KANTON AARGAU

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

3-RB.2020.13

Urteil vom 4. Februar 2021

Besetzung	Präsident Fischer Gerichtsschreiber Lenarcic
Rekurrentin	***A.*_____** vertreten durch [...]
Gegenstand	**Entscheid der Abteilung Steuern der Stadt Q._____ vom 5. November 2020** betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Der Einzelrichter entnimmt den Akten:

1.
Mit Gesuch vom 21. Juli 2020 liess A._____ bei der Abteilung Steuern der Stadt Q._____ den vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 beantragen.

2.
Die Abteilung Steuern der Stadt Q._____ fällte am 5. November 2020 den folgenden Entscheid:

"1. Das Erlassgesuch für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 wird abgewiesen.

2. Eine separate Verzugszinsrechnung erfolgt nach vollständiger Bezahlung der Steuern 2019.

3. Es werden keine Kosten erhoben.

4. Für spätere Steuerjahre ist ein neues Erlassgesuch zu stellen."

3.
Den Entscheid der Abteilung Steuern der Stadt Q._____ vom 5. November 2020 (Zustellung an die Vertreterin am 7. November 2020) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 28. November 2020 (Postaufgabe am 30. November 2020) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie beantragt sinngemäss

den vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2019.

4.
Die Abteilung Steuern der Stadt Q._____ beantragt die Abweisung des Rekurses. Das Kantonale Steueramt beantragt mangels Zuständigkeit des Spezialverwaltungsgerichts die Überweisung der Angelegenheit an den Stadtrat Q._____ zur materiellen Behandlung des Erlassgesuchs für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019.

5.
A._____ hat eine Replik erstatten lassen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1.
Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind das Steuergesetz (StG) vom 15. Dezember 1998 und die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung) vom 12. Juni 2015 (§ 230d Abs. 1 StG). Der Präsident des Spezialverwaltungsgerichts entscheidet als Einzelrichter endgültig, d.h. kantonal letztinstanzlich, über Gesuche um Steuererlass (§ 231 Abs. 4 StG).

2.
Mit Entscheid vom 5. November 2020 wies die Abteilung Steuern der Stadt Q._____ das Gesuch der Rekurrentin vom 21. Juli 2020 betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 ab. Die im Entscheid enthaltene Rechtsmittelbelehrung lautet wie folgt:

> "**Entscheid durch den Stadtrat**
> Der Gesuchsteller oder die Gesuchstellerin und das Kantonale Steueramt können mittels schriftlicher Mitteilung an den Stadtrat **innerhalb von 10 Tagen** seit der Zustellung dieses Entscheids verlangen, dass der Stadtrat über das Gesuch entscheidet. Gegen dessen Entscheid kann Rekurs erhoben werden.
>
> Rekursführung beim Spezialverwaltungsgericht
> Der Gesuchsteller oder die Gesuchstellerin und das Kantonale Steueramt können diesen Entscheid direkt beim Spezialverwaltungsgericht durch Rekurs anfechten.
>
> Rechtsmittelbelehrung für den Rekurs:
> 1. Gegen diesen Entscheid kann **innerhalb von 30 Tagen** seit der Zustellung beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, schriftlich Rekurs eingereicht werden. **Die Rekursfrist ist nicht erstreckbar.** Die Frist steht still vom siebten Tag vor Ostern bis und mit dem siebten Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit dem 15. August sowie vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar.
> 2. Der eigenhändig unterzeichnete Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. **Auf einen Rekurs, der diesen Anforderungen nicht entspricht, wird nicht eingetreten.**
> 3. Dem Rekurs ist eine Kopie des angefochtenen Entscheids beizulegen."

Gestützt darauf hat die Rekurrentin am 28. November 2020 Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht erhoben. Es ist im Folgenden zu prüfen, ob die Abteilung Steuern der Stadt Q._____ für den Entscheid vom 5. November 2020 zuständig war und der Rekurs gesetzmässig ist (vgl. hierzu auch SGE vom 11. Oktober 2016 [3-RB.2016.2]).

3.
3.1.
Gemäss § 222 Abs. 1 StG ist für den Bezug der Einkommens- und Vermögenssteuern, der Grundstückgewinnsteuern sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern der Gemeinderat bzw. die von ihm bezeichnete Amtsstelle zuständig. Die Bezugsorgane sind auch für Zahlungserleichterungen, Erlass und Sicherung der Steuern zuständig. Für den Erlass der von ihm bezogenen Steuern ist der Gemeinderat zuständig (§ 222 Abs. 5 StG).

Bei Gesuchen um Steuererlass, Zahlungserleichterungen, Anständen im Bezugsverfahren, hat die zuständige Bezugsbehörde auf schriftliches Begehren der steuerpflichtigen Person eine Verfügung zu erlassen (§ 231 Abs. 2 StG). Gegen den Entscheid der Bezugsbehörde kann die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller, bei Entscheiden des Gemeinderates oder der von ihm bezeichneten Amtsstelle auch das Kantonale Steueramt, innert 30 Tagen nach Eröffnung Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht erheben (§ 231 Abs. 3 StG).

3.2.
3.2.1.
Für die Organisation ihrer Bezugsbehörde stehen den Gemeinden gemäss § 222 Abs. 1 StG zwei Möglichkeiten zur Verfügung. Danach ist der Gemeinderat (Satz 1) die Bezugsbehörde oder eine von ihm bezeichnete Amtsstelle (Satz 2). Im Weiteren kann der Gemeinderat seine Aufgaben und Entscheidbefugnisse als Bezugsbehörde auch an eine Amtsstelle delegieren (vgl. zum Ganzen auch Urteil des aargauischen Verwaltungsgerichts vom 9. Dezember 2011 [WBE.2011.260]). In diesem Fall kommt der Formulierung in § 222 Abs. 1 Satz 2 StG ("er bezeichnet die zuständige Amtsstelle") keine eigenständige Bedeutung zu, da der Gemeinderat diese Delegationskompetenz schon kraft des Gesetzes über die Einwohnergemeinden (Gemeindegesetz) vom 19. Dezember 1978 (Stand am 1. Januar 2019) hat (vgl. Botschaft des Regierungsrates des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 21. Mai 1997 betreffend "Totalrevision der aargauischen Steuergesetze", Bericht und Entwurf zur 1. Beratung [97.002968], S. 126).

3.2.2.
Ist der Gemeinderat selbst die zuständige Bezugsbehörde, sind seine Entscheide auf Gemeindeebene letztinstanzlich und können daher gemäss § 231 Abs. 3 StG innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht angefochten werden.

3.2.3.
Bezeichnet der Gemeinderat eine Amtsstelle als zuständige Bezugsbehörde, tritt er seine Kompetenzen als Bezugsbehörde vollständig ab und die Amtsstelle verfügt an seiner Stelle über selbstständige Entscheidbefug-

nisse. Die Aufgaben und Kompetenzen der Amtsstelle sind in der Gemeinde[ver]ordnung festzulegen (vgl. Urteil des aargauischen Verwaltungsgerichts vom 9. Dezember 2011 [WBE.2011.260]). Ist die Amtsstelle die zuständige Bezugsbehörde, sind ihre Entscheide auf Gemeindeebene letztinstanzlich und können gemäss § 231 Abs. 3 StG innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht angefochten werden.

3.2.4.
3.2.4.1.
Wie bereits erwähnt, kann der Gemeinderat seine Aufgaben und Entscheidbefugnisse als Bezugsbehörde gestützt auf das Gemeindegesetz delegieren. § 39 Gemeindegesetz lautet wie folgt:

> "[1] Der Gemeinderat kann Entscheidungsbefugnisse an eines seiner Mitglieder, an Kommissionen oder an Mitarbeitende der mit der entsprechenden Aufgabe betrauten Verwaltungsstelle übertragen.
>
> [2] Erklären Betroffene, dass sie mit der Verfügung dieser Stelle nicht einverstanden sind, entscheidet der Gemeinderat selber. Die Erklärung ist innert 10 Tagen nach Zustellung der Verfügung schriftlich beim Gemeinderat einzureichen.
>
> [3] Die Einzelheiten der Delegation sind vom Gemeinderat in einem Reglement festzulegen."

Bei einer Delegation von Entscheidungsbefugnissen bleibt die Verantwortung beim Gemeinderat. Die von ihm eingesetzten Verwaltungsorgane entscheiden lediglich vorläufig. Die Delegation fällt dahin, wenn eine Verfahrenspartei erklärt, dass sie mit der Verfügung der betrauten Verwaltungsstelle nicht einverstanden ist (vgl. § 39 Abs. 2 Gemeindegesetz). In diesem Fall entscheidet der Gemeinderat, wie wenn die Entscheidbefugnis nie übertragen worden wäre. Nur der Entscheid des Gemeinderates kann an ein Gericht weitergezogen werden, nicht aber derjenige einer Behörde, welche durch Delegation eingesetzt wurde (vgl. Urteil des aargauischen Verwaltungsgerichts vom 9. Dezember 2011 [WBE.2011.260]; Baumann, Aargauisches Gemeinderecht, 4. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2017, S. 306 f., S. 510 ff.; Merkblatt der Gemeindeabteilung des Departementes des Innern vom Oktober 2004 betreffend "Delegation von Entscheidbefugnissen des Gemeinderates nach § 39 Gemeindegesetz", S. 5 ff.; Botschaft des Regierungsrats des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 11. September 2002 [02.315], S. 26 ff.; Botschaft des Regierungsrates des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 19. März 2003 [03.71], S. 13 ff.).

3.2.4.2.
Für das Verfahren bei Steuererlass, Zahlungserleichterungen und Anständen im Bezugsverfahren bedeutet dies, dass der Gemeinderat seine Entscheidbefugnis gestützt auf § 39 Abs. 1 Gemeindegesetz an eine untergeordnete Amtsstelle delegieren kann (vgl. hierzu auch das Gutachten des

Rechtsdienstes des Regierungsrates vom 6. September 2006 betreffend "Delegation von Entscheidbefugnissen im Bereich des Steuerbezugs"). Sowohl der Steuerpflichtige als auch das Kantonale Steueramt können jedoch mit einer Erklärung gemäss § 39 Abs. 2 Gemeindegesetz einen gemeinderätlichen Entscheid bewirken. Gegen den gemeinderätlichen Entscheid kann gestützt auf § 231 Abs. 3 StG innert 30 Tagen nach Eröffnung Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht erhoben werden (vgl. SGE vom 11. Oktober 2016 [3-RB.2016.2]; RGE vom 29. Mai 2008 [3-RB.2008.14]; RGE vom 14. Mai 2008 [3-RB.2008.10]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 231 StG N 11).

3.3.
Im vorliegenden Fall enthält die Gemeindeordnung der Einwohnergemeinde Q._____ vom 23. Juni 1980 (Stand am 1. August 2018) keine Bestimmung, die im Sinne von § 222 Abs. 1 Satz 2 StG statt des Gemeinde- bzw. Stadtrates eine Amtsstelle als Bezugs- bzw. Erlassbehörde bezeichnet. Eine solche Bestimmung ist ebenso wenig in der Verordnung über die Organisation und Geschäftsführung des Stadtrats (OrganisationsV) vom 27. April 1981 (Stand am 1. Januar 2021 bzw. Fassungen in Kraft vom 1. September 2014 bis 30. Juni 2019 und vom 1. Juli 2019 bis 31. Dezember 2020) oder in der Verordnung über die Delegation von Entscheidkompetenzen und Befugnissen an die Stadtverwaltung (Delegationsverordnung, DelVO) vom 9. Juli 2018 (Stand am 1. Januar 2021 bzw. Fassung in Kraft vom 1. August 2018 bis 30. Juni 2020) enthalten.

Vielmehr ergibt sich aus § 32 Abs. 2 lit. a der Gemeindeordnung der Einwohnergemeinde Q._____ vom 23. Juni 1980, dass der Stadtrat Q._____ für die Erfüllung der ihm vom Gesetz zugewiesenen Aufgaben, somit gemäss § 222 StG für Zahlungserleichterungen, Steuererlass sowie bei Anständen im Bezugsverfahren, zuständig ist. Diese Aufgaben hat er gestützt auf § 39 Gemeindegesetz sowie § 34 Abs. 2 der Gemeindeordnung der Einwohnergemeinde Q._____ vom 23. Juni 1980 an das Gemeindesteueramt Q._____ (C._____) zur selbständigen Erledigung übertragen (vgl. § 16 DelVO; § 17 OrganisationsV). Das C._____ entscheidet insbesondere über Erlassgesuche gemäss § 230 StG (vgl. § 16 Abs. 1 lit. b DelVO), wobei das Recht der Betroffenen, sich gegen den Entscheid zu wehren (vgl. § 39 Abs. 2 Gemeindegesetz), gewahrt bleibt (vgl. § 17 Abs. 2 OrganisationsV). Die Gesamtverantwortung bleibt also bzw. ungeachtet dieser Delegation von Aufgaben und Entscheidbefugnissen beim Stadtrat Q._____, und das von ihm eingesetzte C._____ entscheidet lediglich vorläufig (vgl. Ziff. 3.2.4.1). Dies räumt denn auch die Abteilung Steuern der Stadt Q._____ in ihrer Vernehmlassung vom 10. Dezember 2020 betreffend das Rekursverfahren 3-RB. 2020.11 ein:

> "Die Steuerpflichtige hat Rekurs ergriffen aufgrund der Rechtsmittelbelehrung auf dem Einspracheentscheid [recte: Erlass-Entscheid]. Diese war gemäss den Weisungen des kantonalen Steueramtes verfasst. Es stellte sich aber heraus, dass die Rechtsmittelbelehrung mit zwei Möglichkeiten des Weiterzuges nicht korrekt war. Da der Stadtrat von Q._____ die Kompetenz für Erlassgesuche an die Abteilung Steuern delegiert hat, ist die Einsprache an den Stadtrat von Q._____ zu richten."

Zusammenfassend hat der Stadtrat Q._____ seine Zuständigkeit als Bezugs- bzw. Erlassbehörde also nicht im Sinne von § 222 Abs. 1 Satz 2 StG an eine Amtsstelle abgetreten. Vielmehr bleibt er selbst die zuständige Bezugs- bzw. Erlassbehörde im Sinne von § 222 Abs. 1 Satz 1 StG bzw. § 222 Abs. 5 Satz 2 StG.

3.4.
Daraus folgt, dass der Entscheid der Abteilung Steuern der Stadt Q._____ vom 5. November 2020 nicht mit Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen werden kann, weil der Stadtrat Q._____ dieser Abteilung bzw. dem C._____ seine Zuständigkeit als Bezugs- bzw. Erlassbehörde nicht abgetreten hat und er noch keinen Entscheid betreffend das Gesuch um Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 gefällt hat.

3.5.
Ist die angerufene Behörde unzuständig, so hat diese die Sache der zuständigen Behörde zu überweisen (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Auflage, Zürich/St. Gallen 2020, N 978). Die Angelegenheit ist somit dem Stadtrat Q._____ zur materiellen Behandlung des Gesuches um vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu überweisen.

4.
Das vorliegende Rekursverfahren ist kostenfrei. Ein Anspruch auf Parteientschädigung besteht nicht (§ 231 Abs. 6 StG).

5.
Gemäss Art. 82 lit. a des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG) vom 17. Juni 2005 beurteilt das Bundesgericht Beschwerden gegen Entscheide in Angelegenheiten des öffentlichen Rechts. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist grundsätzlich unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. In Abweichung davon ist die Beschwerde zulässig gegen Entscheide über den Erlass der direkten Bundessteuer oder der kantonalen oder kommunalen Einkommens- und Gewinnsteuer, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt (Art. 83 lit. m BGG). In der Beschwerde ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist (Art. 42 Abs. 2 BGG). Art. 83 lit. m BGG bezweckt die

wirksame Begrenzung des Zugangs zum Bundesgericht in Steuererlassfällen. Ein besonders bedeutender Fall ist daher mit Zurückhaltung anzunehmen. Bei der Beantwortung der Frage, ob ein besonders bedeutender Fall gegeben ist, steht dem Bundesgericht ein weiter Ermessensspielraum zu (vgl. BGE 139 II 340 = StE 2013 A 31.4 Nr. 16; BGE 134 IV 156; Urteil des Bundesgerichts vom 21. August 2013 [2C_700/2013]; Urteil des Bundesgerichts vom 17. Juli 2007 [1C_138/2007]; Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 167*g* DBG N 11).

Ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig bzw. sind deren Voraussetzungen nicht erfüllt, steht die subsidiäre Verfassungsbeschwerde an das Bundesgericht zur Verfügung, womit die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden kann (Art. 113 ff. BGG).

Der Einzelrichter erkennt:

1.
Die Angelegenheit wird dem Stadtrat Q._____ zur materiellen Behandlung des Gesuches um Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 überwiesen.

2.
Es werden keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigungen ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
den Stadtrat Q._____ (3; Stadtrat, Finanzverwaltung und Abteilung Steuern)

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern ist, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. In der Beschwerde ist insbesondere auszuführen, warum sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall handelt. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Subsidiäre Verfassungsbeschwerde

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von verfassungsmässigen Rechten **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit der **subsidiären Verfassungsbeschwerde** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern ist, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 113 ff. BGG).

Aarau, 4. Februar 2021

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

Der Präsident:	Der Gerichtsschreiber:
Fischer	Lenarcic