

# **AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RB.2019.7 vom 20. Mai 2020**

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2020-05-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag\\_spezialverwaltungsgericht\\_3-RB.2019.7](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RB.2019.7)

FR: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RB.2019.7 du 20 mai 2020

IT: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RB.2019.7 del 20 maggio 2020

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Mit den Gesuchen vom 1. April 2019 und vom 5. April 2019 beantragten A. und B. bei der Gemeinde Q. den teilweisen Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2016, den vollständigen Erlass aller Verzugszinsen sowie die Stundung der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2019.

#### **E. 1.1**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2019 sowie die ausstehenden direkten Bundessteuern (ohne Angabe der Steuerjahre).

#### **E. 1.2**

Massgebend für die Beurteilung des Rekurses betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2019 sind das Steuergesetz (StG) vom 15. Dezember 1998, die Verordnung zum Steuergesetz (StGV) vom 11. September 2000 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. kantonale letztinstanzlich, über Gesuche um Steuererlass und Zahlungserleichterungen (Stundung sowie Ratenzahlungen; § 231 Abs. 4 StG).

#### **E. 1.3**

Soweit der vorliegende Rekurs die direkten Bundessteuern betrifft, ist darauf nicht einzutreten, weil die Vorinstanz diesbezüglich keinen Entscheid fällen durfte. Zuständig für die erstinstanzliche Beurteilung von Gesuchen um Steuererlass und Zahlungserleichterungen betreffend die direkte Bundessteuer ist das Kantonale Steueramt (vgl. § 13, § 18 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [VO DBG] vom 7. Dezember 1994; SGE vom 25. Juni 2019 [3-BE.2019.2]; RGE vom 27. April 2010 [3-BE.2009.6]). 2.

### **E. 2**

Die Steuern 2016 bis 2019 werden gestundet.

#### **E. 2.1**

Das Rechtsmittelverfahren ist durch den Streitgegenstand begrenzt. Streitgegenstand ist grundsätzlich nur das Dispositiv eines Entscheides. Soweit das Dispositiv ausdrücklich auf die Erwägungen verweist, zählen auch diese zum Streitgegenstand (vgl. statt vieler Urteile des Bundesgerichts vom 2. Februar 2018 [2C\_80/2018], vom 30. Oktober 2009 [9C\_703/2009] und vom 28. September 2006 [C 164/05 / C 170/05 = BGE 133 V 89]; VGE

vom 18. Juli 2018 I. S. [WBE.2018.115]; SGE vom 22. September 2017 [3-RB.2017.14]).

## **E. 2.2**

Vorliegend bilden der Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 so- wie allfälliger Verzugszinsen, die Stundung der Kantons- und Gemeinde-

- 9 - steuern 2016 bis 2019 und die Ratenzahlungen der ausstehenden Kan- tons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuern den Streit- gegenstand (vgl. Ziffern 1 – 5 des Dispositivs des Entscheids des Gemein- derates Q. vom 13. Mai 2019). Auf darüber hinaus gehende Anträge bzw. alternative Lösungsvorschläge der Rekurrenten ist daher grundsätzlich nicht einzutreten. Dies betrifft insbesondere die Umbuchung bzw. Verrechnung der Zahlungen der Rekurrenten mit den Verzugszinsen der Kantons- und Gemeindesteuern bzw. den Antrag, "dass sämtliche Zahlun- gen, welche bisher für die Verzugszinsen umgebucht worden sind, wieder zu Gunsten von offenen definitiven Rechnungen angerechnet werden"(E- Mail vom 6. August 2019; vgl. auch E-Mails vom 10. August 2019, vom 21. August 2019, vom 13. November 2019, vom 6. Januar 2020).

## **E. 2.3**

Im Rekursverfahren (vgl. Rekurs; E-Mail vom 31. Januar 2020) wird erst- mals der Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 bis 2019 (inkl. Verzugszinsen) beantragt. Im Rekursverfahren können neue, im vorinstanzlichen Verfahren nicht ge- stellte oder darüber hinausgehende Anträge gestellt werden. Die Angele- genheit ist in diesem Fall in der Regel an die Vorinstanz zur Untersuchung und Beurteilung zurückzuweisen (vgl. SGE vom 6. Februar 2013 [3- RB.2012.40], mit weiteren Hinweisen). Vorliegend kann indes auf eine Rückweisung verzichtet werden; dies käme einem Verfahrensleerlauf gleich, da ohnehin auch über den Erlass der Kantons- und Gemeindesteu- ern 2016 zu entscheiden ist. 3.

## **E. 3**

An die Steuerausstände sind von Mai 2019 bis und mit Juli 2019 Raten- zahlungen • von jeweils CHF 1'822.00 an die direkten Bundessteuern und • von jeweils CHF 3'078.00 an die Kantons- und Gemeindesteuern, erstmals per 30. Mai 2019, zu leisten. Es wird auf die vorstehenden Aus- führungen verwiesen.

### **E. 3.1**

Die Rekurrenten beschwerten sich über das Verhalten der Gemeindever- waltung Q. und werfen dieser verschiedene (Amts-)Pflichtverletzungen vor, die unterbunden bzw. sanktioniert werden müssten. Sie verlangen "eine lückenlose Abklärung der bisherigen 'Praxis' von massiver Druckausübung" sowie "die Prüfung von administrativ-rechtlichen Konse- quenzen". 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 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

- 10 - erheben (vgl. § 161 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 38 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG] vom 4. Dezember 2007).

### **E. 3.2**

Im Weiteren rügen die Rekurrenten wiederholt, dass sie trotz des hängigen Rekursverfahrens für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 und 2017 betrieben wurden und verlangen die sofortige Einstellung des Betreibungsverfahrens bzw. den Rückzug der Betreibung und die Löschung des Eintrags. Mangels sachlicher Zuständigkeit des Spezialverwaltungsgerichts ist auf den Antrag nicht einzutreten. Die Rekurrenten sind auf den Rechtsweg des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts zu verweisen (vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 2. November 2011 [SB.2011.00023]). Im Übrigen ist den Rekurrenten insoweit beizupflichten, dass es eher unüblich ist, eine steuerpflichtige Person nach Einreichen eines Erlass- bzw. Stundungs-/Ratenzahlungsgesuches für die von diesem Gesuch betroffenen Steuerausstände zu betreiben. Indes wird dieses Vorgehen vom Gesetz nicht verboten und hemmt das Einreichen eines Gesuches um Steuererlass oder um Zahlungserleichterungen den Bezug bzw. die Vollstreckung der Steuer oder die Fortsetzung von Bezugs- bzw. Vollstreckungshandlungen grundsätzlich nicht (vgl. Art. 17 Steuererlassverordnung; Luzerner Steuerbuch, Band 2a, Weisungen StG, Steuererlass, § 201 Nr. 1 [Stand 1. Januar 2020]), Ziff. 1; Praxisfestlegung der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden betreffend Steuererlass [Stand 1. Mai 2016], Ziff. 3; Richtlinie des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 22. Dezember 2008 betreffend Steuererlass und Kopfsteuer [Stand 1. Januar 2011], Ziff. 5; Steuerpraxis der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau betreffend Stundung [StP 193 Nr. 1], Ziff. 2 und betreffend Erlass [StP 194 Nr. 1], Ziff. 2).

### **E. 3.3**

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die von den Rekurrenten bei verschiedenen (kommunalen und kantonalen) Instanzen eingereichten Rechtsmittel ebenso wie ihre im Rekursverfahren vorgebrachten Rügen betreffend das Verhalten der Gemeindeverwaltung (Gemeinderat, Finanzverwaltung, Steueramt, Betreibungsamt) Q. keinen Einfluss auf die Beurteilung des vorliegenden Falles haben. 4. Die Rekurrenten beantragen im Rekursverfahren (vgl. Rekurs; E-Mail vom 31. Januar 2020) den vollständigen Erlass der noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2019 (inkl. Verzugszinsen) oder

- 11 - eventualiter deren Stundung bzw. "eine speziell vereinbarte Abzahlung auf 20 Jahre" mit monatlichen Raten von CHF 300.00. Sie begründen dies im Wesentlichen damit, dass sie hohe Schulden haben und weit unter dem betriebsrechtlichen Existenzminimum leben. 5.

### **E. 4**

Die Zahlungen an die direkte Bundessteuer sind zu belegen.

#### **E. 4.1**

Der Gemeinderat Q. beantragt mit Vernehmlassung vom 19. August 2019 das Folgende: "1. Im Rekursentscheid sind die angemessenen Berücksichtigungen gemäss Rechtspraxis – der notwendigen Zahnbehandlungskosten für den Sohn der Steuerpflichtigen unter Vorlage von Rechnung und Quittung bzw. der Abzahlungsraten, – der ausserordentlichen Gesundheits-/Heilungskosten des Rekurrenten im Sinne der vorstehenden Erwägungen unter Vorlage von Belegen zu prüfen und gegebenenfalls anzuerkennen. 2. Die Rekurrenten seien zu verpflichten, die ausgelassenen Ratenzahlungen seit April 2019 nachzuholen. Den Rekurrenten ist eine Frist zur Nachzahlung anzusetzen. Nach Ablauf dieser Frist ist

das Inkassoverfahren durch die Gemeinde einzuleiten. 3. In allen weiteren Punkten ist der gemeinderätliche Entscheid vom 13. Mai 2019 zu schützen."

#### **E. 4.2**

Das Kantonale Steueramt beantragt, "dem Antrag des Gemeinderates [Q.] vom 19. August 2019 in Ziffer 1 und 2 zu entsprechen und im Übrigen den Rekurs abzuweisen".

- 4 - 5. A. und B. haben eine Replik erstattet und weitere Unterlagen eingereicht. 6. Mit Schreiben vom 24. September 2019 schlagen A. und B. das Folgende vor: "Einer anerkannten staatlichen Fachstelle, welche über entsprechende Kenntnisse bezüglich Schulden- und Budgetberatung sowie die notwendige Unabhängigkeit verfügt, würden wir unsere prekäre Situation mit allen erforderlichen Dokumenten darlegen und die effektive Sachlage gerne detailliert erläutern." 7. Mit Schreiben vom 30. September 2019 haben A. und B. eine weitere Stellungnahme eingereicht.

#### **E. 5**

Ab August 2019 sind monatliche Ratenzahlungen von CHF 4'900, erstmals per 30. August 2019, an die Steuerausstände der Kantons- und Gemeindesteuern zu zahlen.

#### **E. 5.1**

Steuerpflichtigen, denen infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuer, eines Zinses, einer Busse oder von Kosten eine grosse Härte bedeuten würde, können die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden (§ 230 StG).

#### **E. 5.2.1**

Gegenstand eines Erlassgesuches können nur rechtskräftig festgesetzte und grundsätzlich noch nicht bezahlte Steuern, Zinsen oder Bussen wegen einer Verfahrensverletzung oder Übertretung sein (Art. 7 Abs. 1 und 2 Steuererlassverordnung). Andernfalls ist auf das Gesuch nicht einzutreten.

#### **E. 5.2.2**

Stundungen und Ratenzahlungen können demgegenüber auch für noch nicht rechtskräftig veranlagte Steuerforderungen gewährt werden (vgl. SGE vom 3. September 2015 [3-RB.2015.5]; SGE vom 11. März 2013 [3-RB.2012.42]; RGE vom 13. August 2012 [3-RB.2012.8]; RGE vom 22. Juni 2012 [3-RB.2012.10]; RGE vom 13. Februar 2012 [3-RB.2011.39]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 229 StG N 10).

#### **E. 5.2.3**

Die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 in der Höhe von CHF 17'378.60 wurden mit Verfügung vom 22. November 2017 definitiv veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Die Restanz beträgt CHF 3'468.70 (der Verzugszins beläuft sich auf CHF 1'824.80; vgl. Kontoauszug 2016 vom 4. Mai 2020). Die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 in der Höhe von CHF 21'952.20 wurden mit Verfügung vom 18. Dezember 2018 definitiv veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Zahlungen wurden bisher keine geleistet (der Verzugszins beläuft sich auf CHF 1'719.60; vgl. Kontoauszug 2017 vom 4. Mai 2020). Die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 in der Höhe von CHF 20'110.40 wurden mit Verfügung vom 21. Februar 2020 definitiv veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Zahlungen wurden bisher keine geleistet (vgl. Kontoauszug 2018 vom 4. Mai 2020). Die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 in der Höhe von CHF

21'373.80 wurden am 11. Februar 2019 provisorisch in Rechnung gestellt. Es liegt

- 12 - noch keine rechtskräftige Verfügung vor. Zahlungen wurden bisher keine geleistet (es wurde eine Gebühr von CHF 35.00 erhoben; vgl. Kontoauszug 2019 vom 4. Mai 2020). Soweit hierfür um Erlass ersucht wird, ist auf den Rekurs mangels Vorliegen einer rechtskräftigen Veranlagung nicht einzutreten (vgl. Erw. 5.2.1).

#### **E. 5.2.4.1**

Der gesamte Ausstand der rechtskräftig veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2018 beträgt somit CHF 45'531.30 (ohne Verzugszinsen). Deren Erlass ist zu prüfen. Auf den Antrag um Erlass der Verzugszinsen der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2019 ist nicht einzutreten, weil diese noch nicht rechtskräftig festgesetzt wurden (vgl. Erw. 5.2.1; SGE vom 20. Dezember 2017 [3-RB.2017.18]).

#### **E. 5.2.4.2**

Hingegen können provisorische Steuern auch Gegenstand eines Stundungs- und Ratenzahlungsverfahrens sein. Der Gesamtausstand der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2019 beträgt somit CHF 66'905.10 (ohne Verzugszinsen und Gebühren). 6.

### **E. 6**

Der Finanzverwaltung sind die Lohnabrechnungen jedes Monats jeweils innert 5 Tagen einzureichen.

#### **E. 6.1**

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 Schuld- und Konkurs (SchKG) vom 11. April 1889 (Kreisschreiben des Obergerichts des Kantons Aargau, Fassung vom 21. Oktober 2009; nachfolgend: Richtlinien) massgebend.

#### **E. 6.2**

Die in Art. 3 Abs. 1 der Steuererlassverordnung beispielhaft (aber nicht abschliessend) aufgezählten Ursachen führen zu einer Notlage und damit

- 13 - 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 [Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer], 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.

### **E. 6.3**

Die in § 230a StG beispielhaft bzw. nicht abschliessend aufgezählten Ablehnungsgründe schränken den Steuererlass generell ein (vgl. Botschaft zum Steuererlassgesetz vom 23. Oktober 2013 [BB1 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).

### **E. 6.4**

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).

### **E. 6.5**

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

- 14 - 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). 7.

### **E. 7**

Ist auf den Lohnabrechnungen die Auszahlung eines 13. Monatslohns bzw. einer Gratifikation ersichtlich, haben die Antragsteller damit eine zusätzliche Abzahlung von 2/3 der Auszahlung des 13. Monatslohns bzw. der Gratifikation davon zu leisten.

#### **E. 7.1**

Mit den Schreiben vom 10. Januar 2020 und vom 4. Februar 2020 (Mahnung zur Einreichung der Unterlagen) ersuchte das Spezialverwaltungsgericht die Rekurrenten, das Formular "Deklaration der aktuellen Einkommensverhältnisse / Berechnung des Notbedarfs" vollständig auszufüllen, die darin gemachten Angaben mit den für die

Beurteilung notwendigen aktualisierten Unterlagen zu belegen und bis spätestens 27. Januar 2020 bzw. 24. Februar 2020 einzureichen. Sie kamen dem Ersuchen mit den Eingaben vom 18. Februar 2020 und vom 20. Februar 2020 sowie mehreren E-Mails (teilweise) nach.

### **E. 7.2**

Die Rekurrenten haben in der "Deklaration der aktuellen Einkommensverhältnisse / Berechnung des Notbedarfs" vom 18. Februar 2020 Einnahmen von insgesamt CHF 12'468.25 (CHF 7'829.95 [Erwerbseinkommen Rekurrent] + CHF 4'638.30 [Erwerbseinkommen Rekurrentin]) und die folgenden monatlichen Auslagen deklariert: Grundbetrag Ehepaar CHF 1'700.00 Unterhalt Kind bis 10 Jahre CHF 400.00 Kinderbetreuung CHF 1'800.00 Wohnkosten (inkl. Nebenkosten) CHF 1'720.00 Krankenkassenprämien CHF 822.25 Franchise CHF 233.33 Berufsauslagen - Fahrtkosten CHF 165.00 - Auswärtige Verpflegung CHF 462.00 Unterhaltsverpflichtungen (steht noch bevor) CHF ? Andere Auslagen (diverse Schulden inkl. CSS) CHF 3'600.00 Total Ausgaben CHF 10'902.58 Die Rekurrenten haben so einen monatlichen Einnahmenüberschuss von CHF 1'565.67 (CHF 12'468.25 ./ CHF 10'902.58) berechnet.

### **E. 7.3**

Die Rekurrenten bringen vor, dass sich ihre finanzielle und familiäre Situation aufgrund der beantragten Scheidung sowie der Notwendigkeit von zwei separaten Wohnungen zukünftig grundlegend verändern würde. Zudem habe der Rekurrent sein Arbeitsverhältnis per 30. April 2020 aufgelöst und müsse die Rekurrentin dies ebenfalls bald tun (vgl. E-Mails vom 7. Februar 2020, 19. Februar 2020, 5. März 2020). Mit den E-Mails vom 5. April 2020

- 15 - und vom 21. April 2020 teilt der Rekurrent dem Spezialverwaltungsgericht mit, dass er nach seiner letzten Lohnzahlung am 25. April 2020 bzw. ab Mai 2020 keine Einkünfte mehr haben werde, da er sich weder bei der Arbeitslosenversicherung (RAV) anmelden, noch staatliche Leistungen annehmen bzw. beantragen werde.

### **E. 7.4**

Bei der Ermittlung der finanziellen Leistungsfähigkeit ist in erster Linie von den aktuellen Verhältnissen auszugehen und sind nur Zukunftsaussichten, welche bereits sicher feststehen, zu berücksichtigen (vgl. Art. 10 Steuererlassverordnung; SGE vom 21. Juni 2016 [3-RB.2016.8]; SGE vom 7. Juni 2016 [3-RB.2016.5]; SGE vom 18. Mai 2016 [3-RB.2016.6], mit weiteren Hinweisen). Von den geltend gemachten zukünftigen Veränderungen kann vorliegend also nur, aber immerhin, dem per 30. April 2020 aufgelösten Arbeitsverhältnis des Rekurrenten Rechnung getragen werden (vgl. Erw. 8.2.1). Die anderen Veränderungen stehen dagegen noch nicht fest. 8.

### **E. 8**

Die Finanzverwaltung wird beauftragt, den Zahlungseingang zu überwachen und beim Ausbleiben der festgesetzten Monatsrate ohne weitere Mahnung das Inkasso einzuleiten." 3. Den Entscheid des Gemeinderates Q. vom 13. Mai 2019 (Zustellung am 20. Mai 2019) haben A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 12. Juni 2019 (Postaufgabe am 13. Juni 2019) an das Steuerrekursgericht (recte: Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern) weitergezogen. Sie beantragen das Folgende:

- 3 - "Der erwähnte Entscheid, welcher nicht als angemessen und zielführend betrachtet werden kann, muss anhand von diversen sehr relevanten Gründen und Fakten (folgend) als ungültig erklärt werden. Wir würden den bewilligten Zahlungsplan für die Ausstände der direkten Bundessteuer bis Ende des laufenden Jahres pünktlich (inkl. Verzugszinsen) und vollständig einhalten. Wir beantragen zudem, dass sämtliche offene Rechnungen der Gemeinde- und Staatssteuer (inkl. Verzugszinsen) ab 2016 bis und mit 2018 nach § 230 des Aarg. Steuergesetzes einmalig erlassen werden. Für die (Prov.) Gemeinde- und Staatssteuer 2019 würden wir im Januar 2020 einen konkreten Zahlungsplan als Vorschlag einreichen, welcher auch effektiv eingehalten werden könnte. Zudem verlangen wir eine lückenlose Abklärung der bisherigen 'Praxis' von massiver Druckausübung, welche folgend näher erläutert wird, mit dem Ziel der Beinträchtigung unserer finanziellen Existenz sowie der ernsthaften Gefährdung meiner (A.) Gesundheit. Des Weiteren bitten wir Sie um Prüfung von administrativ-rechtlichen Konsequenzen gegen die Gemeindeverwaltung (Gemeindekanzlei und Gemeindepräsident) und zwar wegen des bewussten Fehlverhaltens, welches ebenfalls in diesem Schreiben genauer dargelegt wird." Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen. 4.

### **E. 8.1**

Zuerst sind die aktuellen Einkommensverhältnisse der Rekurrenten zu prüfen.

### **E. 8.2**

Mit Schreiben vom 26. November 2019 betreffend "Wichtige Informationen zu meinem Gesundheitszustand - VERTRAULICH" führt A. unter anderem aus, sein Gesundheitszustand habe sich merklich verschlechtert. Er müsse dringend wichtige Untersuchungen und Behandlungen in Anspruch nehmen und diese auch finanzieren können. Mit den Massnahmen der Gemeinde Q. (Raten à CHF 4'900.00 respektive Betreuung auf CHF 28'965.30) und gleichzeitiger Verschuldung bei der Krankenkasse sei dies aber unmöglich. Aufgrund seiner gesundheitlichen Beschwerden müsse die Betreuung umgehend zurückgezogen werden und sei seiner Gesundheit oberste und absolute Priorität einzuräumen.

#### **E. 8.2.1**

Der Rekurrent hat mit Schreiben vom 17. Januar 2020 seine Anstellung bei der Bank C. \_\_\_\_\_ AG per 30. April 2020 gekündigt. Mit Schreiben vom

#### **E. 8.2.2**

Die Rekurrentin hat einen monatlichen Nettolohn von (mindestens) rund CHF 5'033.65 (Bruttolohn von CHF 5'819.52 [CHF 4'660.81 {Monatslohn} + CHF 1'158.71 {garantierte Kommission}] ./. Abzüge von CHF 785.861 [AHV {CHF 306.979 = 5.2750 %}, ALV {CHF 64.014 = 1.1000 %}, NBUV {CHF 62.036 = 1.0660 %}, KTG {CHF 128.087 = 2.2010 %} von CHF 5'819.52; BVG {CHF 187.288 = 5.0000 %}, PK-Risikobeitrag {CHF 37.457 = 1.0000 %} von CHF 3'745.77]; vgl. Lohnabrechnung Januar 2020; ferner Lohnabrechnungen Januar 2019 – März 2019, November 2019, Dezember 2019). Im Weiteren erhält die Rekurrentin einen 13. Monatslohn und eine 13. Kommission (vgl. Lohnabrechnung Dezember 2019). Die Berechnung der monatlichen Einnahmen der Rekurrentin basiert auf

- 16 - dem Jahressalär, weshalb auch der 13. Monatslohn und die 13. Kommission anteilmässig bzw. mit monatlich CHF 419.45 (CHF 5'033.65 / 12) zu berücksichtigen sind (vgl. SGE vom 21. Juni 2016 [3-RB.2016.8]). Somit ist auf ein monatliches Erwerbseinkommen der Rekurrentin von insgesamt CHF 5'453.10 (CHF 5'033.65 [Nettolohn inkl. Netto-Kommission] + CHF 419.45 [Anteil des 13. Monatslohns und der 13. Kommission]) abzustellen. Dem Vorbringen, dass die Rekurrentin mit hoher Wahrscheinlichkeit ihr Arbeitsverhältnis auflösen müsse, kann nicht Rechnung getragen werden, da bei der Ermittlung der finanziellen Leistungsfähigkeit, wie bereits erwähnt, nur Zukunftsaussichten, welche sicher feststehen, berücksichtigt werden können. Vorliegend ist aber unklar, ob die Rekurrentin ihre Stelle verlieren wird.

### **E. 8.2.3**

Es ist also von aktuellen monatlichen Einnahmen der Rekurrenten von CHF 5'453.10 auszugehen.

### **E. 8.3**

Mit E-Mail vom 26. November 2019 beantragen A. und B. erneut, "dass das Spezialverwaltungsgericht der Gemeindeverwaltung von Q. die Anweisung erteilt die Betreuung umgehend und ersatzlos zurückzuziehen".

#### **E. 8.3.1**

Im Weiteren ist zu prüfen, wie es sich mit den anrechenbaren monatlichen Ausgaben der Rekurrenten unter dem Gesichtspunkt der Richtlinien verhält. In beweisrechtlicher Hinsicht ist vorab festzuhalten, dass gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur jene Ausgaben angerechnet werden können, die nachgewiesen sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 26. Februar 2008 [2D\_133/2007], Erw. 3.2).

##### **E. 8.3.2.1**

Der monatliche Grundbetrag für ein Ehepaar beträgt CHF 1'700.00 (vgl. Richtlinien Ziff. I.3).

##### **E. 8.3.2.2**

Der monatliche Grundbetrag (Kinderzuschlag) für den Sohn (G.; geb. tt.mm. 2011) beträgt CHF 400.00 (vgl. Richtlinien Ziff. I.4).

##### **E. 8.3.3.1**

Die Rekurrenten machen in der "Deklaration der aktuellen Einkommensverhältnisse / Berechnung des Notbedarfs" vom 18. Februar 2020 monatliche Kinderbetreuungskosten von CHF 1'800.00 geltend. Im Rekurs führen sie diesbezüglich das Folgende aus:

- 17 - "Weil wir beide zu 100% erwerbstätig sind und ausserdem abends oft länger arbeiten müssen, sind wir für die Betreuung (inkl. Verpflegung) des Kindes auf eine private externe Lösung zwingend angewiesen. Es sind innerhalb der zuständigen Familie verschiedene Personen in der Betreuung involviert, so dass ein Vertrag im klassischen Sinne ausgeschlossen ist und niemand gewillt wäre einen solchen zu unterzeichnen. Da wir unseren Sohn wohl nicht auf der Strasse lassen können, müssen wir monatlich ungefähr CHF 2'000.- aufwenden. Nur weil kein Vertrag existiert, heisst das selbstverständlich nicht, dass ein 8-jähriges Kind keine Betreuung benötigt oder dass diese in der teuren Schweiz kostenlos sei. Es ist eine beispiellose Frechheit vonseiten der Gemeindeverwaltung davon auszugehen, dass uns als 100% erwerbstätigen Eltern für die Betreuung

eines schulpflichtigen Kindes gar keine Kosten entstehen, welche berücksichtigt werden müssten. Wenn der gesamte 'Grundbedarf' mit CHF 2'100.- (gemäss welchen Richtlinien auch immer) taxiert wird und wir sozusagen nur für diesen einen Posten so viel Geld ausgeben müssen, dann ist die Diskrepanz und die Unverhältnismässigkeit mehr als deutlich zu erkennen."

#### **E. 8.3.3.2**

Für sämtliche Zuschläge zu den Grundbeträgen des Existenzminimums gilt, dass sie nur berücksichtigt werden dürfen, wenn sie tatsächlich benötigt werden, eine entsprechende Zahlungsverpflichtung besteht und sie auch effektiv bezahlt werden. Dieser (Effektivitäts-)Grundsatz hat allgemeine Tragweite (vgl. BGE 121 III 20; vgl. auch Vonder Mühl, in: Staehelin/ Bauer/Staehelin [Hrsg.], Basler Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs I, Art. 1–158 SchKG, 2. Auflage, Basel 2010, Art. 93 SchKG N 25, 29; GVP 2002 Nr. 108; RGE vom 8. November 2011 [3-RV.2011.33]). Vorliegend ist unbestritten, dass kein Vertrag für die Betreuung von G. besteht. Zudem wurden keine entsprechenden Ausgaben bzw. (regelmässigen) Zahlungen für die von der Familie erbrachten Leistungen nachgewiesen (vgl. auch Erw. 8.3.1). Hinzu kommt, dass die Kinderbetreuung aufgrund der momentanen Erwerbslosigkeit des Rekurrenten nicht berufsnotwendig ist. Unter diesen Umständen können keine Kinderbetreuungskosten berücksichtigt werden.

#### **E. 8.3.4.1**

Die Rekurrenten wohnen mit G. in einer 3½-Zimmer-Wohnung in Q. (vgl. Mietvertrag vom 24. März 2011). Sie machen in der "Deklaration der aktuellen Einkommensverhältnisse / Berechnung des Notbedarfs" vom

#### **E. 8.3.4.2**

Bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums sind grundsätzlich die effektiven Wohnkosten (ohne Parkplatz/Garage, sofern ein allfällig vorhandenes Fahrzeug nicht als Kompetenzstück zu qualifizieren ist) zu berücksichtigen. Sind diese jedoch zu hoch, müssen sie auf ein angemessenes Mass reduziert werden (vgl. Richtlinien Ziff. II.1 mit Hinweis auf den BGE 129 III 526).

#### **E. 8.3.4.3**

Gemäss dem Mietvertrag bzw. der "Mietvertrags-Änderung per 01.10.2012" belaufen sich die monatlichen Wohnkosten der Rekurrenten auf insgesamt CHF 1'720.00 bzw. CHF 1'645.00 (Nettomiete von CHF 1'470.00 bzw. CHF 1'395.00 plus Nebenkosten von insgesamt CHF 250.00 [CHF 130.00 {Heizkosten akonto} + CHF 120.00 {Betriebskosten akonto}]). Mangels eines Nachweises für eine (weitere) Mietanpassung ist davon auszugehen, dass die Wohnkosten immer noch CHF 1'645.00 betragen. Hinzu kommt die Miete für einen Auto-Einstellplatz von monatlich CHF 125.00 (vgl. Mietvertrag für Garagen/Parkplätze vom 23. März 2011). Dieser gehört nicht zu den notwendigen Wohnkosten (vgl. SGE vom 25. März 2015 [3-RB.2014.21]; SGE vom 30. Januar 2015 [3-RB.2013.31]; SGE vom 21. November 2014 [3-RB.2014.14]; RGE vom 12. Juli 2012 [3-RB.2012.12]; RGE vom 12. Dezember 2007 [3-RB.2007.41]; zur Anrechenbarkeit des Mietzinses des Auto-Einstellplatzes vgl. Erw. 8.3.12).

#### **E. 8.3.4.4**

Vorliegend handelt es sich um einen Dreipersonenhaushalt, bestehend aus den Rekurrenten und ihrem Sohn. Sie benötigen neben einem Wohnzimmer zwei Schlafzimmer (je ein Schlafzimmer für die Rekurrenten und ihren Sohn). Für einen Haushalt mit einem Raumbedarf von einem Wohn- und zwei Schlafzimmern erachtet das Spezialverwaltungsgericht unter dem Blickwinkel des betriebsrechtlichen Existenzminimums Wohnkosten von CHF 1'200.00 (inkl. Nebenkosten) pro Monat als angemessen (vgl. SGE vom 21. Juni 2016 [3-RB.2016.8]).

#### **E. 8.3.4.5**

Die monatlichen Wohnkosten von CHF 1'645.00 erweisen sich also als überhöht und sind auf CHF 1'200.00 herabzusetzen.

#### **E. 8.3.4.6**

Wenn bei den Wohnkosten monatlich "nur" CHF 1'200.00 angerechnet werden, bedeutet dies nicht, dass die Rekurrenten dazu angehalten werden, ihre jetzige, für ihre finanziellen Verhältnisse zu teure Wohnung zu

- 19 - verlassen. Bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums wird jedoch lediglich ein reduzierter Mietzins von monatlich CHF 1'200.00 berücksichtigt, weil ein zu hoher Mietaufwand nicht dazu führen darf, dass die geschuldeten Steuern nicht mehr beglichen werden können (vgl. SGE vom 23. Mai 2013 [3-RB.2013.6], mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 8.3.4.7**

Zu beachten ist, dass diese Reduktion der Wohnkosten erst ab dem nächsten Kündigungstermin realisiert werden kann (vgl. SGE vom 23. Mai 2013 [3-RB.2013.6], mit weiteren Hinweisen; Richtlinien Ziff. II.1). Gemäss dem Mietvertrag kann das Mietverhältnis unter Wahrung einer dreimonatigen Kündigungsfrist auf jedes Monatsende, ausgenommen auf Ende Dezember, gekündigt werden. Das Mietverhältnis kann also frühestens per 31. August 2020 gekündigt werden. Bis zu diesem Zeitpunkt ist bei der Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums von monatlichen Wohnkosten von CHF 1'645.00, ab diesem Zeitpunkt von CHF 1'200.00 auszugehen.

#### **E. 8.3.5.1**

Die Rekurrenten machen in der "Deklaration der aktuellen Einkommensverhältnisse / Berechnung des Notbedarfs" vom 18. Februar 2020 Krankenkassenprämien von monatlich insgesamt CHF 822.25 geltend.

#### **E. 8.3.5.2**

Die Krankenkassenprämien sind grundsätzlich anrechenbar. Der Prämienaufwand für nichtobligatorische Versicherungen kann gemäss den Richtlinien jedoch nicht berücksichtigt werden (Ziff. II.3, mit Hinweis auf BGE 134 III 323 ff.; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts vom 30. November 2009 [5D\_121/2009], vom 29. März 2010 [5A\_822/2009], vom 6. Juni 2011 [5A\_58/2011]; VGE vom 21. Juli 2010 [WBE.2010.217]). Dies gilt gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung unabhängig vom Gesundheitszustand der steuerpflichtigen Person.

#### **E. 8.3.5.3**

Gemäss der Versicherungspolice der CSS Versicherung vom 11. Oktober 2018 belief sich die Prämie für die obligatorische Krankenversicherung des Rekurrenten im Jahr 2019 auf

CHF 249.00 bzw. nach Abzug der Umwelt- abgabe von CHF 6.40 auf CHF 242.60 pro Monat. Die Versicherungspolice 2020 wurde trotz Aufforderung und Mahnung nicht eingereicht. Bei (wie vorgebracht) gleichbleibendem Produkt (Hausarztmodell, Jahresfranchise CHF 2'500.00, ohne Unfalldeckung) beträgt die monatliche Prämie für die obligatorische Krankenversicherung des Rekurrenten im Jahr 2020 unver- ändert CHF 249.00 (vgl. Prämienrechner der CSS Versicherung. Abzüglich der Umweltabgaben von CHF 6.45 ergibt dies einen anrechenbaren monatlichen Prämienaufwand von CHF 242.55.

- 20 - Gemäss der Versicherungspolice 2020 der Sanitas vom Oktober 2019 be- läuft sich die Prämie für die obligatorische Krankenversicherung der Rekur- rentin auf CHF 377.90 pro Monat. Abzüglich der Umweltabgaben von CHF 6.45 ergibt dies einen anrechenbaren monatlichen Prämienaufwand von CHF 371.45. Gemäss der Versicherungspolice 2019/2020 (gültig vom 1. Januar 2019 bis 30. Juni 2020) der CSS Versicherung vom 11. Oktober 2018 beläuft sich die Prämie für die obligatorische Krankenversicherung von G. auf CHF 87.10 pro Monat. Abzüglich der Umweltabgaben von CHF 6.45 ergibt dies einen anrechenbaren monatlichen Prämienaufwand von CHF 80.65 (vgl. auch Prämienrechner der CSS Versicherung.

#### **E. 8.3.5.4**

Die monatlichen Prämien der Rekurrenten und von G. von insgesamt CHF 127.50 (CHF 41.60 + CHF 47.60 + CHF 38.30; vgl. die in Erw. 8.3.5.3 aufgeführten Versicherungspolicen), die dem Bundesgesetz über den Ver- sicherungsvertrag (Versicherungsvertragsgesetz, VVG) vom 2. April 1908 unterliegen, können gemäss der erwähnten Rechtsprechung des Bundes- gerichts nicht berücksichtigt werden. Dass die Rekurrenten und ihr Sohn aufgrund gesundheitlicher Probleme allenfalls auf die (Zusatz-)Versiche- rungen nach VVG (unbedingt) angewiesen sind bzw. eine Änderung der Versicherungsbedingungen nicht möglich ist, vermag daran nichts zu än- dern.

#### **E. 8.3.6.1**

Nebst den Prämien für die obligatorische Krankenversicherung sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Beteiligung an den Gesund- heitskosten in Form der Franchise und des Selbstbehalts zu berücksichti- gen (BGE 129 III 242; Urteil des Bundesgerichts vom 11. Oktober 2005 [7B.145/2005]; Urteil des Bundesgerichts vom 20. Februar 2008 [9C\_815/ 2007]; AJP 2007 S. 1234; RGE vom 29. November 2011 [3-RB.2011.29]; RGE vom 7. November 2011 [3-RB.2011.28]).

#### **E. 8.3.6.2**

Die von den Rekurrenten in der "Deklaration der aktuellen Einkommens- verhältnisse / Berechnung des Notbedarfs" vom 18. Februar 2020 geltend gemachte und (teilweise) belegte Franchise bzw. (Selbst-)Kostenbeteili- gung von insgesamt rund CHF 233.35 pro Monat kann vorliegend berück- sichtigt werden, da der Rekurrent offensichtlich mit gesundheitlichen Prob- lemen zu kämpfen hat.

- 21 -

#### **E. 8.3.7.1**

Die Rekurrenten haben im Rekurs offene zahnärztliche Kosten für ihren Sohn in der Höhe von insgesamt CHF 4'846.75 geltend gemacht und be- legt (vgl. Honorarrechnung von Dr. med. dent. I. vom 31. März 2019 bzw. Honorarnote der Zahnärztekasse AG vom 2. April 2019 in der Höhe von CHF 1'046.75 [Behandlungszeitraum vom 28. Februar 2019 bis 21.

März 2019] betreffend G.; Kostenschätzung von Dr. med. dent. I. vom 28. März 2019 in der Höhe von CHF 3'800.00 betreffend G.). Im Weiteren bringt der Rekurrent in der E-Mail vom 25. Dezember 2019 vor, dass er im Jahr 2020 (inkl. Schuldentilgung bei der CSS Versicherung) über "mindestens CHF 15'000.- freies Budget verfügen" müsste, bloss um seine Gesundheit zu stabilisieren. Er brauche freie Geldmittel, um sich ärztliche Hilfe leisten zu können; die Untersuchungen, Therapien, Behandlungen, OP's oder Medikamente seien bekanntlich nicht gratis (vgl. auch E-Mail vom 21. Oktober 2019 sowie zahlreiche weitere E-Mails, in denen der Rekurrent wiederholt ausdrücklich auf seinen schlechten Gesundheitszustand und die Notwendigkeit medizinischer Behandlungen hinweist).

#### **E. 8.3.7.2**

Stehen unmittelbar grössere Auslagen, wie für Arzt, Arzneien, Franchise etc. bevor, ist diesem Umstand in billiger Weise durch eine entsprechende zeitweise Erhöhung des Existenzminimums Rechnung zu tragen (Richtlinien Ziff. II.8; RGE vom 15. Februar 2011 [3-RB.2010.35]). Nicht (durch ärztliches Attest, durch Kostenvoranschlag usw.) bescheinigte voraussichtliche Auslagen können nicht berücksichtigt werden (vgl. SGE vom 23. Mai 2013 [3-RB.2013.6], mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 8.3.7.3**

Die von den Rekurrenten im Rekurs geltend gemachten zahnärztlichen Kosten für ihren Sohn in der Höhe CHF 1'046.75 (vgl. Honorarrechnung von Dr. med. dent. I. vom 31. März 2019 bzw. Honorarnote der Zahnärztekasse AG vom 2. April 2019 [Behandlungszeitraum vom 28. Februar 2019 bis 21. März 2019] betreffend G.) können vorliegend nicht berücksichtigt werden, da es sich dabei nicht um Aufwendungen für bevorstehende, sondern bereits erfolgte Behandlungen handelt (vgl. BGE 85 III 67; Urteil des Bundesgerichts vom 28. Juli 2005 [7B.87/2005], mit weiteren Hinweisen). Die von den Rekurrenten im Rekurs geltend gemachten bevorstehenden zahnärztlichen Kosten für ihren Sohn in der Höhe CHF 3'800.00 (vgl. Kostenschätzung von Dr. med. dent. I. vom 28. März 2019 betreffend G.) können nicht berücksichtigt werden, weil ungewiss ist, wann mit der

- 22 - Behandlung begonnen wird und nicht klar ist, wie diese finanziert werden soll.

#### **E. 8.3.7.4**

Die geltend gemachten freien Mittel von CHF 15'000.00 bzw. monatlich CHF 1'250.00 für zukünftige medizinische Behandlungen des Rekurrenten können vorliegend nicht berücksichtigt werden, weil unklar ist, ob bzw. wann und in welcher Höhe sie anfallen.

#### **E. 8.3.8.1**

Bei den unumgänglichen Berufsauslagen werden (soweit der Arbeitgeber nicht dafür aufkommt) unter anderem die Auslagen für die auswärtige Verpflegung und die Fahrten zum Arbeitsplatz berücksichtigt (vgl. Richtlinien Ziff. II.4. lit. b und d). Für den Rekurrenten können keine Berufsauslagen berücksichtigt werden, da er (zur Zeit) nicht berufstätig ist.

#### **E. 8.3.8.2**

Gemäss Ziff. II.4. lit. b der Richtlinien sind Auslagen für auswärtige Verpflegung nur bei Nachweis von Mehrauslagen anrechenbar, wobei pro Hauptmahlzeit ein Betrag von CHF

9.00 bis CHF 11.00 zu berücksichtigen ist. Die Rekurrenten machen in der "Deklaration der aktuellen Einkommens- verhältnisse / Berechnung des Notbedarfs" vom 18. Februar 2020 Kosten für die auswärtige Verpflegung von monatlich CHF 462.00 geltend. Belege hierfür haben sie nicht eingereicht. Üblicherweise wird an 220 Tagen pro Jahr gearbeitet (vgl. VGE vom 10. März 2008 [WBE.2007.358]; RGE vom 13. Februar 2012 i[3- RB.2011.39], mit weiteren Hinweisen), entsprechend 18.33 Arbeitstage pro Monat. Somit können bei CHF 11.00 pro Mahlzeit Verpflegungsmehrkosten von monatlich rund CHF 201.65 für die Rekurrentin berücksichtigt werden.

#### **E. 8.3.8.3**

Die von den Rekurrenten in der "Deklaration der aktuellen Einkommens- verhältnisse / Berechnung des Notbedarfs" vom 18. Februar 2020 geltend gemachten monatlichen Fahrtkosten von CHF 165.00 für ein SBB Monats- abo (vgl. E-Mail vom 19. Februar 2020 [inkl. Anhang]) sind belegt und kön- nen für die in Zürich arbeitstätige Rekurrentin berücksichtigt werden (vgl. auch [www.zvv.ch](http://www.zvv.ch)).

- 23 -

#### **E. 8.3.9.1**

Die Rekurrenten machen in der "Deklaration der aktuellen Einkommens- verhältnisse / Berechnung des Notbedarfs" vom 18. Februar 2020 aufgrund der bevorstehenden Scheidung Unterhaltsverpflichtungen in unbekannter Höhe geltend.

#### **E. 8.3.9.2**

Gemäss Ziffer II.5 der Richtlinien werden rechtlich geschuldete Unterhalts- beiträge, die der Steuerpflichtige an nicht in seinem Haushalt wohnende Personen in der letzten Zeit nachgewiesenermassen geleistet hat und vo- raussichtlich weiterhin leisten wird, bei der Berechnung des betriebs- rechtlichen Existenzminimums angerechnet.

#### **E. 8.3.9.3**

Vorliegend können (noch) keine Unterhaltsverpflichtungen berücksichtigt werden, weil noch unklar ist, ob und gegebenenfalls wann und in welcher Höhe der bzw. die Rekurrenten Unterhaltsbeiträge zu leisten haben (vgl. auch SGE vom 21. Juni 2016 [3-RB.2016.8]; SGE vom 7. Juni 2016 [3- RB.2016.5]; SGE vom 18. Mai 2016 [3-RB.2016.6], mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 8.3.10**

Die Rekurrenten machen in der "Deklaration der aktuellen Einkommens- verhältnisse / Berechnung des Notbedarfs" vom 18. Februar 2020 "andere Auslagen" von CHF 3'600.00 geltend. Dabei handelt es sich gemäss ihren Angaben um Auslagen für die Tilgung diverser Schulden (inkl. CSS). Gemäss den eingereichten Unterlagen und Belegen zahlen die Rekurren- ten die folgenden monatlichen Raten für bestehende Schulden:

- 24 - Kenny's Auto-Center AG CHF 150.00 CSS Kranken-Versicherung AG CHF 220.00 cashgate AG CHF 1'340.20 Mercedes Benz Automobil AG CHF 837.90 MediaMarkt bzw. PayRed Card Services AG - aktuell CHF 130.00 - regulär CHF 260.00 BonusCard.ch AG bzw. VISA - aktuell CHF 65.00 - regulär CHF 130.00 Cornèrcard bzw. Cornèr Banca AG CHF 300.00 Cembra Money Bank AG CHF 240.00 Kantonspolizei Zürich CHF 180.00 SwissCaution SA CHF 288.75 EOS Schweiz AG - aktuell CHF 100.00 - regulär CHF 1'000.00 Total Raten (aktuell) CHF 3'851.85 Total Raten (regulär) CHF 4'946.85 Im

Weiteren zahlen die Rekurrenten monatliche Prämien von CHF 201.80 für eine gemischte Lebensversicherung bzw. die gebundene Vorsorge der Rekurrentin (vgl. Police Nr. aaa der AXA Leben AG vom 8. November 2011 betreffend die Rekurrentin). Gemäss dem Schreiben des Kantonalen Steueramtes vom 27. November 2019 wurden sie sodann verpflichtet, monatliche Ratenzahlungen von CHF 524.00 an die Direkte Bundessteuer 2017 zu leisten. Schuldentilgungen bzw. (Raten-)Zahlungen für bestehende Schulden gegenüber Drittklassgläubigern können grundsätzlich nicht in das betriebsrechtliche Existenzminimum aufgenommen werden, da deren Berücksichtigung zu einer unzulässigen Bevorzugung einzelner Gläubiger führen würde (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 1. Juni 2010 [8C\_257/2010], Erw. 2.2. mit Hinweisen; Pra 2009 Nr. 22; SGE vom 15. Oktober 2019 [3-RB.2019.8 / 3-RB.2019.9]; SGE vom 26. März 2015 [3-BE.2014.12]; SGE vom 3. Juli 2013 [3-RB.2013.4]; RGE vom 30. Juli 2012 [3-RB.2012.7]; RGE vom 13. Februar 2012 [3-RB.2011.39]; zum Ablehnungsgrund der unzulässigen Gläubigerbevorzugung nach § 230a Abs. 1 lit. e StG: SGE vom 14. Mai 2020 [3-RB.2019.14], mit weiteren Hinweisen). Dies gilt grundsätzlich auch für Steuerschulden (vgl. RGE vom 17. Januar 2012 [3-RB.2010.14]). Die monatlichen Raten von CHF 524.00 für die Direkte Bundessteuer 2017 können vorliegend aber berücksichtigt werden, weil dies auf den Entscheid keinen Einfluss hat. Die "speziellen" monatlichen Raten von CHF 220.00 für eine Schuld gegenüber der "CSS Kranken-Versicherung AG" (vgl. E-Mail vom 19. Februar 2020 [inkl. Anhang]) können vorliegend grundsätzlich als weitere selbst zu - 25 - tragende Gesundheits- bzw. Krankheitskosten (vgl. Erw. 8.3.6) berücksichtigt werden.

#### **E. 8.3.11**

Die von den Rekurrenten im Weiteren wiederholt (vgl. z.B. E-Mail vom

#### **E. 8.3.12**

Weitere Auslagen der Rekurrenten, insbesondere die im vorinstanzlichen Verfahren (vgl. Eingabe vom 22. März 2019) oder in den E-Mails vom

#### **E. 8.3.13.1**

Die Rekurrenten haben in der "Deklaration der aktuellen Einkommensverhältnisse / Berechnung des Notbedarfs" vom 18. Februar 2020 keine monatliche "Zahlungen für Steuern des laufenden Jahres" geltend gemacht.

- 26 -

#### **E. 8.3.13.2**

Gemäss Ziffer III der Richtlinien, welche auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung verweist, werden laufende oder rückständige Steuerschulden bei der Berechnung des Notbedarfs grundsätzlich nicht berücksichtigt (vgl. Erw. 8.3.10; vgl. auch Vonder Mühl, a.a.O., Art. 93 SchKG N 33). Gemäss ständiger Praxis des Spezialverwaltungsgerichts wird das betriebsrechtliche Existenzminimum jedoch um die laufenden Steuerschulden erweitert, sofern ein ausreichender Zahlungswille der gesuchstellenden Person erkennbar ist (vgl. SGE vom 4. Dezember 2019 [3-RB.2019.12]; SGE vom 15. Oktober 2019 [3-RB.2019.8 / 3-RB.2019.9]; SGE vom 6. Dezember 2018 [3-RB.2018.17]; SGE vom 23. Mai 2017 [3-RB.2017.9]; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 23. Januar 2008 [5A\_764/2007]). Dabei werden, ungeachtet des bisher monatlich bezahlten Steuerbetrages, die gesamten Steuern des laufenden Jahres berücksichtigt, damit sich die gesuchstellende

Person dadurch nicht ohne eigenes Zutun neu verschuldet (vgl. RGE vom 6. Juni 2011 [3-RB.2011.3], mit Hinweis auf GVP 2002 Nr. 108). Die Rekurrenten haben ausser den vorliegend fraglichen Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2019 und den provisorisch veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern 2020 keine weiteren kantonalen Steuerschulden (vgl. Kontoauszüge 2013 bis 2019 vom 9. Januar 2020; Kontoauszug 2020 vom 13. März 2020). Sie haben am 25. März 2019 eine Teilzahlung von CHF 3'300.00 an die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 geleistet. Die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wurden am 31. August 2018 bzw. am 24. Januar 2019 (inkl. Verzugszinsen) vollständig beglichen. Im Weiteren wurden am 7. April 2020 eine Zahlung von CHF 1'572.00 und am 4. Mai 2020 eine Zahlung von CHF 524.00 an die Direkte Bundessteuern 2017 geleistet (vgl. Kontoauszug 2017 [Direkte Bundessteuer] vom 24. April 2020; E-Mail vom 4. Mai 2020 mit Zahlungsnachweis). Der Zahlungswille der Rekurrenten ist also grundsätzlich erkennbar. Als laufende Steuern zu berücksichtigen sind im vorliegenden Fall die provisorisch veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern 2020 in der Höhe von CHF 21'629.00 bzw. rund CHF 1'802.45 pro Monat (vgl. provisorische Steuerrechnung vom 21. Februar 2020 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2020; Kontoauszug 2020 vom 13. März 2020). Weil es sich um namhaften Beträge handelt und dies auf den Entscheid keinen Einfluss hat, können vorliegend auch die provisorisch veranlagten direkten Bundessteuern 2018 in der Höhe von CHF 3'710.00 und die provisorisch veranlagten direkten Bundessteuern 2019 in der Höhe von CHF 4'895.00, somit insgesamt CHF 8'605.00 bzw. rund CHF 717.10 pro Monat (vgl. Kontoauszüge 2018 und 2019 [Direkte Bundessteuer] vom

