

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2010/7 vom 7. Juli 2011

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2011-07-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_2-2010_7

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2010/7 du 7 juillet 2011

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2010/7 del 7 luglio 2011

Regeste

Art. 224 Abs. 1 und 2 StG (sGS 811.1) und Art. 167 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Trotz ausgewiesener Notlage ist einem Steuerpflichtigen kein Steuererlass zu gewähren, wenn der Erlass zufolge einer allgemeinen Überschuldung Drittgläubigern zugutekäme und keine Gesamtanierung absehbar ist. Auf Erlassgesuche für Steuern, für die die Betreibung bereits eingeleitet wurde oder die noch nicht rechtskräftig veranlagt wurden, ist nicht einzutreten (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 7. Juli 2011, I/2-2010/7).

Erwägungen

E. 1

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- und Beschwerdeerhebung ist gegeben. Der Rekurs bzw. die Beschwerde vom 10. Februar 2010 (Eingang: 11. Februar 2010) ist rechtzeitig eingereicht worden. Er bzw. sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 und Art. 224 Abs. 4 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP, bzw. Art. 6 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer, SR 642.121, abgekürzt: Steuererlassverordnung, in Verbindung mit Art. 2 lit. f und Art. 7 Abs. 1 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, abgekürzt: Verordnung zum DBG; zur 30-tägigen Frist vgl. VRKE I/2-2009/22 + 53 vom 30. März 2010, E. 1). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2

Anfechtungsobjekt sind die Erlassentscheide des kantonalen Steueramtes vom 29. Juni 2010 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2007 bis 2009 und direkte Bundessteuer 2008. Das Erlassgesuch betraf die Steuerjahre 2007 bis 2009 (act. 10/Id und e). Die Erlassentscheide vom 11. Januar 2010, welche das Steueramt der Stadt St. Gallen im Auftrag des kantonalen Steueramtes erliess (Art. 224 Abs. 3 StG), wurden in der Folge vom kantonalen Steueramt widerrufen und durch die erwähnten Erlassentscheide ersetzt. Der Rekurs und die Beschwerde richten sich sinngemäss auch gegen die während dem hängigen Verfahren ergangenen Entscheide des kantonalen Steueramtes. Materiell zu prüfen ist der Erlass lediglich hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern 2008 sowie der direkten Bundessteuer 2008. Für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 und 2009 erging ein Nichteintretensentscheid, womit nur zu prüfen bleibt, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Erlassgesuch eingetreten ist.

E. 3

a) Gemäss kantonalem Steuergesetz kann Steuerpflichtigen, die in Not geraten sind oder für welche die Bezahlung der Steuern, der Zinsen, der Bussen oder der Kosten eine grosse Härte bedeutet, der geschuldete Betrag gestundet oder ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 224 Abs. 1 StG). Auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG) kennt den Steuererlass. Dem Steuerpflichtigen, für den infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, können die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 167 Abs. 1 DBG). Dem Wesen nach handelt es sich beim Steuererlass um den nachträglichen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden steuerrechtlichen Anspruch. Anlass dazu geben vor allem Rücksichten auf die Person des Schuldners. Dieser soll aus humanitären, sozialpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen nicht in seiner wirtschaftlichen Existenz gefährdet werden. Die Grundsätze einer gesetzmässigen Verwaltung und der Rechtsgleichheit legen es allerdings nahe, dass der Gesetzgeber klare Vorgaben schafft. Die Tendenz, den Steuererlass nicht mehr bloss dem freien Ermessen der zuständigen Behörde anheim zu stellen, sondern von näher umschriebenen Voraussetzungen abhängig zu machen und dann auch einen eigentlichen, durchsetzbaren Rechtsanspruch zu begründen, setzt sich immer mehr durch. Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen muss der Steuererlass jedoch eine seltene Ausnahme bleiben, welche nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. Juni 2009, A-3663/2007, E. 2.2, publiziert in StR 2009 S. 672 ff.). Während im Kanton St. Gallen keine näheren Vollzugsvorschriften auf Gesetzes- oder Verordnungsstufe existieren, wird die Behandlung der Erlassgesuche auf Bundesebene in der Steuererlassverordnung geregelt. Im Kanton St. Gallen sind weitere Erläuterungen dem St. Galler Steuerbuch zu entnehmen (StB 224 Nr. 1). Ziel und Zweck des Erlassverfahrens ist gemäss Art. 1 Steuererlassverordnung eine langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person. Der Erlass hat der steuerpflichtigen Person und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen. Der Steuererlass ist ausschliesslich im Zusammenhang mit der Steuervollstreckung zu verstehen. Es kann nicht darum gehen, die Begründetheit einer Steuerforderung zu prüfen und allenfalls die Veranlagung zu korrigieren. Das Erlassverfahren ersetzt weder das Rechtsmittel-, noch das Revisionsverfahren (Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Falls die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, besteht ein Anspruch auf Erlass der Steuerforderung (Art. 2 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Dabei ist unerheblich, aus welchem Grund die steuerpflichtige Person in die geltend gemachte Notlage geraten ist (Art. 2 Abs. 2 Steuererlassverordnung, vorbehaltlich Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Die Erlassbehörde berücksichtigt bei ihrem Entscheid die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person. Massgebend ist dabei in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Entscheides, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassbegehren bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft (Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Übliche Schwankungen in den Einkommensverhältnissen der steuerpflichtigen Person werden in der Veranlagung periodisch erfasst und bilden keinen Erlassgrund. Hat sich die steuerpflichtige Person freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte entäussert, so wird ein solcher Einkommens- oder Vermögensrückgang bei der Beurteilung des Erlassgesuchs nicht berücksichtigt (Art. 12 Steuererlassverordnung). Die Behörde überprüft, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind

oder gewesen wären. Solche gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Ansätzen für die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums (Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs [SR 281.1, abgekürzt: SchKG]) sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen. Wäre eine fristgerechte Zahlung im Zeitpunkt der Fälligkeit möglich gewesen, so ist dies im Erlassentscheid zu berücksichtigen (Art. 3 Abs. 2 und 3 Steuererlassverordnung). Eine Notlage liegt vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist ein Missverhältnis insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann. In jedem Fall liegt eine Notlage vor bei Einkommens- und Vermögenslosigkeit oder wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und deren Familie aufkommen muss (Art. 9 Steuererlassverordnung). Als Ursachen, die zur einer Notlage führen, werden namentlich anerkannt (Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung):

- a. eine wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, zufolge längerer Arbeitslosigkeit, drückender Familienlasten oder Unterhaltspflichten;
- b. eine starke Überschuldung als Folge von ausserordentlichen Aufwendungen, die in den persönlichen Verhältnissen begründet sind und für die die steuerpflichtige Person nicht einzustehen hat;
- c. erhebliche Geschäfts- und Kapitalverluste bei Selbständigerwerbenden und juristischen Personen, wenn dadurch die wirtschaftliche Existenz der Unternehmung sowie Arbeitsplätze gefährdet sind. Ein Erlass soll jedoch in der Regel nur dann gewährt werden, wenn auch die anderen gleichrangigen Gläubiger auf einen Teil ihrer Forderungen verzichten.
- d. hohe Krankheitskosten, die nicht von Dritten getragen werden, sowie Pflegekosten, soweit sie für die steuerpflichtige Person eine Notlage herbeiführen. Liegen andere Gründe für die Überschuldung vor, z.B. geschäftliche Misserfolge, Bürgschaftsverpflichtungen, hohe Grundpfandschulden, Kleinkreditschulden als Folge eines überhöhten Lebensstandards usw., kann der Bund nicht zugunsten anderer Gläubiger auf seine gesetzlichen Ansprüche verzichten. Verzichten andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen, kann ein Erlass im selben prozentualen Umfang gewährt werden (Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Ist eine steuerpflichtige Person überschuldet, so befindet sie sich zwar in besonders schwierigen Verhältnissen. Weil ihre Mittel aber nicht zur Befriedigung aller Gläubiger ausreichen, würde nicht sie selbst von einem Verzicht der Steuerbehörden profitieren, sondern primär ihre übrigen Gläubiger, welche beim Zugriff auf das pfändbare Einkommen und Vermögen einen Konkurrenten verlieren. Es ist daher sachlich haltbar, wenn unter diesen Umständen von einem Steuererlass abgesehen wird. Wenn jedoch sämtliche Gläubiger in gleichem Mass wie die Steuerbehörden auf ihre Forderung verzichten, kommt ein Steuererlass trotz Überschuldung in Frage (StR 2009 S. 674; BGE 2P.307/2004). Vorhandenes Vermögen schliesst den Steuererlass nicht von vornherein aus. Massgebend ist vielmehr, ob die Belastung oder Verwertung dieses Vermögens als zumutbar erscheint. Dabei ist das Vermögen zum Verkehrswert einzusetzen (Art. 11 Steuererlassverordnung). Der Begriff der grossen Härte wird in der Verordnung nicht näher definiert. Er lässt sich indessen von der Notlage nicht scharf abgrenzen. Art. 9 Steuererlassverordnung erwähnt unter dem Titel der Notlage auch Punkte, welche gleichzeitig als Element der grossen Härte bezeichnet werden könnten, etwa das Missverhältnis zwischen dem geschuldeten Betrag und der finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person (Zweifel/Athanas, Kommentar zum

Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, N 18 zu Art. 167 DBG). Im Unterschied zum DBG nennt Art. 224 Abs. 1 StG die grosse Härte als selbständige Erlassvoraussetzung. Während das Kriterium der Notlage einzig die wirtschaftliche Lage der steuerpflichtigen Person berücksichtigt, können unter dem Aspekt der grossen Härte auch andere Umstände massgebend sein, namentlich die Unbilligkeit (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 30 zu Art. 167 DBG). b) Der Rekurrent und Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, ohne Einkommen sei es ihm nicht möglich, die ausstehenden Steuern zu bezahlen. Er habe versucht, diese zu begleichen, als er noch regelmässig ein Einkommen erzielt habe. Selbst wenn er nun wieder eine Anstellung fände, wäre es unmöglich die Steuerausstände zu begleichen, da wiederum neue Steuern hinzu kämen. Ein Steuererlass würde ihm einen Neustart ohne drückende Schulden erlauben. Die Vorinstanz hält dem entgegen, es bestünden Forderungen von Drittgläubigern, welche teilweise getilgt worden seien. Es gehe nicht an, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer Schulden abbaue, ohne die Steuerbehörden zu berücksichtigen. Im Weiteren habe das Amt für Militär und Zivilschutz zwei Lohnpfändungen angestrebt. Die Tilgung von Verpflichtungen gegenüber Dritten den Forderungen der steuerberechtigten Gemeinwesen bzw. der öffentlichen Hand voranzustellen, werde nicht akzeptiert und könne nicht mit einem Steuererlass honoriert werden, selbst wenn die derzeit laufend erarbeiteten Mittel der steuerpflichtigen Person nicht ausreichen würden, um das betreibungsrechtliche Minimum zu decken und die Steuerschulden zu begleichen. Auf die Berechnung der monatlich frei verfügbaren Quote könne deshalb verzichtet werden. Das Ziel des Erlasses werde klar verfehlt. c) Der Rekurrent und Beschwerdeführer verfügt weder über Einkommen noch Vermögen. Er befindet sich deshalb in einer Notlage im Sinne der Steuergesetzgebung (vgl. Art. 9 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Ein Steuererlass ist aber nur zulässig, wenn er der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugutekommt (Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung). In den Steuererklärungen 2007 und 2008 ist eine Schuld gegenüber der Z Bank ausgewiesen. Der Schuldsaldo betrug per Ende 2007 Fr. 12'935.-- (Schuldzinsen: Fr. 1'527.05) und reduzierte sich bis Ende 2008 auf Fr. 9'844.80 (Schuldzinsen: Fr. 1'247.10). In der Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse, welche am 5. März 2010 eingereicht wurde, ist diese Position nicht mehr aufgeführt, weil der Kredit vom Vater des Rekurrenten und Beschwerdeführers abgelöst wurde (act. 22). Der Vater ist in der erwähnten Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse als Gläubiger über eine Summe von rund Fr. 15'000.-- aufgeführt. Im Fragebogen betreffend Erlassgesuch, welcher der Vorinstanz zwei Monate früher, am 5. Januar 2010, übergeben wurde, ist die Schuld gegenüber dem Vater noch mit Fr. 20'000.-- beziffert (act. 10/Id). Auf diesem Gesuch war zudem, nebst anderen Schulden, eine Forderung der W über Fr. 1'000.-- mit monatlichen Amortisationsraten von Fr. 100.-- verzeichnet. Diese Position blieb später in der Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse für den Erlass unerwähnt (act. 4). Im Auszug aus dem Betreibungsregister über den Zeitraum vom 1. Januar 2005 bis 11. August 2010 sind zudem Einkommenspfändungen des Steueramtes St. Gallen (Fr. 431.50) und des Amtes für Militär und Zivilschutz (Fr. 549.65 und Fr. 891.75) in der Höhe von insgesamt Fr. 1'872.90 ausgewiesen. Ohne Einbezug der dem Erlassgesuch zugrunde liegenden offenen Steuerbeträge ergibt sich damit folgende Schuldensituation:

Datum	31.12.2007	31.12.2008	05.01.2010	31.10.2010
Gläubiger Z Bank		Fr. 12'935.00	Fr. 9'844.80	Fr.
- Vater		k.A.	k.A.	Fr.

20'000.00 Fr. 15'000.00

W k.A. k.A. Fr. 1'000.00

Fr. - Steueramt St. Gallen k.A. k.A. Fr.

431.50 Fr. 431.50 Amt für Militär und ZS

k.A. k.A. Fr. 549.65 Fr. 1'441.40

Total Fr. 12'935.00 Fr. 9'844.80 Fr. 21'981.15 Fr.

16'872.90 Aus dieser Zusammenstellung, die das Jahr 2009 aufgrund fehlender Angaben in den Akten nicht berücksichtigt, ist erkennbar, dass eine erhebliche Schuldenlast besteht. Auch wenn die Schuld gegenüber der Z Bank neu geordnet und vom Vater übernommen wurde, so besteht sie trotzdem noch in Form eines (unverzinslichen) Darlehens gegenüber dem Vater weiter. Gegenteiliges ist den Akten nicht zu entnehmen. Die wirtschaftlichen Verhältnisse des Rekurrenten und Beschwerdeführers haben sich zweifellos seit den Steuerveranlagungen 2007, 2008 und 2009 aufgrund der Arbeitslosigkeit und der Aussteuerung in der Arbeitslosenversicherung wesentlich verschlechtert. Ursächlich für die jetzige Situation scheint aber der Kleinkredit der Z Bank zu sein, der inzwischen vom Vater abgelöst wurde; die Schuld an sich besteht aber immer noch. Aus den Akten geht nicht hervor, unter welchen Umständen dieser Kredit beansprucht wurde und wie hoch er ursprünglich war. Insbesondere macht der Rekurrent und Beschwerdeführer nicht geltend, der Kredit sei zufolge ausserordentlicher Aufwendungen, die in den persönlichen Verhältnissen begründet sind und für die er nicht einzustehen hat, oder zufolge hoher Krankheits- oder Pflegekosten beansprucht worden (Art. 10 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Es ist deshalb von einer typischen Kleinkreditschuld auszugehen, welche einem – dem Einkommen nicht angepassten – überhöhten Lebensstandard diene. In solchen Fällen kann der Fiskus nicht zugunsten anderer Gläubiger auf die gesetzlichen Ansprüche verzichten (Art. 10 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Dies ist aber im hier zu beurteilenden Fall nicht entscheidend. Die Voraussetzungen für einen Erlass sind ohnehin nur dann erfüllt, wenn die Begleichung der Steuerforderung zu einer Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz des Steuerpflichtigen führt und für diesen ein Opfer bedeuten würde (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Auflage 1999, S. 411). Darauf kann sich der Rekurrent und Beschwerdeführer nicht berufen. Wie die Zusammenstellung der Schuldenpositionen zeigt, befindet er sich nämlich bereits in einer wirtschaftlich gefährdeten Situation, welche durch den Steuererlass nicht entscheidend zu verbessern ist. Profitieren würden davon die übrigen Gläubiger, welche im Falle einer Verbesserung der wirtschaftlichen Situation des Rekurrenten und Beschwerdeführers erhöhte Chancen auf Rückzahlung ihrer Forderungen hätten. Damit kann das grundlegende Ziel eines Steuererlasses, nämlich die langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage, im Fall des Rekurrenten und Beschwerdeführers nicht erreicht werden (Art. 1 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Dies ist nur im Rahmen einer Entschuldung unter Beteiligung aller Gläubiger möglich. d) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich der Rekurrent und Beschwerdeführer in einer Notlage befindet, da er weder über Einkommen noch Vermögen verfügt. Seine Schuldensituation ist aber derart drückend, dass ein Steuererlass seine wirtschaftliche Lage nicht langfristig und nachhaltig verbessern könnte. Es ist davon auszugehen, dass von einem Verzicht der Steuerbehörden Dritte profitieren würden. Damit würde aber der Zweck des Steuererlasses verfehlt, der eben gerade darin liegt, dass er dem Steuerpflichtigen und nicht Dritten zugutekommt (Urteil des Bundesgerichts 2P.307/2004 vom 9. Dezember 2004, E. 3.2). Dem Steuerpflichtigen wird im Übrigen zugemutet, dass er seinen Zahlungspflichten gegenüber

dem Fiskus in gleichem Umfang wie gegenüber privaten Gläubigern nachkommt (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 411). Eine nachhaltige Entlastung der angespannten finanziellen Situation könnte deshalb nur im Rahmen einer Gesamtanierung, bei der alle Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten müssten, erzielt werden. In diesem Fall stünde einem Steuererlass im selben prozentualen Umfang nichts entgegen. Unter den aktuellen Umständen ist es aber nicht sachgerecht, dass der Fiskus vorausseilend auf seine Forderungen verzichtet (vgl. VRKE I/2-2010/14 vom 25. November 2010 i.S. B.Z., E. 2c). Deshalb ist von einem Steuererlass abzusehen und der Rekurs abzuweisen, soweit die Vorinstanz das Erlassgesuch für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 und der direkten Bundessteuer 2008 abgewiesen hat. e) Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuer 2007 und 2009 ist lediglich zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Erlassgesuch eingetreten ist. Aus den Akten ergibt sich, und es ist unbestritten, dass für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 die Betreuung bereits eingeleitet wurde und die Staats- und Gemeindesteuern 2009 noch nicht rechtskräftig veranlagt wurden. Damit sind die Voraussetzungen für ein Eintreten auf das Erlassgesuch nicht erfüllt (Art. 224 Abs. 2 StG; Weidmann/Grossmann/ Zigerlig, a.a.O., S. 411; GVP 1983 Nr. 25), womit der Rekurs und die Beschwerde auch diesbezüglich abzuweisen sind. Im Übrigen ergibt sich aus den vorangehenden Erwägungen, dass ein Erlassgesuch im Falle des Eintretens abzuweisen wäre.

E. 4

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten dem Rekurrenten und Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Angemessen ist eine Entscheidgebühr von Fr. 500.-- (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 500.-- ist zu verrechnen. Entscheid: 1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen. 2. Der Rekurrent und Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 500.--, unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 500.--.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.