

3-RB.2024.18

Urteil vom 25. März 2025

Besetzung Präsident Fischer
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Entscheid des Gemeinderates Q.**_____ **vom 11. November 2024**
 betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2021

Der Einzelrichter entnimmt den Akten:

1.

Mit Gesuch vom 14. Mai 2024 beantragte A._____ bei der Steuerkommission Q._____ den vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2021.

2.

Der Gemeinderat Q._____ fällte am 11. November 2024 den folgenden Entscheid:

- "1. Das Gesuch von A._____, Q._____, betreffend den Erlass der definitiven Kantons- und Gemeindesteuern 2021 im Umfang von Fr. 8'000.50 entsprechend den oben festgehaltenen Ausführungen wird vollständig abgelehnt.
2. Die Abteilung Finanzen (Q._____) stellt sich gerne zur Verfügung, um weitere Informationen hinsichtlich einer Ratenzahlungsvereinbarung oder der Einreichung eines Antrags auf Stundung zu erläutern."

3.

Den Entscheid des Gemeinderates Q._____ vom 11. November 2024 (Zustellung am 15. November 2024) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 5. Dezember 2024 an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den folgenden Antrag:

"ich beantrage somit erneut, mir einen Steuererlass für das Jahr 2021 zu genehmigen.
Dankbar wäre ich, einen Erlass für die Jahre 2021 und 2022 zu erhalten."

4.

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

5.

A._____ hat keine Replik erstattet.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 und 2022. 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. Er begründet dies im Wesentlichen mit einer Verschlechterung seiner Einkommenssituation und gestiegenen Unterhaltskosten seit 2024.

2.2.

Soweit der Rekurrent auch den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2022 beantragt, ist darauf nicht einzutreten, weil die Vorinstanz diesbezüglich keinen Entscheid gefällt hat (vgl. hierzu Urteile des Bundesgerichts vom 2. Februar 2018 [2C_80/2018], vom 30. Oktober 2009 [9C_703/2009] und vom 28. September 2006 [C 164/05 / C 170/05 = BGE 133 V 89]; VGE vom 18. Juli 2018 [WBE.2018.115]; SGE vom 20. Mai 2020 [3-RB.2019.7]; SGE vom 22. September 2017 [3-RB.2017.14]).

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 10'050.80 wurden mit Verfügung vom 22. April 2024 definitiv veranlagt. Die Veranlagung ist unanfechtbar in Rechtskraft erwachsen. Die Restanz beträgt CHF 7'020.30 (vgl. Kontoauszug 2021 vom 11. März 2025).

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, 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; Urteil des Bundesgerichts vom 10. Juni 2021 [2D_45/2020] = StE 2021 B 99.3 Nr. 20; 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 2021 berücksichtigt werden.

5.2.

Der Rekurrent hat ab der für die Beurteilung des Erlassgesuches relevanten Steuerperiode 2021 Zahlungen in die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) von insgesamt CHF 10'800.00 (CHF 3'600.00 [2021] + CHF 3'600.00 [2022] + CHF 3'600.00 [2023]) und freiwillige Zuwendungen von insgesamt CHF 600.00 (CHF 200.00 [2021] + CHF 200.00 [2022] + CHF 200.00 [2023]), somit von gesamthaft CHF 11'400.00 geleistet (vgl. Details zur Steuerveranlagung 2021 und 2022; Steuererklärung 2023), statt die vorliegend fraglichen Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu begleichen bzw. die entsprechenden Rückstellungen zu bilden. Dies ist nicht tolerierbar, weil es sich bei den Zahlungen um freiwillige, der Vermögensbildung dienende (steuerbegünstigte) Spareinlagen bzw. um freiwillige Vermögensentäusserungen im Sinne von § 230a Abs. 1 lit. d StG handelt, womit die finanzielle Leistungsfähigkeit des Rekurrenten zu Lasten des Fiskus reduziert wird (vgl. SGE vom 16. Februar 2023 [3-RB.2022.13]; SGE vom 31. Januar 2023 [3-RB.2022.7]; SGE vom 7. Dezember 2022 [3-BE.2022.2]; SGE vom 30. April 2021 [3-RB.2020.7]; SGE vom 21. April 2020 [3-RB.2019.16], mit weiteren Hinweisen). Der Umstand, dass es sich bei den Säule 3a Einzahlungen um indirekte Hypotheken-Amortisationen handelt, welche vom Kreditinstitut vorgeschrieben sind, vermag daran nichts zu ändern, weil solche Amortisationen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ebenfalls 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]) und die Hypotheken (mit der damit verbundenen vertraglichen Verpflichtung zu jährlichen Amortisationsleistungen) freiwillig abgeschlossen wurden. 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 (vgl. SGE vom 21. Mai 2021 [3-RB.2021.4]; RGE vom 27. April 2012 [3-RB.2011.42]).

5.3.

Im Weiteren kann nicht toleriert werden, dass der Rekurrent Kreditkartenschulden bei der B._____ von CHF 10'797.00 und Darlehensschulden bei seinem Vater von CHF 25'000.00 mit monatlichen Raten von CHF 400.00 bis CHF 500.00 bzw. von CHF 400.00 begleicht (vgl. Erlassgesuch vom 14. Mai 2024), statt die vorliegend fraglichen Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu begleichen. Dies verstösst gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung der Gläubiger (vgl. § 230 Abs. 2 StG) bzw. stellt eine missbräuchliche Gläubigerbevorzugung dar (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 24. Oktober 2023 [3-RB.2023.9], mit weiteren Hinweisen). Ein Erlass ist daher auch unter diesen Gesichtspunkten im Umfang der seit 2021 geleisteten Zahlungen unzulässig.

5.4.

Der Erlass der noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2021 von CHF 7'020.30 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.

An dieser Beurteilung können auch die im Rekurs geltend gemachten Einwendungen des Rekurrenten für die Gewährung eines Steuererlasses (Gefahr unter das Existenzminimum zu geraten bzw. Beurteilung des Erlassgesuches auf Grundlage der aktuellen finanziellen Verhältnisse wegen Verschlechterung der Einkommenssituation und gestiegenen Unterhaltskosten seit 2024; Schuldensituation) 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. statt vieler: SGE vom 11. Dezember 2013 [3-RB.2013.16], mit weiteren Hinweisen).

6.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

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

8.

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 wird keine Gerichtsgebühr erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Rekurrenten

das Kantonale Steueramt

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

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonaalem Recht **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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**, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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, 25. März 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic