

3-RB.2021.7

Urteil vom 24. Juni 2021

Besetzung Präsident Fischer
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Entscheid des Gemeinderates Q._____ vom 29. März 2021**
 betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und 2018

Der Einzelrichter entnimmt den Akten:

1.

Mit Gesuch vom 19. Juli 2018 beantragte A._____ beim Gemeinderat Q._____ den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2017.

2.

2.1.

Mit Schreiben vom 12. September 2018 betreffend "Erlassgesuch Steuern 2017" ersuchte die Abteilung Finanzen der Gemeinde Q._____ A._____ um ergänzende Unterlagen innert 20 Tagen. Er nahm dazu mit Schreiben (an den Gemeinderat Q._____) vom 19. September 2018 Stellung. Mit Schreiben vom 28. September 2018 teilte der Gemeinderat Q._____ A._____ mit, dass sein Schreiben an die Abteilung Finanzen weitergeleitet wurde.

2.2.

Mit Schreiben vom 26. Oktober 2018 betreffend "Erlassgesuch Steuern 2017" ersuchte die Abteilung Finanzen der Gemeinde Q._____ A._____ erneut um die eingeforderten Unterlagen bis am 20. November 2018. Er kam diesem Ersuchen mit Eingabe vom 9. November 2018 teilweise nach und beantragte den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2015 bis 2018.

2.3.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2018 betreffend "Erlassgesuch Steuern 2017" ersuchte die Abteilung Finanzen der Gemeinde Q._____ A._____ um weitere Unterlagen. Er kam diesem Ersuchen mit Eingabe vom 19. Dezember 2018 teilweise nach.

3.

Mit Gesuch vom 8. Juli 2019 beantragte A._____ bei der Finanzverwaltung Q._____ den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 und aller "pendenten/vorgängigen Jahre".

4.

4.1.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2021 betreffend "Erlassgesuch Steuern 2017 und 2018" ersuchte die Abteilung Finanzen der Gemeinde Q._____ A._____ aufgrund grundlegender Veränderung seiner finanziellen Situation um Unterlagen bis am 1. März 2021. Er kam diesem Ersuchen mit Eingabe vom 17. Februar 2021 teilweise nach.

4.2.

Mit Schreiben vom 3. März 2021 betreffend "Ihr Schreiben vom 17. Februar 2021 / Erlassgesuch Steuern 2017 und 2018" ersuchte die Abteilung Finanzen der Gemeinde Q._____ A._____ um weitere Unterlagen. Er kam diesem Ersuchen mit Eingabe vom 7. März 2021 nach.

5.

Der Gemeinderat Q._____ fällte am 29. März 2021 den folgenden Entscheid:

"1.

Das Erlassgesuch von A._____, D._____ 284, S._____, für die Kantons- und Gemeindesteuern der Jahre 2017 und 2018 wird vollständig abgewiesen.

2.

Es werden keine Kosten erhoben.

3.

Rechtsmittelbelehrung
(...)"

6.

Den Entscheid des Gemeinderates Q._____ vom 29. März 2021 (Zustellung am 1. April 2021) hat A._____ mit rechtzeitiger Einsprache (recte: Rekurs) vom 22. April 2021 (Postaufgabe am 24. April 2021) an das Steuerrekursgericht (recte: Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern) weitergezogen. Er beantragt sinngemäss

den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und 2018.

7.

Der Gemeinderat Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

8.

A._____ hat eine Replik erstattet und weitere Unterlagen eingereicht.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und 2018. 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.

2.1.

Der Rekurrent beantragt im Rekurs sinngemäss den Erlass der noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und 2018. Er begründet dies im Wesentlichen damit, dass er unter dem Existenzminimum leben würde.

2.2.

Soweit der Rekurrent beantragt, dass das Spezialverwaltungsgericht im Falle eines abweisenden Entscheids den Privatkonkurs über ihn einleiten könne bzw. müsse (vgl. Replik; Vollmacht vom 23. Mai 2021), ist darauf mangels Zuständigkeit in schuld-, betreibungs- und konkursrechtlicher Hinsicht nicht einzutreten.

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 und grundsätzlich noch nicht bezahlte Steuern (einschliesslich Nachsteuern), Verzugszinsen oder Bussen wegen einer Übertretung sein (Art. 5 Abs. 1 und 2 sowie Art. 7 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Andernfalls ist auf das Gesuch nicht einzutreten.

3.2.2.

Die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 in der Höhe von CHF 1'671.70 wurden mit Verfügung vom 16. Juli 2018 definitiv veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Die Restanz beträgt

(nach einer Umbuchung von CHF 285.20) CHF 1'386.50 (vgl. Kontoauszug 2017 vom 15. Juni 2021).

Die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 in der Höhe von CHF 1'651.80 wurden mit Verfügung vom 18. Juni 2019 definitiv veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Zahlungen wurden bisher keine geleistet (vgl. Kontoauszug 2018 vom 15. Juni 2021).

Der Ausstand der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und 2018 beträgt somit insgesamt CHF 3'038.30

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 Leistungsfähigkeit 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, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, 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 [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, auch 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). Vorliegend können somit die finanziellen

Verhältnisse des Rekurrenten ab dem (Steuer-)Jahr 2017 bzw. 2018 berücksichtigt werden.

Andererseits gilt im Erlassverfahren der Grundsatz der Gleichbehandlung der Gläubiger (vgl. § 230 Abs. 2 StG). Gestützt auf diesen Grundsatz ist ein Erlass (ganz oder teilweise) abzulehnen, wenn die steuerpflichtige Person während des Beurteilungszeitraumes andere Gläubiger bevorzugt behandelt hat (vgl. § 230a Abs. 1 lit. e StG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. März 2012 [A-1758/2011], vom 23. Dezember 2009 [A-699/2009], vom 10. Dezember 2009 [A-3692/2009]; SGE vom 14. Mai 2020 [3-RB.2019.14]; SGE vom 19. Januar 2018 [3-RB.2017.25]; SGE vom 24. März 2016 [3-RB.2015.15]; SGE vom 26. Februar 2016 [3-BE.2015.6]; SGE vom 18. Juni 2015 [3-RB.2014.25]; SGE vom 4. August 2014 [3-RB.2013.21]; Beusch/Raas, in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Auflage, Basel 2017, Art. 167a DBG N 3, 7; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 167a DBG N 5, 9; Locher, a.a.O., Art. 167a DBG N 8, 11). Es kann nicht toleriert werden, dass ein Steuerpflichtiger ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, andere Gläubiger befriedigt, statt die fraglichen Steuern zu begleichen. Unter solchen Umständen ist ein Steuererlass ohne Prüfung der aktuellen finanziellen Situation des Steuerpflichtigen zu verweigern.

Der Ablehnungsgrund der unzulässigen Begünstigung anderer Gläubiger schränkt den Steuererlass generell ein. Er ist also auch zu beachten, wenn die Voraussetzungen für einen Erlass, insbesondere das Vorliegen einer Notlage, an und für sich gegeben wären. Ein Erlassgesuch muss deshalb selbst dann abgewiesen werden, wenn die steuerpflichtige Person kein Reinvermögen hat und unter dem betriebsrechtlichen Existenzminimum lebt bzw. ein Ausgabenüberschuss festgestellt wird. Daher kann ein Steuererlass auch bei primär in den persönlichen Verhältnissen liegenden Ursachen für die Notlage nicht gewährt werden, wenn dadurch andere Gläubiger begünstigt werden (vgl. SGE vom 26. Februar 2016 [3-BE.2016.6]; RGE vom 9. Dezember 2011 [3-RB.2011.36]).

5.2.

Der Rekurrent hat mit Kaufvertrag vom 11. Oktober 2019 seine Liegenschaft in Q._____ verkauft. Der Kaufpreis betrug CHF 799'000.00. Damit hat der Rekurrent gemäss seinen eigenen Angaben und den eingereichten Unterlagen (vgl. Steuererklärung 2018 und 2019; Zusatzblatt zur Steuererklärung 2019; Bestätigung des Steueramtes der Gemeinde Q._____ vom 31. Juli 2019; Replik) unter anderem Schulden gegenüber seiner Familie und Freunden in der Höhe von CHF 200'000.00 getilgt (vgl. die Barbezüge bei der B._____ AG von € 70'000.00 bzw. umgerechnet CHF 79'100.00 [29. Oktober 2019], CHF 60'000.00 [30. Oktober 2019] und CHF 60'000.00 [31. Oktober 2019] gemäss Kontoauszug der B._____ AG für den Zeitraum

vom 5. September 2019 bis 31. Oktober 2019 betreffend das Konto [aaa] des Rekurrenten).

5.3.

Der Rekurrent hat also in der Steuerperiode 2019 andere (Drittklass-)Gläubiger befriedigt, ohne vorher die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und 2018 zu begleichen. Damit hat er diese Gläubiger gegenüber der fraglichen Steuerschuld bevorzugt behandelt, was nicht toleriert werden kann.

Die noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und 2018 von CHF 3'038.30 können daher unabhängig vom Resultat einer Prüfung der aktuellen finanziellen Leistungsfähigkeit des Rekurrenten (Vergleich seiner Einnahmen mit seinem betriebsrechtlichen Existenzminimum) nicht erlassen werden.

5.4.

An dieser Beurteilung können auch die im Rekurs, in der Replik und in der Eingabe vom 28. Mai 2021 geltend gemachten Einwendungen des Rekurrenten (lebt unter dem Existenzminimum, weshalb eine Bezahlung der Steuern nicht möglich ist; muss noch einige Jahre Ratenzahlungen betreffend Krankenkassenschulden leisten; war nach 2002 trotz intensiver Bemühungen mehrfach arbeitslos; hat nie Sozialhilfe bezogen; war vor der Pensionierung zwei Mal ausgesteuert; erhält keine Ergänzungsleistungen; war gezwungen das Eigenheim zu verkaufen; hat keine Schulden ausser bei der Gemeinde Q._____) nichts ändern. Es ist klar, dass ein Steuererlass den auf ihm lastenden (Schulden-)Druck verringern würde. Dieses Argument gilt jedoch für alle um einen Steuererlass ersuchenden steuerpflichtigen Personen. Nichtsdestotrotz kann es bei der Beurteilung eines Steuererlassgesuches mangels einer gesetzlichen Grundlage und im Interesse der rechtsgleichen Behandlung aller Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt werden (vgl. SGE vom 11. Dezember 2013 [3-RB.2013.16], mit weiteren Hinweisen).

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, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Es werden keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Rekurrenten

das Kantonale Steueramt

den Gemeinderat Q. _____ (2; 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, 24. Juni 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic