

3-RB.2023.15

Urteil vom 22. Februar 2024

Besetzung Präsident Fischer
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent A. _____

Gegenstand **Entscheid des Gemeinderates R. _____ vom 29. August 2023**
 betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2021

Der Einzelrichter entnimmt den Akten:

1.

Mit Gesuch vom 4. Juli 2023 beantragte A. _____ bei der Finanzverwaltung R. _____ den vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2021.

2.

Mit Schreiben vom 27. Juli 2023 ersuchte die Finanzverwaltung R. _____ A. _____ um das Einreichen verschiedener Unterlagen und Angaben bis 15. August 2023. Er kam diesem Ersuchen mit Eingabe vom 15. August 2023 teilweise nach.

3.

Der Gemeinderat R. _____ fällte am 29. August 2023 den folgenden Entscheid:

"Das Steuererlassgesuch wird aufgrund Verletzung der Pflichten im Veranlagungsverfahren abgelehnt. Die für das Jahr 2021 geschuldeten ordentlichen Steuern von Fr. 4'184.10 inkl. Verzugszinsen und allfälligen Gebühren sind sofort zur Zahlung fällig. Die Abteilung Finanzen wird mit der Vereinbarung einer Ratenzahlung oder der Einforderung via Rechtsweg beauftragt."

4.

Den Entscheid des Gemeinderates R. _____ vom 29. August 2023 (Zustellungsnachweis nicht aktenkundig) hat A. _____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 26. September 2023 (Postaufgabe am 27. September 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt das Folgende:

"Der Gemeinderat R. _____ hat den Erlass der gesamten Steuerschuld von Fr. 4'184.10 für das Jahr 2021 zu gewähren.

Die Gemeinde R. _____ wird verpflichtet, alles zu unternehmen, um die entstandenen Folgekosten (Bundessteuer, Militärsatzpflicht) der falschen Einkommenseinschätzung zu korrigieren."

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

5.

Der Gemeinderat R. _____ verzichtet auf eine Stellungnahme und verweist auf seinen Entscheid vom 29. August 2023. Das Kantonale Steueramt beantragt die Abweisung des Rekurses.

6.

A. _____ hat keine Replik erstattet.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. 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.

Der Rekurrent beantragt im Rekurs den vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Er begründet dies im Wesentlichen mit seiner schlechten finanziellen Lage und seiner diagnostizierten Krankheit.

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 2021 in der Höhe von CHF 4'064.10 wurden mit Verfügung vom 16. März 2023 definitiv veranlagt (Ermessensveranlagung). Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Zahlungen wurde bisher keine geleistet (die Gebühren belaufen sich auf CHF 120.00; vgl. Kontoauszug 2021 vom 25. Januar 2024).

3.3.

3.3.1.

Der Rekurrent bemängelt im Rekurs die Höhe der Veranlagung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021.

3.3.2.

Der Erlass ist ein Institut des Steuerbezugs, bei dem es einzig darum geht, über einen allfälligen Verzicht von definitiv festgelegten Steuerforderungen zu befinden. Es ist daher nicht Sache der Erlassbehörde bzw. des Spezialverwaltungsgerichts, eine rechtskräftige Veranlagung im Erlassverfahren auf ihre materielle Richtigkeit zu überprüfen oder zu korrigieren. Werden keine Rechtsmittel ergriffen, kann nicht nachträglich im Rahmen des Erlassverfahrens eine neue Veranlagung erreicht werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 7. Oktober 2019 [2C_735/2019 / 2D_39/2019]; SGE vom 18. Januar 2023 [3-RB.2021.20], mit weiteren Hinweisen).

Es kann daher in einem Erlassverfahren weder auf die Veranlagung vom 16. März 2023 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 noch auf andere rechtskräftige Veranlagungen bzw. Verfügungen (direkte Bundessteuer 2021 bzw. Wehrpflichtersatzabgabe 2021) zurückgekommen werden.

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.

Die Vorinstanz hat das Erlassgesuch aufgrund der Verletzung von Pflichten im Veranlagungsverfahren bzw. dem wiederholten Nichteinreichen der Steuererklärung (§ 230a Abs. 1 lit. a StG) abgelehnt.

5.2.

5.2.1.

Gemäss § 230a Abs. 1 lit. a StG kann ein Steuererlass insbesondere dann ganz oder teilweise abgelehnt werden, wenn die steuerpflichtige Person ihre Pflichten im Veranlagungsverfahren schwerwiegend oder wiederholt verletzt hat, sodass eine Beurteilung der finanziellen Situation in der betreffenden Steuerperiode nicht mehr möglich ist.

Diese Bestimmung lautet wörtlich gleich wie Art. 167a Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG), sodass die dazu ergangene Lehre und Rechtsprechung herangezogen werden kann.

5.2.2.

Mit der Umschreibung in § 230a Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 167a Abs. 1 lit. a DBG ist in erster Linie eine Ermessensveranlagung infolge Nichteinreichen der Steuererklärung gemeint, weil eine solche Veranlagung, auch bei sorgfältiger Einschätzung, nur selten exakt den tatsächlichen finanziellen Verhältnissen der steuerpflichtigen Person entspricht. Dieser soll es in krassen Fällen nicht ermöglicht werden, nachträglich die Einschätzung obsolet werden zu lassen, indem ein Erlassgesuch gestellt wird (vgl. SGE vom 31. Januar 2023 [3-RB.2022.7]; SGE vom 18. Januar 2023 [3-RB.2021.20]; Beusch/Raas, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Auflage, Basel 2022, Art. 167a DBG N 2; Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG [Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer], 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 167a DBG N 4; Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 167a DBG N 7).

5.2.3.

Gemäss telefonischer Auskunft des Steueramtes R._____ vom 25. Januar 2024 reichte der Rekurrent die Steuererklärungen 2017, 2018, 2020 und 2021 nicht ein und musste daher für diese Steuerperioden nach Ermessen veranlagt werden.

5.2.4.

Es liegt also eine schwerwiegende und wiederholte Pflichtverletzung des Rekurrenten im Veranlagungsverfahren und damit ein erlassunwürdiges Verhalten im Sinne von § 230a Abs. 1 lit. a StG vor.

5.2.5.

5.2.5.1.

Der Rekurrent bringt vor, die ihm angelastete Verfehlung sei eine direkte Folge seiner diagnostizierten Krankheit. Erst als die hohe Steuerrechnung gekommen sei, sei er zusammengebrochen und habe sich seinen Eltern erklärt, welche ihn seither bei behördlichen Angelegenheiten unterstützen würden.

5.2.5.2.

Der Ausschlussgrund von § 230a Abs. 1 lit. a StG setzt einzig eine schwerwiegende oder wiederholte Pflichtverletzung im Veranlagungsverfahren voraus. Während im Mehrwertsteuerrecht ein Steuererlass gewährt werden kann, wenn die steuerpflichtige Person aus einem entschuldigen Grund ihren Veranlagungspflichten nicht nachkommen konnte, nachträglich aber nachweisen oder glaubhaft machen kann, dass die durch die Eidgenössische Steuerverwaltung vorgenommene Ermessenseinschätzung zu hoch ausgefallen ist (§ 92 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer [MWStG] vom 12. Juni 2009; vgl. hierzu Geiger, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2015, Art. 92 MWStG N 30 ff.; Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich/Basel/Genf 2012, S. 218 f.), sieht § 230a Abs. 1 lit. a StG keine Gründe vor, welche das pflichtwidrige Verhalten der steuerpflichtigen Person im Veranlagungsverfahren zu entschuldigen vermögen. Hinzu kommt, dass die allgemein anerkannten entschuldigen Hinderungsgründe (z.B. Krankheit) für Pflichtverletzungen im Veranlagungsverfahren nicht im vorliegenden Erlassverfahren geprüft werden können (vgl. Erw. 3.3.2).

Der Erlass der noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2021 von CHF 4'064.10 ist daher, unabhängig vom Resultat einer Prüfung der aktuellen finanziellen Leistungsfähigkeit des Rekurrenten (Vergleich seiner Einnahmen mit seinem betriebsrechtlichen Existenzminimum), abzulehnen.

6.

6.1.

Auch wenn der Rekurrent seine Krankheit bereits im Veranlagungsverfahren vorgebracht hätte, hätte dies auf die Höhe der Ermessensveranlagung 2021 aus den folgenden Gründen keinen Einfluss gehabt.

6.2.

Wird die Steuererklärung verspätet eingereicht, so ist die Fristversäumnis zu entschuldigen, wenn der Steuerpflichtige durch erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und das Versäumte innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrunds nachholt (§ 180 Abs. 4 StG). Das Gleiche muss analog für das Nichteinreichen der Steuererklärung

gelten. Bei § 180 Abs. 4 StG handelt es sich der Sache nach um eine Wiederherstellung von Fristen im Veranlagungsverfahren (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 180 StG N 26; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], a.a.O., Art. 180 DBG N 58 ff.).

6.3.

Den Rekurrenten hat angeblich erst die Zustellung der Steuerrechnung 2021 bzw. der Ermessensveranlagung 2021 (Versand am 16. März 2023) veranlasst, sich wieder um seine Steuerangelegenheiten zu kümmern. Seit diesem Zeitpunkt haben er bzw. seine Eltern allerdings bis heute weder die Steuererklärung 2021 eingereicht noch Einsprache gegen die Ermessensveranlagung 2021 erhoben. Auch das Erlassgesuch vom 4. Juli 2023 wurde nicht innert 30 Tagen nach Wegfall des vorgebrachten Hinderungsgrunds eingereicht. Damit lassen sich die Versäumnisse des Rekurrenten auch im Veranlagungsverfahren nicht (mehr) entschuldigen und es bleibt bei der Ermessensveranlagung 2021.

7.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

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

9.

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 Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Rekurrenten

das Kantonale Steueramt

den Gemeinderat R. _____ (2; Gemeinderat und Finanzverwaltung)

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, 22. Februar 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic