

3-RB.2022.11

Urteil vom 8. Dezember 2022

Besetzung Präsident Fischer
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrentin **A.**_____

Gegenstand **Entscheid des Gemeinderates Q.**_____ **vom 5. September 2022**
 betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Der Einzelrichter entnimmt den Akten:

1.

Mit Gesuch vom 30. Mai 2022 (Posteingang) beantragte A._____ beim Steueramt Q._____ den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2020.

2.

Mit Entscheid vom 15. Juni 2022 wies die Finanzverwaltung Q._____ das Gesuch ab.

3.

Mit Schreiben vom 24. Juni 2022 ersuchte A._____ den Gemeinderat Q._____ um Überprüfung des Entscheids der Finanzverwaltung Q._____ vom 15. Juni 2022.

4.

Der Gemeinderat Q._____ fällte am 5. September 2022 den folgenden Entscheid:

"Der Gemeinderat weist die Einsprache gegen den Steuererlassentscheid der Finanzverwaltung Q._____ vom 15. Juni 2022 ab."

5.

Den Entscheid des Gemeinderates Q._____ vom 5. September 2022 (Zustellung am 7. September 2022) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 30. September 2022 (Postaufgabe am 1. Oktober 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragt sinngemäss

den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2020

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

6.

Der Gemeinderat Q._____ verzichtet unter Verweis auf den Entscheid der Finanzverwaltung Q._____ vom 15. Juni 2022 auf eine Stellungnahme. Das Kantonale Steueramt beantragt die Abweisung des Rekurses.

7.

A._____ hat keine Replik erstattet.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. 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.

Die Rekurrentin beschwert sich im Rekurs vorweg über das Verhalten der Gemeindeverwaltung Q._____ und wirft dieser verschiedene (Amts-)Pflichtverletzungen vor, die sanktioniert werden müssten.

2.2.

Ob seitens der Gemeindeverwaltung Q._____ eine Amtspflichtverletzung vorliegt und wie diese zu sanktionieren wäre, kann vom Spezialverwaltungsgericht mangels Zuständigkeit weder in aufsichts- und straf-, noch haftungsrechtlicher Hinsicht beurteilt werden (vgl. VGE vom 14. November 2006 [WBE.2006.303]; SGE vom 20. Mai 2020 [3-RB.2019.7]; SGE vom 9. Oktober 2017 [3-RB.2017.5]; SGE vom 31. Januar 2013 [3-RB.2012.39], mit weiteren Hinweisen; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 161 StG N 1 ff.). Auf den entsprechenden Antrag ist daher nicht einzutreten. Wer eine (angebliche) Pflichtverletzung von Steuerbehörden rügen will, kann eine Aufsichtsbeschwerde beim Departement Finanzen und Ressourcen erheben (vgl. § 161 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 38 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG] vom 4. Dezember 2007).

3.

Die Rekurrentin beantragt im Weiteren die Überprüfung des vorinstanzlichen Entscheids und damit sinngemäss den Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Sie begründet dies im Wesentlichen mit ihrer Altersarmut (vgl. auch Erlassgesuch).

4.

4.1.

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).

4.2.

4.2.1.

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.

4.2.2.

Die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 in der Höhe von CHF 857.20 wurden mit Verfügung vom 16. Dezember 2021 definitiv veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Zahlungen wurden bisher keine geleistet (Verzugszins und Gebühren belaufen sich auf CHF 254.40; vgl. Kontoauszug 2020 vom 8. Juni 2022).

5.

5.1.

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.

5.2.

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.

5.3.

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).

5.4.

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).

5.5.

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).

6.

6.1.

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 der Rekurrentin ab dem (Steuer-)Jahr 2020 berücksichtigt werden.

6.2.

6.2.1.

Die Erlassbehörde prüft, wieweit die Zahlung der geschuldeten Steuer aus dem Vermögen zumutbar ist (Art. 12 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Als Vermögen gilt das zum Verkehrswert bewertete Reinvermögen (Art. 12 Abs. 3 Steuererlassverordnung). Bei einem die fragliche Steuerschuld übersteigenden Reinvermögen ist grundsätzlich kein Erlass zu gewähren (vgl. SGE vom 8. Januar 2019 [3-RB.2018.23], mit weiteren Hinweisen).

Gemäss den Details zur Steuerveranlagung 2020 und 2021 verfügte die Rekurrentin per 31. Dezember 2020 bzw. 2021 über ein Reinvermögen von CHF 79'459.00 bzw. CHF 63'997.00, welches sich unter anderem aus Bankguthaben bei der C._____ AG von CHF 79'459.00 bzw. CHF 57'518.00 zusammensetzte. Am 31. Juli 2022 beliefen sich die Bankguthaben bei der C._____ AG noch auf CHF 46'489.61 (vgl. Saldoübersicht der C._____ AG betreffend das Privat- und Sparkonto der Rekurrentin per 31. Juli 2022).

6.2.2.

Es wäre der Rekurrentin mit den Guthaben per Ende des Jahres 2020, 2021 bzw. per 31. Juli 2022 ohne Weiteres möglich und zumutbar gewesen, Rückstellungen zur Begleichung der vorliegend fraglichen Steuern zu bilden. Diese Rückstellungspflicht gilt nach der geltenden gesetzlichen Regelung (vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. b Steuererlassverordnung; § 230a Abs. 1 lit. b StG) selbst dann, wenn die entsprechenden Veranlagungen noch nicht vorlagen bzw. die genauen Steuerbeträge noch nicht bekannt waren (vgl. SGE vom 22. Oktober 2021 [3-RB.2021.10]; SGE vom 2. Juli 2019 [3-RB.2019.3]). Der Erlass der noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2020 von CHF 857.20 ist daher, unabhängig vom Resultat eines Vergleichs der Einnahmen der Rekurrentin mit ihrem betriebsrechtlichen Existenzminimum, abzulehnen. Dass ihre liquiden

Mittel stetig abnehmen bzw. für die Lebenshaltungskosten verwendet werden müssen, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

6.3.

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 werden keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Rekurrentin

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, 8. Dezember 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic