

3-RB.2024.2

Urteil vom 7. Mai 2024

Besetzung Präsident Fischer
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent A. _____

Gegenstand **Entscheidung des Kantonalen Steueramtes, Rechtsdienst,**
 vom 12. Dezember 2023
 betreffend Erlass der Busse betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern
 2021

Der Einzelrichter entnimmt den Akten:

1.

Mit Gesuch vom 11. Februar 2023 beantragte A._____ beim Kantonalen Steueramt den vollständigen Erlass der Busse betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 (Strafbefehl Nr. aaa).

2.

Mit Schreiben vom 28. Juni 2023, E-Mail vom 23. August 2023 und Schreiben vom 16. Oktober 2023 (Mahnung) ersuchte das Kantonale Steueramt A._____ um das Einreichen verschiedener Unterlagen. Er kam diesen Ersuchen mit den Eingaben vom 2. August 2023 und vom 20. September 2023 teilweise nach. Innert der Mahnfrist von dreissig Tagen reichte er keine (weiteren) Unterlagen ein.

3.

Das Kantonale Steueramt fällte am 12. Dezember 2023 den folgenden Entscheid:

"1.

Das Erlassgesuch für die Busse und die Strafbefehlsgebühr gemäss Strafbefehl Nr. aaa vom 23. Januar 2023 in der Höhe von CHF 600.00 wird abgewiesen.

2.

Es werden keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet."

4.

Den Entscheid des Kantonalen Steueramtes vom 12. Dezember 2023 (Zustellung am 19. Dezember 2023) hat A._____ mit rechtzeitigem Widerspruch (recte: Rekurs) vom 8. Januar 2024 (Posteingang am 11. Januar 2024) an das Kantonale Steueramt weitergezogen, welches diesen an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergeleitet hat. A._____ beantragt

den vollständigen Erlass der Busse betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 (Strafbefehl Nr. aaa).

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

5.

Das Kantonale Steueramt beantragt die Abweisung des Rekurses.

6.

A. _____ hat keine Replik erstattet.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Busse betreffend 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 Erlass (§ 231 Abs. 4 StG).

2.

Der Rekurrent beantragt im Rekurs den vollständigen Erlass der Busse betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Er begründet dies im Wesentlichen mit seiner anhaltend schlechten finanziellen Lage aufgrund gesundheitlicher Einschränkungen (vgl. Erlassgesuch vom 11. Februar 2023).

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). Bussen und Nachsteuern werden nur in besonders begründeten Ausnahmefällen erlassen (§ 230 Abs. 3 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.

Mit Strafbefehl des Kantonalen Steueramtes vom 23. Januar 2023 wurde der Rekurrent wegen Verletzung von Verfahrenspflichten (Nichteinreichen der Steuererklärung 2021) zu einer Busse von CHF 500.00 unter Auferlegung einer Strafbefehlsgebühr von CHF 100.00, somit insgesamt CHF 600.00, verurteilt. Dieser ist in Rechtskraft erwachsen. Zahlungen wurden bisher keine geleistet (vgl. Kontoauszug [Strafbefehl Nr. aaa] vom 3. Mai 2024).

4.

4.1.

Eine Notlage (Art. 167 Abs. 1 DBG bzw. analog § 230 Abs. 1 StG) einer natürlichen Person als Voraussetzung für einen Erlass liegt vor, wenn die finanziellen Mittel der steuerpflichtigen Person zur Bestreitung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht ausreichen oder der 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 Erlass (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 Erlass 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 Erlass 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 Erlass generell ein (vgl. Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013 [BBI 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 Erlass, ins-

besondere 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 Erlass 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).

4.6.

Für den Erlass einer Busse infolge Verletzung von Verfahrenspflichten ist, wie für den Erlass einer Busse infolge Steuerhinterziehung, ein strenger Massstab anzulegen. Dies ist gerechtfertigt, da bei der Bemessung der Busse aufgrund des Verschuldensprinzips den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen der bussenpflichtigen Person Rechnung getragen wird. Im Erlassverfahren sollen diese bereits im Strafbefehlsverfahren gewürdigten Verhältnisse nicht erneut (und damit im Ergebnis quasi doppelt) berücksichtigt werden. Ein Bussenerlass ist in der Regel nur zu gewähren, wenn im Rahmen der Erlassgründe nicht nur eine "einfache" Notlage im Sinne eines Missverhältnisses zur finanziellen Leistungsfähigkeit besteht, sondern geradezu die wirtschaftliche Existenz der bussenpflichtigen Person gefährdet erscheint (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 6. Oktober 2011 [A-7949/2010], vom 23. Dezember 2009 [A-699/2009] = StR 2010 S. 310, vom 11. Juni 2009 [A-3663/2007] = BVGE 2009/45 = StR 2009 S. 672 = NStP 2009 S. 137). Dies ist etwa der Fall, wenn sich die finanzielle Situation der steuerpflichtigen Person seit dem Strafbefehl nachgewiesenermassen verschlechtert hat (vgl. SGE vom 11. November 2013 [3-RB.2013.12]; SGE vom 11. November 2013 [3-RB.2013.23]).

5.

5.1.

Die Vorinstanz hat das Gesuch des Rekurrenten um Erlass der Busse betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 abgewiesen, da dieser seiner Mitwirkungspflicht trotz Aufforderung und Mahnung nur teilweise nachgekommen ist bzw. unter anderem die für die Beurteilung des Erlassgesuches notwendigen Angaben und Unterlagen betreffend seine Schulden, insbesondere einen aktuellen Betreibungsregisterauszug, nicht eingereicht hat. Daher blieben die finanziellen Verhältnisse des Rekurrenten unklar und konnten nicht beurteilt werden (vgl. Ziff. 9 f. des Entscheids vom 12. Dezember 2023).

5.2.

5.2.1.

Der für die Prüfung des Erlassgesuches zuständigen Behörde obliegt die Ermittlung des rechtserheblichen Sachverhalts (vgl. § 230c Abs. 3 StG i.V.m. § 179 StG und § 197 StG; vgl. auch § 17 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG] vom 4. Dezember 2007; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 3. Juni 2010 [A-7164/2007]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. September 2009 [A-5004/2007]). Für die Beurteilung von Erlassgesuchen muss die finanzielle Leistungsfähigkeit der gesuchstellenden Person bekannt sein. Die Erfüllung der Untersuchungspflicht der Erlassbehörde bedingt dementsprechend eine Abklärung der finanziellen Verhältnisse der gesuchstellenden Person. Der Entscheid wird insbesondere aufgrund der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse der gesuchstellenden Person im Zeitpunkt des Entscheids gefällt (vgl. Art. 10 lit. a Steuererlassverordnung; SGE vom 4. November 2021 [3-RB.2021.11]; SGE vom 3. April 2019 [3-BE.2019.1]; SGE vom 27. April 2016 [3-BE.2016.1]; SGE vom 27. März 2014 [3-RB.2013.30], mit weiteren Hinweisen).

5.2.2.

Der Untersuchungsgrundsatz wird relativiert durch die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen. Dementsprechend hat die gesuchstellende Person der Erlassbehörde umfassende Auskunft über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse zu erteilen (vgl. § 230c Abs. 1 StG). Die Mitwirkungspflicht wird lediglich eingeschränkt durch den in Art. 5 Abs. 2 BV festgehaltenen Grundsatz der Verhältnismässigkeit, also durch die Erfordernisse der Geeignetheit, Notwendigkeit und Zumutbarkeit (vgl. VGE vom 25. August 2004 [BE.2003.00127]; SGE vom 4. November 2021 [3-RB.2021.11]; SGE vom 3. April 2019 [3-BE.2019.1]; SGE vom 22. September 2017 [3-RB.2017.14]). Gemäss § 230c Abs. 2 StG kann die Erlassbehörde beschliessen, nicht auf das Erlassgesuch einzutreten, wenn die gesuchstellende Person trotz Aufforderung und Mahnung die notwendige und zumutbare Mitwirkung verweigert. Diese Regelung stimmt mit Art. 167d Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom

14. Dezember 1990 nahezu wörtlich überein, welcher sich an Art. 13 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG) vom 20. Dezember 1968 anlehnt. Diese Bestimmung räumt der Behörde ein gewisses Ermessen ein. Die Verletzung oder Vernachlässigung der Mitwirkungspflicht führt dazu, dass der Sachverhalt nicht vollständig ermittelt werden kann. Der Behörde ist es deshalb unbenommen, insbesondere bei Verfahren, welche – wie das Erlassverfahren – durch das Begehren der Parteien eingeleitet worden sind, einen Nichteintretensentscheid zu fällen. Ein Nichteintreten ist insbesondere angezeigt, wenn die gesuchstellende Person die Mitwirkung trotz Mahnung bewusst verweigert oder eine materielle Beurteilung des Erlassgesuches aufgrund der gesamten Aktenlage ausgeschlossen ist. Lässt sich der Sachverhalt ohne Schwierigkeiten und ohne besonderen Aufwand abklären, auch wenn die gesuchstellende Person die Mitwirkung verweigert oder unterlässt, so hat die Erlassbehörde nach Durchführung der ihr möglichen Beweismassnahmen materiell zu entscheiden (vgl. Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013 [13.087], S. 8449 f.; Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, a.a.O., Art. 167d DBG N 6; Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2013, S. 163 N 467; Waldmann/Weissenberger, VwVG / Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, Art. 13 VwVG N 53 f.; VPB 64.128; VPB 58.54; ZStP 2011 S. 77; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 14. Juni 2011 [C-5496/2010], vom 21. August 2008 [C-3859/2007], vom 21. April 2008 [C-497/2006]).

5.2.3.

Mit den Schreiben vom 28. Juni 2023 und vom 16. Oktober 2023 (Mahnung) ersuchte die Vorinstanz den Rekurrenten zwecks Beurteilung seines Erlassgesuches unter anderem um das Einreichen eines aktuellen Betreibungsregisterauszugs innert 30 Tagen seit Zustellung der Schreiben. Der Rekurrent wurde in den Schreiben darauf hingewiesen, dass das Erlassgesuch bei unklarer Vermögenslage abgewiesen werde. Er reichte innert der angesetzten Fristen keinen Betreibungsregisterauszug (oder eine Schuldenaufstellung) ein.

5.2.4.

Der Rekurrent ist damit seiner Mitwirkungspflicht trotz Aufforderung und Mahnung nur unzureichend nachgekommen. Selbst wenn er der Auffassung gewesen sein sollte, er hätte bereits im offiziellen Formular "Erlassgesuch" vom 1. August 2023 hinreichend Auskunft über seine Schulden gegeben, entbindet ihn dies nicht davon, der Vorinstanz zumindest darzulegen, weshalb er den einverlangten Betreibungsregisterauszug nicht einreicht. Ohne diesen Auszug (oder eine vollständige Schuldenaufstellung) konnte die Vorinstanz nicht prüfen, ob im Zeitpunkt des Entscheids Schul-

den vorlagen, für die als Grundvoraussetzung für einen Erlass Forderungsverzichte hätten beigebracht werden müssen. Es wäre daher vorliegend auch ein Nichteintretensentscheid gerechtfertigt gewesen. Aufgrund der in der Lehre geübten Kritik, wonach ein Nichteintreten nur dann die Rechtsfolge sein kann, wenn die Prozessvoraussetzungen nicht erfüllt sind (vgl. Beusch/Raas, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Auflage, Basel 2022, Art. 167d DBG N 4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG [Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer], a.a.O., Art. 167d DBG N 6), ist es vertretbar, dass die Vorinstanz das Erlassgesuch abgewiesen hat.

5.3.

Auch im vorliegenden Rekursverfahren (und mit Eingabe vom 4. Februar 2024 an das Kantonale Steueramt) wurde kein Betreibungsregisterauszug nachgereicht, welcher die Prüfung der Schuldsituation des Rekurrenten ermöglicht. Ebenso wenig legt der Rekurrent dar, weshalb er diesen Auszug nicht einreicht.

5.4.

Die noch ausstehende Busse betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 kann daher bereits aus diesem Grund nicht erlassen werden.

6.

6.1.

Im Weiteren verfügte der Rekurrent im Zeitpunkt des Strafbefehls des Kantonalen Steueramtes vom 23. Januar 2023 über ein monatliches Einkommen von CHF 2'422.50 (CHF 447.50 [Erwerbseinkommen] + CHF 324.00 [IV-Rente] + CHF 795.00 [PK-Rente] + CHF 856.00 [EL]; vgl. Formular "Erlassgesuch vom 1. August 2023), während sein aktuelles monatliches Einkommen CHF 2'896.65 beträgt (CHF 5'957.00 [Erwerbseinkommen] + CHF 4'044.00 [IV-Rente] + CHF 9'531.00 [PK-Rente] + CHF 15'228.00 [EL] / 12; vgl. EL-Berechnung der SVA Aargau vom 19. Dezember 2023 [gültig ab Januar 2024] betreffend den Rekurrenten; Verfügung der SVA Aargau vom 19. Dezember 2023 betreffend die "Ergänzungsleistungen zur AHV/IV" des Rekurrenten [ab Januar 2024]).

Die finanziellen Verhältnisse des Rekurrenten haben sich seit dem Strafbefehl des Kantonalen Steueramtes vom 23. Januar 2023 also nicht verschlechtert, sondern vielmehr verbessert.

Der Erlass der noch ausstehende Busse betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 fällt daher auch aus diesem Grund ausser Betracht.

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).

Der Einzelrichter erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Es werden keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigungen ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
den Gemeinderat Q. _____ (2; Gemeinderat und Finanzverwaltung)

Subsidiäre Verfassungsbeschwerde

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von verfassungsmässigen Rechten innert **30 Tagen** seit Zustellung mit der **subsidiären Verfassungsbeschwerde** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden. 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. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 7. Mai 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic