

**3-RB.2024.1**

**Urteil vom 13. Mai 2024**

Besetzung      Präsident Fischer  
                         Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent      **A.**\_\_\_\_\_

                         vertreten durch **B.**\_\_\_\_\_

Gegenstand      **Entscheid des Gemeinderates Q.**\_\_\_\_\_ **vom 7. Dezember 2023**  
                         betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2021 und 2022

---

**Der Einzelrichter entnimmt den Akten:**

**1.**

Mit Gesuch vom 13. November 2023 beantragte A.\_\_\_\_\_ beim Gemeinderat Q.\_\_\_\_\_ den vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2021 und 2022.

**2.**

Der Gemeinderat Q.\_\_\_\_\_ fällte am 7. Dezember 2023 den folgenden Entscheid:

1. Das Gesuch um Steuererlass für die Kantons- und Gemeindesteuer 2021 von A.\_\_\_\_\_, geb. tt.mm. 1992, R-Strasse, S.\_\_\_\_\_ wird abgewiesen.
2. Auf das Gesuch um Steuererlass für die Kantons- und Gemeindesteuer 2022 von A.\_\_\_\_\_, geb. tt.mm. 1992, R-Strasse, S.\_\_\_\_\_ wird nicht eingetreten.
3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet."

**3.**

Den Entscheid des Gemeinderates Q.\_\_\_\_\_ vom 7. Dezember 2023 (Zustellung am 12. Dezember 2023) hat A.\_\_\_\_\_ mit rechtzeitigem Rekurs vom 30. Dezember 2023 (Postaufgabe am 8. Januar 2024) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er beantragt

die erneute Prüfung seines Gesuches um vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2021 und 2022.

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

**4.**

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

**5.**

A.\_\_\_\_\_ hat eine Replik erstatten lassen.

---

## **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.**

Der Rekurrent beantragt im Rekurs sinngemäss den vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2021 und 2022. Er begründet dies im Wesentlichen damit, dass er am Existenzminimum leben würde und hohe Schulden habe.

### **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 10'801.30 wurden mit Verfügung vom 19. Dezember 2022 definitiv veranlagt (Ermessensveranlagung). Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Die Restanz beträgt CHF 5'170.40 (die Verzugszinsen und Gebühren belaufen sich auf CHF 1'011.00; vgl. Kontoauszug 2021 vom 17. April 2024).

##### **3.2.3.**

###### **3.2.3.1.**

Die Vorinstanz ist auf das Erlassgesuch betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2022 nicht eingetreten, weil diese erst provisorisch veran-

lagt waren (vgl. Ziffer 2 des Dispositivs des Entscheids vom 7. Dezember 2023; S. 3 f. der Vernehmlassung vom 31. Januar 2024). Der Einzelrichter hat nur zu prüfen, ob dieser Entscheid rechtmässig ist. Trifft dies zu, ist der Rekurs abzuweisen. Ist die Vorinstanz zu Unrecht auf das Erlassgesuch nicht eingetreten, so ist der Entscheid aufzuheben, und die Angelegenheit ist zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. statt vieler SGE vom 22. Mai 2014 [3-RB.2014.8]). So oder anders hat sich der Einzelrichter mit der Angelegenheit materiell nicht zu befassen.

### **3.2.3.2.**

Die Kantons- und Gemeindesteuern 2022 in der Höhe von CHF 2'940.50 wurden mit Verfügung vom 19. März 2024 definitiv veranlagt. Im Zeitpunkt des vorinstanzlichen Entscheids vom 7. Dezember 2023 lag also noch keine rechtskräftige Veranlagung vor. Die Vorinstanz ist daher zu Recht auf das Erlassgesuch betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2022 nicht eingetreten. Somit ist der Rekurs diesbezüglich abzuweisen.

### **3.2.4.**

Es ist also lediglich zu prüfen, ob die ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu erlassen sind.

## **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 Bundesverwaltungs-

gerichts 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.**

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.**

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 solchen Fällen nicht ermöglicht werden, nachträglich die Einschätzung obsolet werden zu lassen, indem ein Erlassgesuch gestellt wird (vgl. SGE vom 22. Februar 2024 [3-RB.2023.15]; 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).

### **5.3.**

Gemäss der E-Mail des Steueramtes Q.\_\_\_\_\_ vom 18. April 2024 reichte der Rekurrent die Steuererklärungen 2020 und 2021 nicht ein und musste daher für diese Steuerperioden nach Ermessen veranlagt werden.

### **5.4.**

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.

### **5.5.**

Der Rekurrent führt eingangs des Rekurses aus, dass er mit der "jetzigen Situation total überfordert" sei und nur dank der Hilfe eines Dritten, welcher

sich der Sache angenommen habe, die Kraft aufbringen könne, einer Arbeit nachzugehen. Soweit er damit (rechtfertigend) vorbringt, dass das Nicht-einreichen der Steuererklärungen 2020 und 2021 die Folge einer anhaltenden psychischen Überlastung gewesen sei, ist festzuhalten, dass der Ausschlussgrund von § 230a Abs. 1 lit. a StG einzig eine schwerwiegende oder wiederholte Pflichtverletzung im Veranlagungsverfahren voraussetzt. Während im Mehrwertsteuerrecht ein Steuererlass gewährt werden kann, wenn die steuerpflichtige Person aus einem entschuldbaren 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/Glausser/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 entschuldbaren Hinderungsgründe (z.B. Krankheit) für Pflichtverletzungen im Veranlagungsverfahren nicht im vorliegenden Erlassverfahren geprüft werden können (vgl. SGE vom 22. Februar 2024 [3-RB.2023.15]).

Die noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2021 von CHF 5'170.40 können daher, unabhängig von der Schuldensituation und vom Resultat einer Prüfung der aktuellen finanziellen Leistungsfähigkeit des Rekurrenten (Vergleich seiner Einnahmen mit seinem betriebsrechtlichen Existenzminimum), nicht erlassen werden.

#### **5.6.**

An dieser Beurteilung können auch die weiteren im Rekurs geltend gemachten Einwendungen des Rekurrenten (Schuldensituation; Gefahr unter das Existenzminimum zu geraten bzw. Sozialhilfe beziehen zu müssen) 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 16. Februar 2022 [3-RB.2022.13]; SGE vom 11. Dezember 2013 [3-RB.2013.16], mit weiteren Hinweisen).

#### **6.**

Im Übrigen ist ein Steuererlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2021 auch deshalb abzulehnen, weil der Rekurrent keinen Nachweis für die in der Replik geltend gemachten teilweisen Forderungsverzichte verschiede-

ner ungenannter Gläubiger beigebracht hat und es damit an einer Voraussetzung für einen (Teil-)Erlass fehlt. Darauf weist die Vorinstanz in ihrem Entscheid vom 7. Dezember 2023 und der Vernehmlassung vom 31. Januar 2024 denn auch zu Recht hin. Hinzu kommt, dass nicht in Aussicht gestellt wurde, dass, wie von der Rechtsprechung verlangt, sämtliche (Dritt-klass-)Gläubiger (ganz oder teilweise) auf ihre Forderungen verzichten würden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 10. Dezember 2009 [A-3692/2009]; VGE vom 6. Mai 2002 [BE.2002.00047]; Ausserrhodische Gerichts- und Verwaltungspraxis [AR GVP] 2004 Nr. 1418; SGE vom 20. Mai 2020 [3-RB.2019.7]; SGE vom 6. Oktober 2017 [3-RB.2017.16]; SGE vom 26. Juni 2013 [3-RB.2012.38]).

**7.**

Der Rekurs erweist sich somit gesamthaft 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 weiterer 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 Vertreter des Rekurrenten (2)

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 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, 13. Mai 2024

#### **Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic