

3-RM.2024.9

Urteil vom 25. Februar 2025

Besetzung Präsident Fischer
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Gebührenverfügung der Finanzverwaltung Q.**_____
 vom 5. August 2024
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2023

Der Einzelrichter entnimmt den Akten:

1.

Mit Gebührenverfügung vom 5. August 2024 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2023 erhob die Finanzverwaltung Q._____ von A._____ Mahn- und Betreibungsumtriebsgebühren von insgesamt CHF 135.00.

2.

Die Gebührenverfügung der Finanzverwaltung Q._____ vom 5. August 2024 (Zustellung am 12. August 2024) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 23. August 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt die folgenden Anträge:

- "1. Die Aufhebung der Gebührenverfügungen der Finanzverwaltung und sonstige steuerliche Forderungen.
2. Löschung der Betreibung aaa"

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

3.

Die Finanzverwaltung Q._____ hat zum Rekurs Stellung genommen, ohne einen konkreten Antrag zu stellen. Das Kantonale Steueramt beantragt die Abweisung des Rekurses, unter Kostenfolgen zu Lasten von A._____.

4.

A._____ hat eine Replik erstattet.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2023. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind das Steuergesetz (StG) vom 15. Dezember 1998 und die Verordnung zum Steuergesetz (StGV) vom 11. September 2000. Der Präsident des Spezialverwaltungsgerichts entscheidet als Einzelrichter endgültig, d.h. kantonal letztinstanzlich, über Mahn- und Betreibungsumtriebsgebühren im Bezugsverfahren (§ 227 Abs. 2 StG i.V.m. § 231 Abs. 3 und 4 StG).

2.

2.1.

Die Rekurrent beantragt die Aufhebung der mit der Gebührenverfügung vom 5. August 2024 erhobenen Mahn- und Betreibungsumtriebsgebühren von CHF 135.00 für das verspätete Bezahlen der provisorischen Kantons- und Gemeindesteuern 2023. Er begründet dies im Wesentlichen damit, dass seine Steuerpflicht in Q._____ seit seiner Abmeldung am tt. Dezember 2023 erloschen sei. Die Steuerforderung und die Gebührenverfügung würden daher jeglicher rechtlichen Grundlage entbehren und müssten auch aufgrund des Vertrauensschutzes aufgehoben werden, weil die Gemeinde (Einwohnerdienste und Steueramt) Q._____ dem Rekurrenten die Abmeldung und das Ende seiner Steuerpflicht schriftlich bestätigt bzw. verbindlich zugesichert hätte.

2.2.

Soweit der Rekurrent beantragt, dass die Kantons- und Gemeindesteuern 2023 mangels Steuerpflicht aufzuheben seien, ist darauf im vorliegenden Gebührenverfahren nicht einzutreten. Zuständig für die erstinstanzliche Beurteilung der Steuerpflicht ist die Steuerkommission Q._____. Deren Entscheidung ist anschliessend mit Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht anfechtbar.

3.

3.1.

Die periodisch geschuldeten Einkommens- und Vermögenssteuern sind bis zum 31. Oktober des Steuerjahres zu bezahlen (§ 223 Abs. 1 StG). Dieser allgemeine Verfalltag gilt aber nur für Steuern, deren Rechnung wenigstens zwei Monate zuvor gestellt worden ist. Andernfalls bestimmt sich der Verfalltag nach der Regelung für die übrigen Steuern (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 223 StG N 3). Alle übrigen Steuern sind bis zum Ende des übernächsten Monats nach der Zustellung der Veranlagung oder der provisorischen Rechnung zu bezahlen (§ 223 Abs. 2 StG).

3.2.

Im Bezugsverfahren erheben die Steuerbehörden eine Mahngebühr und eine Gebühr für die Umtriebe bei der Betreuung. Der Regierungsrat legt deren Höhe durch Verordnung fest (§ 227 Abs. 2 StG).

Werden die Steuern bis zur Fälligkeit nicht bezahlt, sind die säumigen Steuerpflichtigen zu mahnen. Die Mahngebühr beträgt CHF 35.00 (§ 77a Abs. 1 StGV).

Bleibt die Mahnung erfolglos, ist für rechtskräftig veranlagte Steuern sofort Betreuung einzuleiten. Für erfolglos gemahnte provisorische Steuern kann eine Betreuung erfolgen, wobei das Kantonale Steueramt die Grundsätze festlegt. Die Gebühr für die Umtriebe bei der Betreuung von Steuern, Gebühren und/oder Verzugszinsen beträgt CHF 100.00 (§ 77a Abs. 2 StGV [in der am 31. Mai 2023 geänderten Fassung; in Kraft seit 1. Juli 2023]).

3.3.

Das Recht, Gebühren für Mahnungen bzw. für die Umtriebe bei einer Betreuung zu erheben, ist per 1. Januar 2019 in Kraft getreten.

4.

4.1.

Mit Verfallanzeige vom 22. September 2023 erinnerte die Finanzverwaltung Q._____ den Rekurrenten daran, dass die provisorischen Kantons- und Gemeindesteuern 2023 von CHF 7'246.30 bis zum 31. Oktober 2023 zu bezahlen seien. Bis zu diesem Zeitpunkt wurden keine Zahlungen geleistet. Mit Mahnung vom 23. November 2023 forderte die Finanzverwaltung Q._____ den Rekurrenten zur Bezahlung der per 31. Oktober 2023 fälligen provisorischen Kantons- und Gemeindesteuern 2023 von CHF 7'246.30 innert 20 Tagen auf. Für die Mahnung wurde eine Gebühr von CHF 35.00 erhoben. Die Mahnung enthielt den Hinweis, dass für provisorische Steuern die Betreuung eingeleitet werden könne. Innert der angesetzten Frist wurden wiederum und unbestrittenermassen keine Zahlungen geleistet. Das Betreibungsamt Q._____ leitete daher mit dem Zahlungsbefehl vom 22. März 2024 (Zustellung am 12. April 2024) die Betreuung für die noch offenen provisorischen Kantons- und Gemeindesteuern 2023 von CHF 7'246.30 und die Mahngebühr von CHF 35.00 ein. Die Gebühr von CHF 100.00 für die Umtriebe bei der Betreuung wurde ebenfalls in Betreuung gesetzt. Bis zum 29. Januar 2025 wurden keine Zahlungen an die provisorischen Kantons- und Gemeindesteuern 2023 geleistet (vgl. Kontoauszug 2023 vom 29. Januar 2025). Die von der Finanzverwaltung Q._____ erhobenen Gebühren von insgesamt CHF 135.00 für die Mahnung (CHF 35.00) und die Umtriebe bei der Betreuung (CHF 100.00) der nicht rechtzeitig bezahlten provisorischen Kantons- und Gemeindesteuern 2023 entsprechen somit § 77a StGV.

Ausserdem liegt kein Verstoss gegen die vom Kantonalen Steueramt festgelegten Grundsätze für die Betreibung von provisorischen Steuern vor (vgl. 77a Abs. 2 Satz 2 StGV). Gemäss der Finanzverwaltung Q._____ wurde der Rekurrent betrieben, weil er auf die Mahnungen nicht reagierte, er bei seiner Abmeldung aus Q._____ keine neue Adresse angab und die Gefahr bestand, dass er nach unbekannt hätte abgemeldet werden müssen, so dass eine Betreibung schwierig geworden wäre (vgl. E-Mail vom 29. Januar 2025). Dies entspricht den Weisungen "Rechtsinkasso" des Kantonalen Steueramtes vom 30. Juni 2016 (Ziff. 2.3), wonach die provisorischen Steuern des abgelaufenen Jahres zu betreiben sind, "wenn nennenswerte Pfändungsergebnisse zu erwarten sind und keine Zahlungserleichterungen vereinbart sind und das Abwarten der definitiven Rechnung mutmasslich zu einem Verlust führen könnte".

4.2.

4.2.1.

Der Rekurrent bringt das Folgende gegen die Rechtmässigkeit der Gebührenverfügung vor:

"1. Verstoss gegen Art. 9 BV

Gemäss Art. 9 der Schweizerischen Bundesverfassung (BV) habe ich Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. Wie Sie aus den elektronischen Nachrichten entnehmen können, wurde ich informiert, dass eine Abmeldung stattgefunden hat und es keine Steuerpflicht mehr gibt. Dennoch wurde ich betrieben.

Aufgrund dieser schriftlichen Aussagen der Gemeindemitarbeiterinnen habe ich mich auf die Beendigung meiner Steuerpflicht verlassen. Die daraufhin eingeleitete Betreibung und Gebührenverfügung sind aus meiner Sicht willkürlich und widersprechen dem Grundsatz von Treu und Glauben."

4.2.2.

4.2.2.1.

Die aargauische Gebührenregelung sieht vorbehältlich allgemein anerkannter entschuldbarer Ausnahmefälle wie Krankheit etc. (vgl. § 187 Abs. 2 StG) keine Gründe vor, bei deren Vorliegen keine Gebühren geschuldet sind. Es ist einzig entscheidend, dass die fraglichen Steuern verspätet bezahlt werden und der Gemeinde daraus ein entsprechender (Mahn- und Betreibungs-)Aufwand entsteht (vgl. SGE vom 15. Mai 2024 [3-RM.2023.10]; SGE vom 19. Januar 2024 [3-RM.2023.8]; SGE vom 10. Mai 2023 [3-RM.2023.1]).

4.2.2.2.

Die Auskunft einer Behörde, welche geeignet ist, einen Steuerpflichtigen irrezuführen bzw. vom rechtzeitigen Bezahlen von Steuern abzuhalten und an deren Richtigkeit zu zweifeln dieser keinen Anlass hatte, kann unter Um-

ständen einen Hinderungsgrund im Sinne von § 187 Abs. 2 StG darstellen (vgl. SGE vom 22. Februar 2024 [3-RV.2023.145]; SGE vom 24. März 2016 [3-RV.2015.151] mit Hinweis auf den VGE vom 24. Januar 2007 [WBE.2006.360]).

4.2.2.3.

Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen einer Behörde, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, die Behörde für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war, der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, und die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (vgl. BGE 141 I 161, mit weiteren Hinweisen; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Auflage, Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 667 ff.).

Als Folge der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht ist der Vertrauensschutz in diesem Bereich jedoch praxisgemäss nur mit Zurückhaltung zu gewähren. Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Steuerpflichtigen kann nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind. Einem Steuerpflichtigen darf aufgrund einer unrichtigen Auskunft oder einer bis anhin tolerierten gesetzwidrigen Behandlung nicht ein Vorteil erwachsen, der zu einer krassen Ungleichheit führen würde (vgl. SGE vom 21. Oktober 2021 [3-RV.2020.111]).

4.2.2.4.

Der Rekurrent beruft sich einerseits auf die E-Mail des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 5. Dezember 2023:

"Solange Sie sich bei unseren Einwohnerdienste nicht abgemeldet haben, sind Sie in Q._____ angemeldet und somit steuerpflichtig. Wenn Sie nicht mehr in Q._____ wohnhaft sind, nehmen Sie bitte baldmöglichst mit unseren Einwohnerdienste telefonisch oder per Email [...] Kontakt auf. Sobald Sie sich abgemeldet haben, erhalten wir intern die entsprechende Meldung und Ihre Steuerpflicht in Q._____ entfällt.

Vielen Dank für Ihre Kenntnisnahme."

Und andererseits auf die E-Mail der Einwohnerdienste Q._____ vom 22. Dezember 2023:

"Das Dokument ist gestern per A-Post raus. Wir verschicken die Heimatscheine immer A-Post, auch an andere Gemeinden. Mit dem Versand des Heimatscheines ist nun auch die Abmeldung erledigt.

Vielen Dank für Ihre Kenntnisnahme."

4.2.2.5.

Von vornherein unbeachtlich ist die E-Mail der Einwohnerdienste Q. _____ vom 22. Dezember 2023, weil darin nur zum formellen Aspekt der Abmeldung von Q. _____, nicht aber zur Frage der Steuerpflicht in Q. _____ Stellung genommen wird. Im Übrigen sind die Hinterlegung der Schriften oder die An- und Abmeldung für die Frage des steuerrechtlichen Wohnsitzes nicht entscheidend (vgl. statt vieler Urteil des Bundesgerichts vom 19. September 2019 [2C_170/2019]; StE 2025 B 11.1 Nr. 35).

4.2.2.6.

Der Rekurrent war an seinem letzten bekannten Wohnsitz in S. _____ am tt. Mai 2020 von Amtes wegen nach unbekannt abgemeldet worden, seine (unbeschränkte) Steuerpflicht blieb mangels Begründung eines neuen Wohnsitzes aber weiterhin und gemäss der telefonischen Auskunft des Steueramtes S. _____ vom 12. Februar 2025 unbestrittenermassen bestehen (die Steuerveranlagung 2020, die provisorischen Rechnungen 2021 und 2022 etc. wurden ihm via E-Mail zugestellt; vgl. auch Aktennotiz des Steueramtes S. _____ vom 9. Dezember 2020). Aufgrund dieser Tatsachen hätte der Rekurrent ohne Weiteres die Unrichtigkeit der Auskunft des Gemeindesteueramtes Q. _____, wonach seine Steuerpflicht in Q. _____ mit der Abmeldung entfällt, erkennen können und auch müssen. Die Berufung auf den Vertrauensschutz ist daher abzulehnen. Hinzu kommt, dass der Rekurrent dem Steueramt S. _____ im August 2022 einen neuen "Wohnsitz" in U. _____ angab, worauf seine Steuerpflicht in S. _____ rückwirkend per 31. Dezember 2020 beendet wurde (vgl. Aktennotiz des Steueramtes S. _____ vom 5. August 2022). In V. _____ begründete der Rekurrent gemäss telefonischer Auskunft der Einwohnerkontrolle und des Steueramtes V. _____ vom 12. Februar 2025 allerdings nie einen neuen (zivil- und steuerrechtlichen) Wohnsitz. Dies lässt keinen anderen Schluss zu, als dass sich der Rekurrent seit seinem Wegzug von S. _____ gezielt seiner (unbeschränkten) Steuerpflicht zu entziehen versucht, wohlwissend, dass dafür einzig der Wohnsitz entscheidend ist. Unter diesen Umständen erweist sich die Berufung auf den Vertrauensschutz gar als rechtsmissbräuchlich.

4.2.3.

Das nicht rechtzeitige Bezahlen der provisorischen Kantons- und Gemeindesteuern 2023 lässt sich somit nicht gestützt auf den Vertrauensschutz entschuldigen. Andere Hinderungsgründe wurden nicht genannt und sind auch nicht ersichtlich.

4.3.

Der Antrag auf Aufhebung der mit der Gebührenverfügung vom 5. August 2024 erhobenen Mahn- und Betreibungsumtriebsgebühren von CHF 135.00 für das verspätete Bezahlen der provisorischen Kantons- und Gemeindesteuern 2023 ist daher abzuweisen.

5.

5.1.

Der Rekurrent beantragt im Weiteren die Löschung der Betreibung.

5.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hat gegenüber den Steuerbehörden bzw. den Bezugs- und Vollstreckungsbehörden keine Weisungsbefugnis im beantragten Sinn (vgl. SGE vom 15. Mai 2024 [3-RM.2023.10]; SGE vom 23. Juni 2023 [3-RM.2022.8]; SGE vom 6. Juni 2018 [3-RB.2018.8]; SGE vom 9. Oktober 2017 [3-RB.2017.5]; SGE vom 21. Mai 2015 [3-RV.2015.42]). Auf den Antrag ist daher mangels Zuständigkeit des Spezialverwaltungsgerichts nicht einzutreten.

6.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 227 Abs. 2 StG i.V.m. § 231 Abs. 4 Satz 3 StG i.V.m. § 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 227 Abs. 2 StG i.V.m. § 231 Abs. 4 Satz 3 StG i.V.m. § 189 Abs. 2 StG).

Der Einzelrichter erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Der Rekurrent hat die Gerichtsgebühr von CHF 200.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
die Finanzverwaltung Q. _____

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**, 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. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 25. Februar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic