

3-RB.2021.4

Urteil vom 20. Mai 2021

Besetzung Präsident Fischer
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Entscheid des Gemeinderates Q._____ vom 9. März 2021**
 betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Der Einzelrichter entnimmt den Akten:

1.

Mit undatiertem Gesuch (Posteingang am 2. Februar 2021 [gemäss telefonischer Auskunft der Gemeindekanzlei Q. vom 7. Mai 2021]) beantragte A. beim Gemeinderat Q. den vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2019.

2.

Der Gemeinderat Q. fällte am 9. März 2021 den folgenden Entscheid:

- "1. Das Gesuch von A. um Erlass der Steuerforderungen wird abgewiesen.
2. A. wird aufgefordert, die ausstehenden Steuerforderungen mit monatlichen Raten von CHF 500.00, jeweils fällig per Ende Monat, zu begleichen. Die 1. Ratenzahlung ist per 31. März 2021 fällig.
3. Die Abteilung Finanzen wird beauftragt, A. einen Ratenplan mit monatlichen Raten von CHF 500.00 ab 31. März 2021 zuzustellen.
4. Einer allfälligen Beschwerde (recte: Rekurs) gegen diesen Entscheid wird die aufschiebende Wirkung entzogen (§ 46 VRPG)."

3.

Den Entscheid des Gemeinderates Q. vom 9. März 2021 (Zustellung am 12. März 2021) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 16. März 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt sinngemäss

den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 in der Höhe von CHF 1'967.10.

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

4.

Der Gemeinderat Q. hält an seinem Entscheid vom 9. März 2021 fest, insbesondere da die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zwischenzeitlich vollständig beglichen seien. Das Kantonale Steueramt beantragt, das Verfahren sei als durch Bezahlung gegenstandslos geworden von der (Geschäfts-)Kontrolle abzuschreiben. Eventualiter sei der Rekurs abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

5.

A. hat eine Replik erstattet.

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. kantonale letztinstanzlich, über Gesuche um Steuererlass (§ 231 Abs. 4 StG).

2.

Der Rekurrent beantragt im Rekurs sinngemäss den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 in der Höhe von CHF 1'967.10. Er begründet dies im Wesentlichen damit, dass er mit dem im Erlassgesuch berechneten Einnahmenüberschuss von CHF 191.00 pro Monat seine beiden Kinder zwei Mal pro Monat von Freitag bis Sonntag zu sich nehmen und mit ihnen zwei Wochen pro Jahr Ferien machen müsse. Zudem müssten mit diesem Betrag seine Arztrechnungen (inkl. Zahnarzt) beglichen werden, weil die Franchise CHF 2'500.00 betrage. Auch stünden noch Rechnungen betreffend die direkten Bundessteuern 2019 und 2020 aus.

3.

3.1.

Bedeutet für eine steuerpflichtige Person infolge einer Notlage die Zahlung der Steuer, eines Zinses, einer Busse oder von Kosten eine grosse Härte, können die geschuldeten Beträge auf Gesuch hin ganz oder teilweise erlassen werden (§ 230 Abs. 1 StG).

3.2.

3.2.1.

Gegenstand eines Erlassgesuches können nur rechtskräftig festgesetzte Steuern (einschliesslich Nachsteuern), Verzugszinsen oder Bussen wegen einer Übertretung sein (Art. 5 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Andernfalls ist auf das Gesuch nicht einzutreten.

3.2.2.

Die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 in der Höhe von CHF 8'999.30 wurden mit Verfügung vom 25. Januar 2021 definitiv veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Die Restanz beträgt CHF 0.00 (vgl. Kontoauszug 2019 vom 30. März 2021).

3.2.3.

3.2.3.1.

Die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 wurden mit Zahlungen vom 27. Januar 2020 (CHF 3'632.20), vom 15. Dezember 2020 (CHF 3'400.00) und vom 26. März 2021 (CHF 1'967.10 [CHF 685.80 + CHF 1'281.30]) vollständig beglichen (vgl. Kontoauszug 2019 vom 6. Mai 2021).

3.2.3.2.

Gegenstand eines Erlassverfahrens können grundsätzlich nur noch nicht bezahlte Steuern sein (Art. 5 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Davon abweichend sieht Art. 5 Abs. 3 lit. b Steuererlassverordnung vor, dass Erlassgesuche auch nach der Bezahlung der Steuern möglich sind, sofern die Zahlung unter Vorbehalt erfolgt ist. Sobald eine steuerpflichtige Person ein Erlassgesuch einreicht, gelten alle Zahlungen ab diesem Zeitpunkt als unter Vorbehalt geleistet (vgl. Leuch/Kästli/Langenegger, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Muri-Bern 2011, Art. 240a BE-StG N 8; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 167 DBG N 15c, mit weiterem Hinweis; SGE vom 18. Mai 2016 in Sachen L.S. [3-BE.2016.2]).

3.2.3.3.

Vorliegend wurden vor dem Einreichen des Erlassgesuches vom 2. Februar 2021 Zahlungen von insgesamt CHF 7'032.20 an die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 geleistet. Diesbezüglich liegt weder ein ausdrücklicher Vorbehalt, etwa durch den Hinweis "unter Vorbehalt" oder nur "Vorbehalt" auf dem Zahlungsbeleg (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 24. Januar 2008 [A-1450/2006]), noch ein stillschweigender Vorbehalt vor. Dies wird vom Rekurrenten auch nicht geltend gemacht. Für die bezahlten CHF 7'032.20 ist daher ein Erlass ausgeschlossen.

Nach dem Einreichen des Erlassgesuches bzw. nach dem Entscheid der Vorinstanz vom 9. März 2021 wurden die zu diesem Zeitpunkt noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2019 in der Höhe von CHF 1'967.10 mit zwei Zahlungen vollständig getilgt. Diese Zahlungen sind somit unter einem rechtswirksamen Vorbehalt geleistet worden. Es sind daher dafür die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung eines Erlasses der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu prüfen.

4.

4.1.

Eine Notlage (Art. 167 Abs. 1 DBG bzw. analog § 230 Abs. 1 StG) einer natürlichen Person als Voraussetzung für einen Steuererlass liegt vor, wenn die finanziellen Mittel der steuerpflichtigen Person zur Bestreitung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht ausreichen oder der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leis-

tungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Ein Missverhältnis ist insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz zumutbarer Einschränkung der Lebenshaltungskosten nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann. Eine Einschränkung der Lebenshaltungskosten gilt als zumutbar, wenn diese das betriebsrechtliche Existenzminimum übersteigen (Art. 2 Steuererlassverordnung). Im Kanton Aargau sind die Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) vom 11. April 1889 (Kreisschreiben des Obergerichts des Kantons Aargau, Fassung vom 21. Oktober 2009; nachfolgend: Richtlinien) massgebend.

4.2.

Die in Art. 3 Abs. 1 der Steuererlassverordnung beispielhaft (aber nicht abschliessend) aufgezählten Ursachen führen zu einer Notlage und damit grundsätzlich zu einem Steuererlass (vgl. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 167 DBG N 21; "Erläuterungen zur Revision der Verordnung des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer" vom 29. Mai 2015, S. 4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 167 DBG N 24 ff.). Geht die Notlage auf andere (ebenfalls nicht abschliessend aufgezählte) Ursachen zurück, wie beispielsweise Bürgschaftsverpflichtungen, hohe Grundpfandschulden, Kleinkreditschulden aufgrund eines überhöhten Lebensstandards etc., kommt ein Steuererlass nur in Frage, wenn neben dem Fiskus auch die anderen Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten. Ist dies der Fall, kann ein Erlass im selben prozentualen Umfang gewährt werden, sofern dies zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person (Art. 167 Abs. 2 DBG bzw. analog § 230 Abs. 2 StG) beiträgt (Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung). Damit wird dem Grundsatz, dass der Steuererlass der steuerpflichtigen Person selbst und nicht ihren Gläubigern zugute zu kommen hat, Nachachtung verschafft.

4.3.

Die in § 230a StG beispielhaft bzw. nicht abschliessend aufgezählten Ablehnungsgründe schränken den Steuererlass generell ein (vgl. Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013 [BBl 2013 8435] betreffend Art. 167a DBG, der § 230a StG wörtlich entspricht, S. 8448 f.). Sie sind auch dann zu beachten, wenn die Voraussetzungen für einen Steuererlass, insbesondere das Vorliegen einer Notlage, an und für sich gegeben sind (vgl. SGE vom 26. Februar 2016 in Sachen D.W. [3-BE.2015.6]). Liegt einer dieser Tatbestände vor, so ist das Erlassgesuch in der Regel abzuweisen (vgl. Locher, a.a.O., Art. 167a DBG N 6).

4.4.

Die Erlassbehörde entscheidet über das Erlassgesuch aufgrund aller für die Beurteilung der Voraussetzungen und der Ablehnungsgründe wesentlichen Tatsachen, insbesondere aufgrund der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person im Zeitpunkt des Entscheids, der Entwicklung ab der Steuerperiode, auf die sich das Gesuch bezieht, der wirtschaftlichen Aussichten der gesuchstellenden Person sowie der von der gesuchstellenden Person getroffenen Massnahmen zur Verbesserung ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit (Art. 10 Steuererlassverordnung).

4.5.

Der Erlass darf nicht zu einer Benachteiligung jener steuerpflichtigen Personen führen, welche durch ausgewogene Planung ihren Verpflichtungen gegenüber dem Gemeinwesen nachkommen. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts muss der Steuererlass deshalb aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen (Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]) seltene Ausnahme bleiben (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 23. Dezember 2009 [A-699/2009], vom 10. Dezember 2009 [A-3692/2009], vom 11. Juni 2009 [A-3663/2007] = StR 2009 S. 672).

5.

5.1.

Für die Beurteilung eines Erlassgesuches ist, wie bereits erwähnt, unter anderem die Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, entscheidend (vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. b Steuererlassverordnung; Erw. 4.4), wobei ein Erlass (ganz oder teilweise) abzulehnen ist, wenn die steuerpflichtige Person ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, trotz verfügbarer Mittel keine Rücklagen vorgenommen hat (vgl. § 230a Abs. 1 lit. b StG; Locher, a.a.O., Art. 167a DBG N 8, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 167a DBG N 5). Vorliegend können somit die finanziellen Verhältnisse des Rekurrenten ab dem (Steuer-)Jahr 2019 berücksichtigt werden.

5.2.

5.2.1.

Gemäss der Bescheinigung über Vorsorgebeiträge der C. Vorsorgestiftung der B. AG vom 31. Dezember 2019 hat der Rekurrent in der Steuerperiode 2019 einen Beitrag von CHF 6'500.00 in die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) geleistet. Aufgrund Ziffer 9 des Vergleichs des Bezirksgerichts D. vom 18. September 2020 in Sachen C.M., S.M. + F.B. gegen den Rekurrenten ("hälftiger Anteil der Amortisationszahlungen Säule 3a [2017 – 2019]") ist davon auszugehen, dass es sich dabei um (zumindest teilweise) indirekte Amortisationen im Zusammenhang mit einer bzw. zwei Hypotheken bei der B. AG in der Höhe von insgesamt CHF 270'000.00

(CHF 150'000.00 + CHF 120'000.00) handelt (vgl. auch Steuererklärung 2019 ["Kredite/Schulden/Hypotheken"]).

5.2.2.

5.2.2.1.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts werden Amortisationen von Hypothekendarlehen bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht berücksichtigt, da sie der Vermögensbildung dienen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 13. Mai 2004 [5C.70/2004]; ferner BGE 127 III 289; Urteil des Bundesgerichts vom 8. Juni 2007 [5A_131/2007]).

5.2.2.2.

Einzahlungen auf Vorsorgekonten von Bankstiftungen und Versicherungen im Rahmen der anerkannten Formen der Selbstvorsorge (vgl. Art. 82 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG] vom 25. Juni 1982 i.V.m. Art. 1 der Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen [BVV 3] vom 13. November 1985) sind bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums grundsätzlich nicht zu berücksichtigen, da es sich dabei - im Gegensatz zu den gemäss Ziff. II.3 der Richtlinien zu berücksichtigenden Sozialbeiträgen - um freiwillige (steuerbegünstigte) Spareinlagen handelt (vgl. Bühler, Die Prozessarmut, S. 171, in: Gerichtskosten, Parteikosten, Prozesskaution, unentgeltliche Prozessführung, Bern 2001, S. 131 - 192; Staehelin/Bauer/Staehelin, Basler Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs I, Art. 1 - 158 SchKG, 2. Auflage, Basel 2010, Art. 93 N 27).

5.2.2.3.

Da bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums weder Amortisationskosten von Hypothekarkrediten noch Leistungen an eine Vorsorgeeinrichtung der dritten Säule berücksichtigt werden, kann folglich auch nicht akzeptiert werden, dass der Rekurrent in der Steuerperiode 2019 seine liquiden Mittel zu Lasten des Fiskus derart verwendet hat, ohne im Hinblick auf die fraglichen Steuern die entsprechenden Rückstellungen zu bilden (vgl. SGE vom 12. September 2014 in Sachen B. + D.V. [3-BE.2014.6]; RGE vom 27. April 2012 in Sachen V.D.B.V. [3-RB.2011.42]; RGE vom 22. Februar 2010 in Sachen B.M. [3-RB.2009.34]). An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand, dass es sich bei der Beitragszahlung um eine vertragliche, im Zusammenhang mit einem Hypothekarkredit stehende, Verpflichtung handelt, nichts zu ändern, weil der Rekurrent die Hypotheken (mit der damit verbundenen Verpflichtung zu jährlichen Amortisationsleistungen) freiwillig abgeschlossen hat. Anders zu entscheiden würde bedeuten, denjenigen Steuerpflichtigen, der einen vertraglich bedingten Beitrag an seine gebundene Selbstvorsorge leistet, gegenüber demjenigen zu bevorzugen, der dies ohne (vertragliche) Verpflichtung tut.

5.3.

Der Umstand, dass die fraglichen Kantons- und Gemeindesteuern 2019 im Zeitpunkt der Beitragszahlung noch nicht veranlagt waren, vermag an der Pflicht zur Bildung von Steuerrücklagen (bei Vorhandensein von frei verfügbaren Mitteln) nichts zu ändern, weil bei der Vergangenheitsbetrachtung nach der geltenden gesetzlichen Regelung (Art. 10 Abs. 1 lit. b Steuererlassverordnung; § 230a Abs. 1 lit. b StG) nicht nur, wie noch in der bis zum 31. Dezember 2015 geltenden Steuererlassverordnung vom 19. Dezember 1994 (vgl. Art. 3 Abs. 1), die wirtschaftlichen Verhältnisse seit der Veranlagung, sondern bereits ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, zu berücksichtigen sind.

5.4.

Der Erlass bzw. die Rückerstattung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 in der Höhe von CHF 1'967.10 ist daher, unabhängig vom Resultat einer Prüfung der aktuellen finanziellen Leistungsfähigkeit des Rekurrenten (Vermögens- bzw. Schuldensituation; Vergleich seiner Einnahmen mit seinem betriebsrechtlichen Existenzminimum), abzulehnen.

5.5.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

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

7.

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, a.a.O., Art. 167g 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.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Es werden keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigungen ausgerichtet.

Zustellung an:

den Rekurrenten

das Kantonale Steueramt

den Gemeinderat Q. (Gemeinderat und Finanzverwaltung; eingeschrieben)

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, 20. Mai 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic