



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Einzelrichterin: Dr. iur. Diana Oswald
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 18. Juli 2024 *[rechtskräftig]*

in Sachen

A. _____
Rekurrentin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Rekursgegnerin

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer 2022
(Steuererlass)

A. A. _____ deklarierte mit Steuererklärung vom 16. Juli 2023 für die Steuerperiode 2022 einen Nettolohn von Fr. 136'055.– für 10 Monate (StV-act. 1). Gestützt unter anderem darauf wurde sie am 27. Oktober 2023 für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie auch für die direkte Bundessteuer 2022 definitiv veranlagt (StV-act. 2). Am 23. November 2023 ersuchte der Sozialdienst der Einwohnergemeinde Baar im Namen von A. _____ um Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2022 im Betrag von Fr. 5'639.50 sowie der direkten Bundessteuer 2022 im Betrag von Fr. 3'947.– (StV-act. 3). Ein ordentliches Rechtsmittel gegen die Steuerveranlagungen 2022 wurde nicht ergriffen, so dass diese mit unbenutztem Ablauf der 30-tägigen Beschwerdefrist in Rechtskraft erwachsen. Die Steuerverwaltung traf in der Folge weitere Abklärungen beim Sozialdienst der Einwohnergemeinde Baar (telefonische Besprechungen vom 5. Januar und 21. Februar 2024 sowie E-Mail vom 12. März 2024). Mit Erlassentscheid Nr. 0012/0324 vom 21. März 2024 lehnte sie den Erlass der noch offenen Steuerbeträge von Fr. 4'706.85 bei den Kantons- und Gemeindesteuer 2022 sowie Fr. 3'947.– bei der direkten Bundessteuer 2022 ab (StV-act. 4).

B. Hiergegen reichte A. _____ am 15. April 2024 (Poststempel) Rekurs bzw. Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zug ein. Sinngemäss beantragte sie einen Teilerlass der veranlagten Steuer, wobei sie im Wesentlichen darauf verwies, dass sie einen Teil des zugrunde gelegten Lohnes nie erhalten habe, den Betrag aber deklariert habe in der Hoffnung, höhere Zahlungen der Arbeitslosenversicherung zu erlangen. Aktuell habe sie sich kürzlich von der Sozialhilfe abgelöst und arbeite im Stundenlohn (act. 1).

C. Mit Vernehmlassung vom 30. April 2024 schloss die Steuerverwaltung auf Abweisung der Rechtsmittel (act. 4). Am 14. Juni 2024 leitete sie dem Gericht eine bei ihr eingegangene Zuschrift des neuen Treuhänders von A. _____ weiter (act. 6 f.).

D. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Die Einzelrichterin erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 164 Abs. 3 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung über den Steuererlass sinngemäss nach den Bestimmungen von § 136 StG innert 30 Tagen seit der Zustellung des Erlassentscheides beim Verwaltungsgericht Rekurs erheben. Gleiches gilt für die Beschwerde gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) i.V.m. § 47^{bis} Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz (VO StG; BGS 632.11) für Erlassgesuche betreffend die direkte Bundessteuer. Mit dem Rekurs bzw. der Beschwerde können die unrichtige und ungenügende Feststellung des Sachverhalts und Rechtsverletzungen gerügt werden, wobei diese Rechtsmittel keine aufschiebende Wirkung haben. Im Folgenden wird der einfacheren Lesbarkeit halber – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – der Begriff "Rekurs" für beide Rechtsmittel verwendet.

1.2 Der vorliegende Rekurs gegen den ablehnenden Erlassentscheid vom 21. März 2024 wurde am 15. April 2024 der Post übergeben und erfolgte somit fristgerecht. Der Rekurschrift lassen sich zumindest sinngemäss Antrag und Begründung entnehmen, womit den formellen Anforderungen an eine Laienbeschwerde Genüge getan ist (§ 136 Abs. 3 StG; Art. 140 Abs. 2 DBG). Auf den Rekurs ist einzutreten.

1.3 Rekurse gegen Erlassentscheide der Steuerverwaltung werden durch einen Einzelrichter bzw. eine Einzelrichterin des Verwaltungsgerichts beurteilt (§ 56 Abs. 3 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen [VRG; BGS 162.1] i.V.m. § 6 Abs. 1 Ziff. 3 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes [GO VG; BGS 162.11]).

2. Streitig und zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung das Gesuch der Rekurrentin um Erlass der Steuern 2022 zu Recht abgelehnt hat.

2.1 Steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses oder einer Busse wegen einer Übertretung eine grosse Härte bedeuten würde, können die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden (§ 164 Abs. 1 StG; Art. 167 Abs. 1 DBG). Die kantonale Steuerverwaltung entscheidet über das Erlassgesuch und teilt ihren Entscheid der steuerpflichtigen Person mit (§ 164 Abs. 2 StG). Zuständig für den Erlassentscheid betreffend die direkte Bundessteuer ist ebenfalls die

kantonale Steuerverwaltung (§ 105 Abs. 1 StG). Die Bestimmungen der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung, EV DBG; SR 642.121) finden nach kantonalen Praxis auch auf Erlassgesuche betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern Anwendung. Der Steuererlass dient der Vermeidung einer grossen Härte, nicht hingegen der Revision der Veranlagung. Das Erlassverfahren ersetzt auch nicht das Rechtsmittelverfahren (Art. 7 Abs. 1 EV DBG).

2.2 Gemäss Art. 2 Abs. 1 EV DBG liegt eine *Notlage* einer natürlichen Person im Sinne von Art. 167 Abs. 1 DBG (und § 164 StG) vor, wenn die finanziellen Mittel der Person zur Bestreitung des betriebsrechtlichen Existenzminimums nicht ausreichen (lit. a) oder der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der Person steht (lit. b). Ein Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit ist insbesondere dann gegeben, wenn die Steuerschuld trotz zumutbarer Einschränkung der Lebenshaltungskosten nicht in absehbarer Zeit vollumfänglich beglichen werden kann (Abs. 2). Eine Einschränkung der Lebenshaltungskosten gilt als zumutbar, wenn diese das betriebsrechtliche Existenzminimum übersteigen (Abs. 3).

Was unter "absehbarer Zeit" zu verstehen ist, kann der Verordnung nicht entnommen werden. Praxisgemäss wird für Steuerforderungen von einem Zeitraum von zwei bis drei Jahren ausgegangen, wobei für Bussen gar ein Zeitraum von bis zu sechs Jahren als zumutbar angesehen wird (vgl. etwa VGer ZG A 2021 21 vom 2. Juni 2022 E. 5.4.2 mit Hinweisen).

Massgebend für die Berechnung einer Notlage ist die gesamte wirtschaftliche Lage der Gesuchstellerin *im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs* – mithin im Zeitpunkt des Erlassentscheides der Steuerverwaltung – (Art. 10 lit. a EV DBG), wobei auch den zukünftigen Entwicklungen Rechnung zu tragen ist (lit. c und d); blosse Schwankungen nach unten bilden deshalb keinen Erlassgrund, wie auch ein kurzfristig höheres Einkommen einem Steuererlass nicht entgegensteht. Bei der Behandlung eines Steuererlassgesuchs wird aber auch die Vergangenheit berücksichtigt (lit. b): Wäre der Gesuchstellerin etwa (bei ausgewiesener Notlage im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs) im Zeitpunkt der Fälligkeit des zu erlassenden Betrags eine fristgerechte Zahlung möglich gewesen, so wird dies im Entscheid (für die Gesuchstellerin negativ) berücksichtigt (vgl. etwa VGer ZG A 2022 15 vom 16. Dezember 2022 E. 3.2; Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 167 N 3, 19).

2.3 Unter dem Aspekt der *grossen Härte* ist zu prüfen, auf welche Ursachen die Notlage zurückzuführen ist (Richner et al., a.a.O., Art. 167a N 1 f.).

2.3.1 Als Ursachen, die zu einer Notlage einer natürlichen Person führen, werden gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. a EV DBG insbesondere anerkannt: eine wesentliche und andauernde Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Person ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, aufgrund aussergewöhnlicher Belastung durch den Unterhalt der Familie oder Unterhaltungspflichten (Ziff. 1), hoher Kosten infolge Krankheit, Unfall oder Pflege, die nicht von Dritten getragen werden (Ziff. 2) oder längerer Arbeitslosigkeit (Ziff. 3); eine starke Überschuldung aufgrund ausserordentlicher Aufwendungen, die in den persönlichen Verhältnissen begründet sind und für welche die Person nicht einzustehen hat (Art. 3 Abs. 1 lit. b EV DBG).

2.3.2 Geht die Notlage auf andere Ursachen zurück, so kann die Erlassbehörde nicht zu Gunsten anderer Gläubiger auf die gesetzlichen Ansprüche des Gemeinwesens verzichten. Verzichten andere Gläubiger ganz oder teilweise auf ihre Forderungen, so kann ein Erlass im selben prozentualen Umfang gewährt werden, sofern dies zur dauerhaften Sanierung der wirtschaftlichen Lage der Person (Art. 167 Abs. 2 DBG) beiträgt (Richner et al., a.a.O., Art. 167 N 2b). Als andere Ursachen gelten gemäss Art. 3 Abs. 2 EV DBG insbesondere: Bürgschaftsverpflichtungen (lit. a), hohe Grundpfandschulden (lit. b), Kleinkreditschulden aufgrund eines überhöhten Lebensstandards (lit. c) und erhebliche Geschäfts- und Kapitalverluste bei Selbstständigerwerbenden, welche die wirtschaftliche Existenz der Person sowie Arbeitsplätze gefährden (lit. d).

2.4 Gemäss Art. 167a DBG kann der 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 (lit. a), ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, trotz verfügbarer Mittel keine Rücklagen vorgenommen hat (lit. b), im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderung trotz verfügbarer Mittel keine Zahlungen geleistet hat (lit. c), die mangelnde Leistungsfähigkeit durch freiwilligen Verzicht auf Einkommen oder Vermögen ohne wichtigen Grund, durch übersetzte Lebenshaltung oder dergleichen leichtsinnig oder grobfahrlässig herbeigeführt hat (lit. d), während des Beurteilungszeitraums andere Gläubigerinnen oder Gläubiger bevorzugt behandelt hat (lit. e). Das Gesetz nennt in Art. 167a DBG einige Ablehnungsgrün-

de ausdrücklich, ohne dass es sich hier aber um eine abschliessende Aufzählung handelt ("insbesondere").

3.

3.1 Die offenen Steuerforderungen für das Jahr 2022, um deren Erlass vorliegend er- sucht wird, belaufen sich auf insgesamt Fr. 8'653.85. Wie die Steuerverwaltung zu Recht vorbringt, erhielt die Rekurrentin allein zwischen dem 14. November 2022 und dem 21. Dezember 2022 Zahlungen in Höhe von Fr. 13'697.– sowie im Zeitraum zwischen dem 10. Januar 2023 und dem 9. Februar 2023 solche von Fr. 25'112.– (act. 4 S. 5; StV-act. 6). Aktenkundig ist weiter, dass sie während ihrer Arbeitslosigkeit offenbar Leistungen der Arbeitslosenversicherung basierend auf einem versicherten Verdienst von Fr. 658.– pro Monat erhielt. Jedenfalls ist mit Blick auf die erwähnten Zahlungsflüsse nicht ersichtlich, in- wiefern es ihr im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerforderungen nicht möglich und zumut- bar gewesen sein sollte, nebst ihrem betriebsrechtlichen Existenzminimum (gemäss unbestritten gebliebener Berechnung der Steuerverwaltung: Fr. 2'709.–) in absehbarer Zeit die geforderten Steuern zu begleichen, allenfalls in Raten. Soweit ihr Treuhänder im Erlassverfahren geltend macht, es sei "nicht fair" von diesem Betrag auszugehen, da da- von zwei Personen nicht leben könnten (act. 7), übersieht er einerseits, dass es sich hier- bei um das Existenzminimum für eine Person handelt (nämlich für A. _____, und nicht auch für den offenbar mit ihr im selben Haushalt lebenden, im Fälligkeitszeitpunkt der frag- lichen Steuern bereits erwachsenen Sohn). Andererseits verkennt er, dass der Steuererlass nicht dazu dient, der steuerpflichtigen Person zu Lasten des Gemeinwesens einen höhe- ren Lebensstandard zu ermöglichen.

3.2 Nach dem Gesagten ist aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse der Rekurrentin keine Notlage ersichtlich. Demnach erübrigen sich weitere Ausführungen zur Ursache, wobei immerhin darauf hinzuweisen ist, dass es selbstredend nicht zulasten des Gemein- wesens gehen darf, wenn etwa die Steuerpflichtige für Freunde Wohnungen anmietet und sich dadurch verschuldet, wie sie dies in ihrer Steuererklärung 2022 angab (StV-act. 1).

4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrentin die Voraussetzungen für einen Steuererlass nicht erfüllt. Der Rekurs ist folglich abzuweisen und der ablehnende Er- lassentscheid der Steuerverwaltung vom 21. März 2024 zu bestätigen. Diese kann der Rekurrentin selbstredend auch Ratenzahlungen zubilligen (act. 7), was aber nicht Gegen- stand des Erlassverfahrens ist. Weiterungen zu diesem Anliegen erübrigen sich demnach.

5. Das Erlassverfahren ist in der Regel kostenfrei (Art. 167d Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 18 EV DBG; vgl. auch die Richtlinien für die Festlegung der Gerichtskosten gemäss § 22 VRG), weshalb vorliegend keine Gerichtskosten erhoben werden. Eine Parteientschädigung ist der Rekurrentin bei diesem Verfahrensausgang nicht zuzusprechen. Der Steuerverwaltung ist ebenfalls keine Parteientschädigung zuzusprechen, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

6. Der vorliegende Entscheid ist grundsätzlich endgültig, da die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Schweizerische Bundesgericht gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben ausgeschlossen ist, ausser es handle sich um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung oder aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall (Art. 83 lit. m des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110]). In Betracht fällt damit regelmässig einzig die subsidiäre Verfassungsbeschwerde, mit welcher gemäss Art. 116 BGG nur die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden kann. Der Entscheid, mit dem ein Steuererlass verweigert wird, kann im Wesentlichen nur wegen Verletzung des verfassungsmässigen Verbots von Willkür (Art. 9 BV) angefochten werden. Zur Willkür rüge ist allerdings nur legitimiert, wer sich auf eine gesetzliche Norm berufen kann, die ihm im Bereich seiner betroffenen und angeblich verletzten Interessen einen Rechtsanspruch einräumt, wobei das Gesetz keinen unbedingten Rechtsanspruch auf den Erlass von Steuern ("Kann-Vorschrift") statuiert (vgl. BGer 2D_27/2022 vom 21. Juli 2022; 2D_49/2009 vom 13. August 2009). Die nachfolgende Rechtsmittelbelehrung steht unter diesem Vorbehalt.

Demnach erkennt die Einzelrichterin:

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden abgewiesen.
2. Es werden keine Kosten erhoben.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Rekurrentin (mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug sowie an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern.

Zug, 18. Juli 2024

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Die Einzelrichterin

Die Gerichtsschreiberin

versandt am