

3-RB.2021.9

Urteil vom 14. Oktober 2021

Besetzung Präsident Fischer
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Entscheid des Gemeinderates Q._____ vom 26. April 2021**
 betreffend Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Der Einzelrichter entnimmt den Akten:

1.

Mit Gesuch vom 2. Dezember 2020 beantragte A. beim Gemeinderat Q. den vollständigen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2019.

2.

Der Gemeinderat Q. fällte am 26. April 2021 den folgenden Entscheid:

- "1. Das Gesuch um Erlass der Steuern 2019 wird abgewiesen.
- 2. Nach § 229 StG (Steuergesetz des Kantons Aargau) können die Bezugsorgane bei Vorliegen besonderer Verhältnisse fällige Steuern, Zinsen, Bussen und Kosten vorübergehend stunden oder Ratenzahlungen bewilligen. Auch für die Zeit der Stundung oder Ratenzahlung werden die Zinsen geschuldet. Das Gesuch ist an die Abteilung Finanzen zu stellen."

3.

Den Entscheid des Gemeinderates Q. vom 26. April 2021 (Zustellung am 30. April 2021) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 3. Mai 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt

den Erlass der noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2019.

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 erstattet.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. 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 den vollständigen Erlass der noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Er begründet dies im Wesentlichen damit, dass bei einer Gegenüberstellung seiner Einnahmen (Lohn) und seinen "tatsächlichen und benötigten Ausgaben" (Fixkosten) ein Ausgabenüberschuss von CHF 1'164.65 pro Monat resultiere.

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 2019 in der Höhe von CHF 7'043.20 wurden mit Verfügung vom 25. November 2020 definitiv veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Die Restanz beträgt CHF 4'688.10 (die Gebühren belaufen sich auf CHF 35.00; vgl. Kontoauszug 2019 vom 17. September 2021).

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 in Sachen D.W. [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 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).

5.

5.1.

Für die Beurteilung eines Erlassgesuches ist, wie bereits erwähnt, auch 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). Vorliegend sind also auch die finanziellen Verhältnisse des Rekurrenten ab dem (Steuer-)Jahr 2019 zu berücksichtigen.

Andererseits gilt im Erlassverfahren der Grundsatz der Gleichbehandlung der Gläubiger (vgl. § 230 Abs. 2 StG). Gestützt auf diesen Grundsatz ist ein Erlass (ganz oder teilweise) abzulehnen, wenn die steuerpflichtige Person während des Beurteilungszeitraumes andere Gläubiger bevorzugt behandelt hat (vgl. § 230a Abs. 1 lit. e StG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 26. März 2012 [A-1758/2011], vom 23. Dezember 2009 [A-699/2009], vom 10. Dezember 2009 [A-3692/2009]; SGE vom 19. Januar 2018 in Sachen M.E. [3-RB.2017.25]; SGE vom 24. März 2016 in Sachen R.H. [3-RB.2015.15]; SGE vom 26. Februar 2016 in Sachen D.W. [3-BE.2015.6]; SGE vom 18. Juni 2015 in Sachen B.S. [3-RB.2014.25]; SGE vom 4. August 2014 in Sachen Erben des E.W. [3-RB.2013.21];

Beusch/Raas, in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Auflage, Basel 2017, Art. 167a DBG N 3, 7; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 167a DBG N 5, 9; Locher, a.a.O., Art. 167a DBG N 8, 11). Es kann nicht toleriert werden, dass ein Steuerpflichtiger ab der Steuerperiode, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, andere Gläubiger befriedigt, statt die fraglichen Steuern zu begleichen. Unter solchen Umständen ist ein Steuererlass ohne Prüfung der aktuellen finanziellen Situation des Steuerpflichtigen zu verweigern.

Der Ablehnungsgrund der unzulässigen Begünstigung anderer Gläubiger schränkt den Steuererlass generell ein. Er ist also auch zu beachten, wenn die Voraussetzungen für einen Erlass, insbesondere das Vorliegen einer Notlage, an und für sich gegeben wären. Ein Erlassgesuch muss deshalb selbst dann abgewiesen werden, wenn die steuerpflichtige Person kein Reinvermögen hat und unter dem betriebsrechtlichen Existenzminimum lebt bzw. ein Ausgabenüberschuss festgestellt wird. Daher kann ein Steuererlass auch bei primär in den persönlichen Verhältnissen liegenden Ursachen für die Notlage nicht gewährt werden, wenn dadurch andere Gläubiger begünstigt werden (vgl. SGE vom 26. Februar 2016 in Sachen D.W. [3-BE.2016.6]; RGE vom 9. Dezember 2011 in Sachen KStA/J. + I.M. [3-RB.2011.36]).

5.2.

5.2.1.

Gemäss der Steuererklärung 2019 und den Details zur Steuerveranlagung 2019 hatte der Rekurrent per 31. Dezember 2019 unter anderem die folgenden (nachgewiesenen) Konsumkreditschulden:

C. VISA	CHF	5'495.00
B. Bank	CHF	3'815.00
D. VISA	CHF	1'957.00
Total Konsumkreditschulden	CHF	<u>11'267.00</u>

5.2.2.

Im Erlassgesuch vom 2. Dezember 2020 führte der Rekurrent nicht näher bezeichnete Bankschulden von CHF 5'000.00 auf.

5.2.3.

In der Steuererklärung 2020 (Stichtag 31. Dezember 2020) deklarierte er keine Schulden mehr (vgl. Ziff. 34 der Steuererklärung).

5.2.4.

Daraus folgt, dass der Rekurrent die Konsumkreditschulden von insgesamt CHF 11'267.00 im Jahr 2020 vollständig getilgt hat, ohne vorher die Kan-

tons- und Gemeindesteuern 2019 zu begleichen. Damit hat er diese (Dritt-klass-)Gläubiger gegenüber der fraglichen Steuerschuld bevorzugt behandelt, was nicht toleriert werden kann.

5.2.5.

Die noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2019 von CHF 4'688.10 können daher unabhängig vom Resultat einer Prüfung der aktuellen finanziellen Leistungsfähigkeit des Rekurrenten (Vergleich seiner Einnahmen mit seinem betriebsrechtlichen Existenzminimum) nicht erlassen werden.

5.3.

An dieser Beurteilung können auch die im Rekurs und in der Replik geltend gemachten Einwendungen des Rekurrenten (Anspruch auf eine 3-Zimmerwohnung bzw. Anrechnung von höheren Wohnkosten [monatlich CHF 1'450.00] aufgrund des Besuchsrechts von zwei Kindern; jeglicher Einnahmenüberschuss wird an Kinderalimente angerechnet; hohe Berufsauslagen) 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 11. Dezember 2013 in Sachen B.S. [3-RB.2013.16], mit weiteren Hinweisen).

5.4.

Unter diesen Umständen kann offen bleiben, ob der Rekurrent im Jahr 2021 neue Schulden gemacht hat, wofür als Voraussetzung für einen allfälligen Steuererlass zwingend noch (ganze oder teilweise) Forderungsverzichte beigebracht werden müssten.

5.5.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Das vorliegende Rekursverfahren ist kostenfrei. Ein Anspruch auf Parteientschädigung besteht nicht (§ 231 Abs. 6 StG).

7.

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.

2.

Es werden keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Rekurrenten

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, 14. Oktober 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic