

3-RB.2023.9

Urteil vom 24. Oktober 2023

Besetzung Präsident Fischer
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Entscheid des Gemeinderates Q._____ vom 9. Mai 2023**
 betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2021

Der Einzelrichter entnimmt den Akten:

1.

Mit Gesuch vom 7. Februar 2023 beantragte A._____ bei der Finanzverwaltung Q._____ den vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2021.

2.

Der Gemeinderat Q._____ fällte am 9. Mai 2023 den folgenden Entscheid:

"Das Steuererlassgesuch wird aufgrund des bestehenden Vermögens im Ausland abgelehnt. Die für das Jahr 2021 geschuldeten ordentlichen Steuern von Fr. 4'261.40 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."

3.

Den Entscheid des Gemeinderates Q._____ vom 9. Mai 2023 (Zustellung am 11. Mai 2023) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 1. Juni 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt

den vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2021 (inkl. Gebühren).

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

4.

Der Gemeinderat Q._____ verzichtet auf eine Stellungnahme. Das Kantonale Steueramt beantragt die Abweisung des Rekurses.

5.

A._____ hat eine 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.

2.1.

Der Rekurrent beantragt im Rekurs den vollständigen Erlass der noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2021 (inkl. Gebühren). Er begründet dies im Wesentlichen damit, dass er mit seinem Anteil (€ 19'333.00) aus einem Liegenschaftsverkauf in S._____ Schulden bei seinen Schwestern beglichen habe und es ihm daher nicht (mehr) möglich sei, die fraglichen Steuern zu bezahlen.

2.2.

Soweit der Rekurrent den Erlass der Gebühren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 beantragt, ist darauf nicht einzutreten, weil diese noch nicht rechtskräftig festgesetzt wurden (vgl. Erw. 3.2.1; SGE vom 5. Mai 2022; SGE vom 20. Mai 2020 [3-RB.2019.7], mit weiteren Hinweisen; SGE vom 20. Dezember 2017 [3-RB. 2017.18]).

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 4'261.40 wurden mit Verfügung vom 17. Februar 2023 definitiv veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Zahlungen wurden bisher keine geleistet (die Gebühren belaufen sich auf CHF 35.00; vgl. Kontoauszug 2021 vom 3. Oktober 2023).

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 sind also auch die finanziellen Verhältnisse des Rekurrenten ab dem (Steuer-)Jahr 2021 zu berücksichtigen.

Andererseits gilt im Erlassverfahren der Grundsatz der Gleichbehandlung der Gläubiger (vgl. § 230 Abs. 2 StG). Gestützt auf diesen Grundsatz ist ein

Erläss (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 5. Mai 2023 [3-RB.2021.24]; SGE vom 19. Januar [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]; 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 gemäss seinen eigenen Angaben nach der Steuerperiode 2021 eine Liegenschaft in S. _____ verkauft und mit seinem Verkaufsanteil von € 19'333.00 (1/3 von € 58'000.00) Schulden gegenüber seinen beiden Schwestern getilgt (vgl. Rekurs; Replik).

5.3.

Der Rekurrent hat also ab der Steuerperiode 2021 andere (Drittklass-)Gläubiger befriedigt, ohne vorher die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu begleichen. Damit hat er diese Gläubiger gegenüber der fraglichen Steuerschuld bevorzugt behandelt, was nicht toleriert werden kann.

Die noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2021 von CHF 4'261.40 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.

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. Oktober 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic