

# **SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2012/5 vom 21. März 2011**

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2011-03-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_I\\_2-2012\\_5](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_2-2012_5)

FR: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2012/5 du 21 mars 2011

IT: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2012/5 del 21 marzo 2011

## **Regeste**

Art. 37 Abs. 2 WPEG (SR 661), Art. 167 DBG (SR 642.11), Art. 9 SHG (sGS 381.1), Art. 52 Abs. 2 WPEV (SR 661.1) i.V.m. Art. 17bis Verordnung zur Bundesgesetzgebung über die Wehrpflichtersatzabgabe (sGS 411.5). Die Wehrpflichtersatzabgabe im Minimalbetrag von Fr. 400.-- kann nicht von einem Abgabepflichtigen verlangt werden, der ausgesteuert ist, ausschliesslich von der finanziellen Sozialhilfe lebt und sich in einer Notlage befindet bzw. durch die Bezahlung der Ersatzabgabe in eine solche geriete. Von einer Überschuldung kann nicht gesprochen werden, wenn dem Ersatzabgabepflichtigen für die fragliche Abgabeperiode ein Steuererlass gewährt wurde. Die Verwaltungsrekurskommission entscheidet über Beschwerden gegen Erlassentscheide des Amtes für Militär als einzige kantonale Gerichtsstanz (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 22. Mai 2012, I/2-2012/5).

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig (Art. 41 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [sGS 951.1, abgekürzt: VRP]; Art. 52 Abs. 2 der Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe [SR 661.1, abgekürzt: WPEV] i.V.m. Art. 17 bis der Verordnung zur Bundesgesetzgebung über die Wehrpflichtersatzabgabe [sGS 411.5]). Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 28. Dezember 2011 (Poststempel: 6. Januar 2012) ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten. Die eidgenössische Steuerverwaltung ist nicht am Beschwerdeverfahren beteiligt (Art. 37 Abs. 3 WPEV).

### **E. 2**

a) Alle Schweizer Bürger, die ihre Wehrpflicht nicht oder nur teilweise durch persönliche Dienstleistung (Militär- oder Zivildienst) erfüllen, haben einen Ersatz in Geld zu leisten (Art. 1 des Bundesgesetzes über die Wehrpflichtersatzabgabe, SR 661, abgekürzt: WPEG). Ersatzabgaben und Kosten können auf schriftliches Gesuch hin ganz oder teilweise erlassen werden, wenn sich ihr Bezug als stossende Härte auswirken würde, insbesondere wenn der Zahlungspflichtige sich in einer Notlage befindet oder durch die Zahlung in eine solche geriete (Art. 37 Abs. 2 WPEG). Der Ersatzabgabeerlass stellt einen Verzicht des Gemeinwesens auf einen ihm zustehenden ersatzabgaberechtlichen Anspruch dar. Er hat zur Folge, dass die Ersatzabgabeforderung ohne Befriedigung des Ersatzabgabegläubigers untergeht. Der Ersatzabgabeerlass ist aber kein Gnadenakt des forderungsberechtigten

Gemeinwesens, sondern ein Verwaltungsrechtsinstitut mit rechtsstaatlicher Funktion. Liegen die Erlassgründe vor, so muss die zuständige Behörde den Erlass gewähren (Peter R. Walti, *Der schweizerische Militärflichtersatz*, Diss. Zürich 1979, S. 271, N. 529; Blumenstein/Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6. Aufl. 2002, S. 348). Art. 37 Abs. 2 WPEG räumt jedoch keinen festen Rechtsanspruch auf Erlass der Wehrpflichtersatzabgabe ein (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2D\_71/2010 vom 7. Dezember 2010, E. 2.2.2 und 2C\_36/2008 vom 15. Januar 2008, E. 2). Weder das Gesetz (WPEG) noch die dazugehörige Verordnung über die Wehrpflichtersatzabgabe (WPEV) umschreiben den Begriff der "Notlage" näher. Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Sozialhilfeabhängigkeit als Notlage im Sinne des Gesetzes qualifizieren wollte. Bereits in der Botschaft des Bundesrats über die Neuordnung des Militärflichtersatzes vom 11. Juli 1958 wurde dazu ausgeführt, das geltende Gesetz räume in seinem Artikel 2, Buchstabe a, den "öffentlich unterstützten Armen" Abgabebefreiheit ein. Andererseits gebe es der Verwaltung keine Befugnis, allgemein in Härtefällen auf den Bezug der Ersatzabgabe zu verzichten. Angesichts der grossen Ungleichheit im Fürsorgewesen des Landes sei die öffentliche Unterstützung kein gutes Kriterium für die Beurteilung der Erlasswürdigkeit. Eine allgemeine Erlassbestimmung sei geschmeidiger und werde erlauben, der Vielfalt der möglichen Tatbestände besser Rechnung zu tragen (BBl 1958 II 333, 373). Mit der damals eingeführten und in den wesentlichen Punkten heute noch gültigen Formulierung des Art. 37 Abs. 2 WPEG wollte der Gesetzgeber demnach die Abgabebefreiungskompetenz der Verwaltung flexibler gestalten, indem er ihr ermöglichte, auch Personen ohne öffentliche Unterstützung von der Militärflichtersatzabgabe zu befreien. In die neue Regelung wurden deshalb sowohl die stossende Härte als auch die Notlage des Zahlungspflichtigen als Erlassgründe aufgenommen (vgl. BBl 1958 II 333, 392). Dieselben Erlassgründe kennt auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG). Gemäss Art. 167 DBG können dem Steuerpflichtigen, für den infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden. In der am 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (SR 642.121, abgekürzt: Steuererlassverordnung) wurde der Begriff der Notlage als Grund für einen Steuererlass sodann näher umschrieben. Eine Notlage liegt danach in jedem Fall dann vor, wenn die öffentliche Hand für die Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person und deren Familie aufkommen muss (vgl. Art. 9 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Auch wenn der Militärflichtersatz nicht als Steuer bezeichnet wird, sondern als eine auf der allgemeinen Wehrpflicht beruhende Ersatzabgabe zu qualifizieren ist (vgl. BGE 113 Ib 206, E. 3a), gibt es keinen sachlichen Grund, den verschiedenen Abgabebereichen unterschiedliche bundesrechtliche Auffassungen über eine Notlage zu Grunde zu legen bzw. unterschiedliche Wertungen vorzunehmen. Im Zentrum steht das in der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, abgekürzt: BV) verankerte Recht auf Hilfe in Notlagen, welches die Befriedigung elementarer menschlicher Bedürfnisse sichert. Auf die Gründe der Notlage kommt es nicht an (vgl. Markus Reich, *Steuerrecht*, Genf 2009, S. 77, N. 77; M. Bigler-Eggenberger, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender, *Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung*, 2. Aufl. 2008, N. 19 zu Art. 12 BV). Die Verwaltungsrekurskommission ging in ihrer bisherigen Praxis zur direkten Bundessteuer immer dann von einer Notlage aus, wenn der Zahlungspflichtige trotz Einschränkung der

Lebenskosten auf das Existenzminimum (vgl. Kreisschreiben der Aufsichtsbehörde für Schuldbetreibung und Konkurs über die Berechnung des betreibungsrechtlichen Existenzminimums [Notbedarf], abgekürzt: KS AB SG) nicht in der Lage war, eine bestehende Steuerschuld mit dem verfügbaren Einkommen in absehbarer Zeit vollumfänglich zu tilgen (vgl. VRKE I/2-2010/73 vom 20. Oktober 2011, E. 3c, publiziert in: [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). b) Der Beschwerdeführer macht geltend, Voraussetzung für den Bezug von Sozialhilfe sei die wirtschaftliche Notlage. Gemäss Art. 12 BV hätten alle Menschen, die in der Schweiz leben, ein Recht auf Existenzsicherung, d.h. das zum Überleben absolut notwendige Minimum. Wirtschaftliche Hilfe erhielten Personen, die nicht in der Lage seien, die Mittel für den Lebensbedarf hinreichend oder rechtzeitig zu beschaffen. Darin seien keine Zahlungen an den Staat enthalten. Er befinde sich in einer Notlage und beziehe deshalb Nothilfe. Durch die Bezahlung der Ersatzabgabe werde seine Notlage weiter verschärft. Zu diesem Schluss sei auch das Steueramt Z gelangt und habe deshalb seinen Antrag auf Steuererlass für das Jahr 2010 gutgeheissen. Er sei derzeit wirtschaftlich nicht leistungsfähig. Von September bis am 9. Dezember 2011 sei er vollständig arbeitsunfähig gewesen, seit dem 9. Dezember 2011 sei er wieder zu 50 Prozent arbeitsfähig. Die Vorinstanz hält dem entgegen, einerseits könne die Tatsache, dass ein Ersatzpflichtiger auf finanzielle Sozialhilfe angewiesen sei für sich alleine keinen Erlass bewirken. Andererseits bedeute der Steuererlass nicht, dass auch für die Ersatzabgaben gleich zu entscheiden sei. Die Wehrpflichtabgabe sei keine Steuer, sondern die Ersatzleistung, die der Schweizer Bürger zu bezahlen habe, der seine Wehrpflicht nicht oder nicht vollständig durch persönliche Dienstleistung erfüllen könne. Die Wehrpflichtabgabe finde nur dann ihre sachgemässe Ordnung, wenn sie für alle Wehrpflichtigen, die nicht die volle gesetzliche Dienstpflicht erfüllten, das zusätzliche Opfer darstelle, welches den Lasten, Mühen und Risiken der Dienstleistung entspreche. Aus dieser Zwecksetzung der Abgabe, nämlich der Herstellung des Pflichtenausgleiches im Wehrwesen, ergebe sich, dass bei der Beurteilung des Erlassgesuches weitgehende Zurückhaltung geboten sei. Gestützt auf diese Grundsätze sei die Ersatzabgabe auf den Mindestbetrag reduziert worden. Dabei habe man auch berücksichtigt, dass dem Beschwerdeführer keine Unterstützungspflichten obliegen und seine Sozialhilfeabhängigkeit nicht mehr als ein Jahr andauere. Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer von den sozialen Diensten der Stadt Z gestützt auf Art. 9 des Sozialhilfegesetzes (sGS 381.1, abgekürzt: SHG) mit monatlich Fr. 748.-- unterstützt wird. Davon muss er seinen gesamten Lebensunterhalt bestreiten (act. 6/5). Dieser Ansatz entspricht dem in den Richtlinien der Schweizerischen Konferenz für Sozialhilfe (SKOS-Richtlinien, publiziert in: [www.skos.ch](http://www.skos.ch)) festgehaltenen Grundbedarf für eine in einem Zweipersonenhaushalt lebende Person. Er liegt damit deutlich tiefer als der im Kanton St. Gallen für einen Steuererlass massgebende Grundbedarf von Fr. 1'050.■■■ (vgl. Ziff. 3.1.3 KS AB SG), in welchem die Wohn- und Heizkosten, Sozialbeiträge sowie weitere für die Existenzsicherung notwendige Auslagen nicht berücksichtigt sind. Solche über die Grundbedarfspauschalen hinausgehenden Kosten sehen auch die SKOS-Richtlinien vor. Dem Beschwerdeführer werden diesbezüglich monatlich Fr. 515.-- bzw. ca. Fr. 290.-- zur Begleichung der Wohn- und Gesundheitskosten entrichtet (act. 10). Es steht ihm folglich ein Monatsbudget von rund Fr. 1'550.-- zur Verfügung. Angesichts dieser Umstände steht auch ohne detaillierte Quotenberechnung fest, dass keine freie Quote zur Begleichung von Schulden zur Verfügung steht, denn der Grundbedarf stellt das Mindestmass einer auf die Dauer ausgelegten menschenwürdigen Existenz dar (vgl. SKOS-Richtlinien, B.2-3). Das Recht auf Existenzsicherung darf sodann durch staatliche

Abgabeforderungen nicht beeinträchtigt werden (BGE 126 III 353, E. 1a/aa mit weiteren Hinweisen). Im Weiteren wäre es widersprüchlich, einerseits den Staat zu verpflichten, einem Bedürftigen die zur Existenzsicherung notwendigen Mittel zu gewähren und ihm andererseits die Möglichkeit zu geben, in die gleichen Mittel wieder abgaberechtlich einzugreifen (vgl. BGE 122 I 101 E. 2b/cc). c) Die Vorinstanz räumt ein, die finanzielle Situation des Beschwerdeführers sei unbestrittenermassen angespannt. Die Ersatzabgabe in der Höhe der Mindestabgabe sei jedoch grundsätzlich von jedem Ersatzpflichtigen zu bezahlen, selbst wenn das betriebsrechtliche Existenzminimum nicht erreicht werde. Auch Studenten ohne eigenes Einkommen seien von der Pflicht zur Leistung der Mindestabgabe nicht ausgenommen. Im Zusammenhang mit der Änderung der Bundesgesetze über den zivilen Ersatzdienst (SR 824.0) und die Wehrpflichtersatzabgabe (WPEG) wurde die Mindestabgabe von Fr. 200.-- auf Fr. 400.-- erhöht (Botschaft vom 27. Februar 2008, BBl 2008 2707, 2749). Der Bundesrat hielt dazu fest, die Ökonomiegruppe der eidgenössischen Steuerverwaltung sei im Zusammenhang mit den Untersuchungen zur Gleichwertigkeit von Militärdienst und Wehrpflichtersatzabgabe zum Schluss gekommen, dass insbesondere aus der Perspektive angehender Studenten die Gleichwertigkeit verletzt sei, weil die persönliche Dienstleistung hohe Opportunitätskosten nach sich ziehe und sich heute als wesentlich kostspieliger erweise als die Bezahlung der Wehrpflichtersatzabgabe. Als Opportunitätskosten seien in diesem Zusammenhang entgangene Erträge zu verstehen, die der Student während der Militärzeit hätte erwirtschaften können. Die im Rahmen des Berichtes der Ökonomiegruppe durchgeführten Berechnungen liessen den Schluss zu, dass die Attraktivität des "blauen Weges" für Studenten reduziert werden könne, wenn die Mindestabgabe gemäss WPEG markant (d.h. um ein Vielfaches) erhöht oder wenn die Dienstleistung durch Anhebung des Mindestansatzes der Erwerbsausfallentschädigung (EO) profitabler gemacht werde. Eine markante Erhöhung der Mindestabgabe hätte zur Folge, dass nicht nur diejenigen Dienstuntauglichen, die bewusst den "blauen Weg" suchten, stärker belastet würden, sondern auch solche, die Militärdienst oder Zivildienst leisten wollten, einen solchen Dienst aber aus objektiven medizinischen Gründen nicht leisten könnten. Auch sei eine markante Erhöhung der Mindestabgabe nicht mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar. Die Mindestabgabe könne als Personaltaxe (Kopfsteuer) angesehen werden. Die Höhe dieser Abgabe werde folglich ohne Rücksicht auf die Steuerkraft des Pflichtigen festgelegt; nach der Lehre sei dies problematisch, wenn der Pflichtige weder über Einkommen noch über Vermögen verfüge. Daraus lasse sich ableiten, dass die Mindestabgabe Pflichtige ohne Einkommen oder mit tiefem Einkommen nicht unverhältnismässig mehr belasten dürfe. Aufgrund dieser Tatsache erscheine eine Erhöhung der Mindestabgabe auf 400 Franken noch als angemessen; damit werde dem Vorwurf Rechnung getragen, dass sich vor allem Studenten zu billig loskaufen könnten. Auf eine weitergehende Erhöhung solle verzichtet werden (vgl. Botschaft, a.a.O., 2719 f., 2727). Es trifft demnach zu, dass auch Studenten eine Ersatzabgabe zu leisten haben, insbesondere auch dann, wenn sie weder über Einkommen noch Vermögen verfügen. Den Ausführungen in der Botschaft lässt sich jedoch nicht entnehmen, dass eine allfällige Notsituation des abgabepflichtigen Studenten gänzlich ohne Relevanz und der Mindestbetrag ohne Berücksichtigung der Notlage zu entrichten ist. Eine solche Sichtweise würde im Übrigen dem Sinn von Art. 37 Abs. 2 WPEG zuwiderlaufen. Auch Studenten dürfen durch die Abgabelast nicht in eine existenzielle Notlage gedrängt werden. In aller Regel sind sie aber infolge der elterlichen Unterstützungspflicht (Art. 277 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, SR 210,

abgekürzt: ZGB) und einer allfälligen beschränkten Erwerbstätigkeit in der Lage, die Ersatzabgabe trotz geringem oder überhaupt keinem Erwerbseinkommen zu entrichten. Im Übrigen besteht ein Rückerstattungsanspruch, wenn der Militär- oder Zivildienst zu einem späteren Zeitpunkt nachgeholt wird (Art. 39 Abs. 1 WPEG). Ähnlich stellt sich die Situation bei Lehrlingen dar. Auch sie erzielen während der Lehrjahre noch kein existenzsicherndes Einkommen und sind zumindest teilweise auf die Unterstützung ihrer Eltern angewiesen. Die Vorinstanz berücksichtigt die unterschiedlichen Lebenssituationen der Betroffenen zu wenig, wenn sie vorbringt, die Ersatzabgabe sei grundsätzlich auch dann zu entrichten, wenn das betriebsrechtliche Existenzminimum nicht erreicht werde. d) Der Beschwerdeführer verfügt pro Monat über Einnahmen von Fr. 1'550.--. Dieser Betrag liegt lediglich rund Fr. 300.-- über dem durchschnittlich im dritten und vierten Lehrjahr erzielbaren Lehrlingslohn (vgl. [www.bfs.admin.ch/Themen/03-Arbeit und Erwerb/Löhne, Erwerbseinkommen](http://www.bfs.admin.ch/Themen/03-Arbeit%20und%20Erwerb/Löhne,%20Erwerbseinkommen)). Die Perspektiven des Beschwerdeführers auf dem Arbeitsmarkt sind nicht gut; seine berufliche Integration wird gemäss Angaben der sozialen Dienste Z noch einige Zeit in Anspruch nehmen (act. 6/5). Die Sozialhilfeabhängigkeit des Beschwerdeführers dauert in der Zwischenzeit schon mehr als ein Jahr an und ist deshalb nicht mehr nur vorübergehend. Bei mindestens einjähriger Arbeitslosigkeit hält auch die eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) einen Erlass für angebracht, weil sich die wirtschaftlichen Verhältnisse in solchen Situationen wesentlich verschlimmern und in der Regel von einem Härtefall gesprochen werden muss (vgl. ESTV, Wegleitung Nr. 14 betreffend Stundung und Behandlung von Erlassgesuchen, abgekürzt: WL 14-01/2011 und zugehöriges Merkblatt WL 14-01/2011). Zu berücksichtigen ist weiter, dass der Beschwerdeführer offensichtlich keinen Militär- oder Zivildienst leisten kann. Er hat somit keine Möglichkeit, sich durch die Leistung des Dienstes von der Ersatzabgabe zu befreien. Der Hinweis der Vorinstanz, auch ein diensttauglicher Bezüger von Unterstützungsleistungen würde zum Militärdienst aufgeboten, hilft deshalb nicht weiter. Des Weiteren geht weder aus den Akten noch den Darlegungen der Vorinstanz hervor, dass sich der Beschwerdeführer geweigert hätte, seinen Militär- oder Zivildienst zu absolvieren. Den Akten sind im Weiteren keine Hinweise auf Forderungen von Drittgläubigern zu entnehmen. Angesichts derartiger Schulden hätte das Steueramt Z nach gängiger Praxis einem Steuererlass für das Jahr 2010 auch gar nicht zugestimmt (vgl. act. 1). Ein Steuererlass ist im Übrigen auch im Rahmen der Prüfung von Gesuchen um Erlass der Wehrpflichtersatzabgabe zu berücksichtigen (vgl. WL 14-01/2011, Ziff. 19 f.). Unter diesen Umständen sind die Voraussetzungen für einen ganzen Erlass der Wehrpflichtersatzabgabe für das Jahr 2010 im Sinne von Art. 37 Abs. 2 WPEG erfüllt. Der Beschwerdeführer befindet sich in einer finanziellen Notlage, die es ihm verunmöglicht, hinreichend für seinen Lebensunterhalt aufzukommen. Aus diesem Grund hat er auch Anspruch auf finanzielle Sozialhilfe (Art. 9 SHG). In der aktuellen Situation würde die Begleichung der bestehenden Abgabeschuld eine stossende Härte bedeuten. Die Beschwerde ist daher gutzuheissen und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 17. Januar 2012 aufzuheben. Sodann ist dem Beschwerdeführer die Wehrpflichtersatzabgabe 2010 vollumfänglich zu erlassen.

### **E. 3**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP); ein Entscheid über den Antrag auf unentgeltliche Rechtspflege erübrigt sich damit. Angemessen ist eine Gebühr von Fr. 500.-- (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Entscheid: 1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid der Vorinstanz vom 17. Januar 2012

aufgehoben. 2. Die Wehrpflichtersatzabgabe 2010 wird dem Beschwerdeführer vollumfänglich erlassen. 3. Der Staat trägt die amtlichen Kosten von Fr. 500.--.

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