#### **E. 8.3.14**

Zusammenfassend sind den Rekurrenten aktuell somit die folgenden monatlichen Ausgaben anzurechnen: Grundbetrag Ehepaar CHF 1'700.00 Kinderzuschlag G. (Kinder bis 10 Jahre) CHF 400.00 Weitere Auslagen G. - Kinderbetreuung CHF 0.00 - Aufgabenhilfe CHF 96.00 - Musikunterricht CHF 0.00 - Zahnarzt CHF 0.00 Wohnkosten (inkl. Nebenkosten) - bis 31. Juli 2020 CHF 1'645.00 - ab 1. August 2020 CHF 1'200.00 Krankenkassenprämien 2020 (KVG) - Rekurrent CHF 242.55 - Rekurrentin CHF 371.45 - G. CHF 80.65 Krankenkassenprämien 2020 (VVG) CHF 0.00 Franchise (Selbstbeteiligung an den Gesundheitskosten) CHF 233.35 Freie Mittel für bevorstehende medizinische Behandlungen des Rekurrenten CHF 0.00 Berufsauslagen - Auswärtige Verpflegung • Rekurrent CHF 0.00 • Rekurrentin CHF 201.65 - Fahrtkosten • Rekurrent CHF 0.00 • Rekurrentin CHF 165.00 Unterhaltsverpflichtungen CHF 0.00 Schuldentilgungen - Ratenzahlungen CSS Krankenkasse (Krankheitskosten) CHF 220.00 - Direkte Bundessteuer 2017 CHF 524.00 - übrige (Drittclass-)Schulden CHF 0.00 Haushaltversicherung, Treuhänder, Stromrechnung CHF 0.00 Autokosten CHF 0.00 Laufende Steuern - Kantons- und Gemeindesteuern 2020 CHF 1'802.45 - Direkte Bundessteuern 2018 und 2019 CHF 717.10 Total Ausgaben bis 31. Juli 2020 CHF 8'399.20 Total Ausgaben ab 1. August 2020 CHF 7'954.20 Bei monatlichen Einnahmen von CHF 5'453.10 (vgl. Erw. 8.2.3) und monatlichen Auslagen von insgesamt CHF 8'399.20 bis zum 31. Juli 2020 bzw. von CHF 7'954.20 aufgrund der ab dem 1. August 2020 reduzierten Wohnkosten von monatlich CHF 1'200.00 resultiert rechnerisch ein monatlicher Ausgabenüberschuss von CHF 2'946.10 bzw. CHF 2'501.10.

- 28 -

#### **E. 8.3.15**

Angesichts dieser Ausgabenüberschüsse ist es den Rekurrenten aktuell nicht möglich bzw. zumutbar, die vorliegend fraglichen Steuern zu begleichen. Eine gesicherte Aussicht auf eine Änderung dieser Situation in naher Zukunft besteht nicht. Damit liegt gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. a Steuererlassverordnung eine Notlage vor. Ein Steuerlass kann jedoch auch in diesem Fall erst in Betracht gezogen werden, wenn neben der Notlage auch die übrigen Erlassvoraussetzungen erfüllt sind und keine Ablehnungsgründe vorliegen (vgl. Erw. 6.3). Ein Erlass ist insbesondere zu verweigern, wenn die gesuchstellende Person andere (Drittclass-)Schulden hat (vgl. SGE vom 11. Juni 2018 [3-RB.2018.6], mit weiteren Hinweisen). 9.

### **E. 9.1**

Es ist somit die Schuldsituation der Rekurrenten zu prüfen.

### **E. 9.2**

Aufgrund von Art. 3 Steuererlassverordnung ist bei einer Überschuldung der steuerpflichtigen Person hinsichtlich der Voraussetzungen für einen Erlass zu unterscheiden. Soweit die Überschuldung Folge von ausserordentlichen Aufwendungen ist, die in den persönlichen Verhältnissen begründet sind und für die die steuerpflichtige Person nicht einzustehen hat (zum Beispiel Überschuldung aufgrund von Arbeitslosigkeit, Familienlasten oder Unterhaltspflichten, Krankheits- und Pflegekosten, bezogener Sozialhilfe), liegt eine den Erlass rechtfertigende Ursache vor (vgl. Art. 3 Abs. 1 Steuererlassverordnung). Liegen für die Überschuldung andere als die genannten Gründe vor, insbesondere Bürgschaftsverpflichtungen, hohe Grundpfandschulden, Kleinkreditschulden aufgrund eines überhöhten Lebensstandards etc., kommt ein Erlass nur in Frage, wenn neben dem Gemeinwesen auch die übrigen Gläubiger im selben prozentualen Umfang auf ihre Forderungen verzichten (vgl. Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 11. Juni 2009 [A-3663/2007]; Urteil des Kantonsgerichts Luzern vom 17. September 2014 [A 13 38 / A 13 39] = LGVE 2014 IV Nr. 9 = StR 2015 S. 156; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 20. März 2012 [B 2011/203]; Entscheide der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 8. März 2012 [I/2-2011/5], vom 25. August 2011 [I/2-2010/68], vom 7. Juli 2011 [I/2-2010/7]; Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 25. Januar 2012 [810 11 310]; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom

### **E. 9.3**

Gemäss ihren eigenen Angaben und den eingereichten Unterlagen haben die Rekurrenten aktuell unter anderem Schulden in der Höhe von insgesamt rund CHF 150'000.00, namentlich bei MediaMarkt bzw. PayRed Card Services AG (CHF 4'262.10), BonusCard.ch AG bzw. VISA (CHF 1'229.40), Credit Suisse (Schweiz) AG (CHF 3'995.22), cashgate AG (CHF 92'500.00), Alphapay AG bzw. heute EOS Schweiz AG (CHF 27'124.30), Bank C.\_\_\_\_\_ AG (CHF 3'177.00), Cornèrcard bzw. Cornèr Banca SA (CHF 5'293.65) und Cembra Money Bank AG (Schuldbetrag unbekannt; gemäss E-Mail vom 19. Februar 2020 werden monatliche Ratenzahlungen von CHF 240.00 geleistet; vgl. hierzu bereits Erw. 8.3.10). Die Rekurrenten bringen in der E-Mail vom 23. August 2019 (vgl. auch E-Mail vom 7. Oktober 2019) vor, dass ihre Überschuldung "in erster Linie auf krankheitsbedingte Kosten und exorbitante Anforderungen des Gemeinderates (Bsp. Entscheid vom November 2016) zurückzuführen" sei. So seien sie gezwungen gewesen, "den bestehenden Kredit massiv aufzustocken, um diese Raten von CHF 2'600.- nebst

allen anderen Verpflichtungen überhaupt noch leisten zu können." Die Schuldenlast der Rekurrenten beruht also nicht ausschliesslich auf ausserordentlichen Aufwendungen, die in den persönlichen Verhältnissen begründet sind und für die die Rekurrenten nicht einzustehen haben, sondern ist auch auf andere Gründe im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Steuererlassverordnung, insbesondere auf über dem betriebsrechtlichen Existenzminimum liegende Lebenshaltungskosten bzw. Konsumkreditschulden, zurückzuführen.

#### **E. 9.4**

Mit Schreiben vom 28. Februar 2020 (zugestellt am 2. März 2020) wurden die Rekurrenten vom Spezialverwaltungsgericht aufgefordert, bis spätestens am 23. März 2020 einen allfälligen (ganzen oder teilweisen) Verzicht der oben genannten Gläubiger auf die ausstehenden Forderungen schriftlich nachzuweisen. Bei unbenütztem Ablauf der Frist werde davon ausgegangen, dass diese auf ihre Forderungen nicht verzichten.

- 30 - Mit E-Mail vom 2. März 2020 nahm der Rekurrent dazu unter anderem wie folgt Stellung: "Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 28. Februar 2020 kann ich mich dem Eindruck leider nicht entziehen, dass uns das Spezialverwaltungsgericht immer wieder neue Hürden und unerfüllbare Hindernisse stellt, um einen formellen Grund zu finden den Steuererlass nicht zu gewähren. Nur schon aus den beiden angefügten Dokumenten (Beilagen) ist ersichtlich, dass EOS (vormals alphapay) bzw. CREDIT SUISSE als ursprüngliche Gläubigerin bei einer Kreditforderung über CHF 60'000.- auf die Summe von CHF 28'173.60 (47%) wie auch die Zinsen vollständig verzichtet haben. Gleichzeitig haben sie die Abzahlung à CHF 100.- pro Monat akzeptiert, wie Sie den eingereichten Zahlungsbelegen resp. Kontoauszügen entnehmen konnten. In diesem Fall war EOS als private Gläubigerin damit einverstanden, dass ihre Forderung in ungefähr in erst 26 1/2 Jahren (!) abbezahlt wird. (CHF 31'826.40 / Monatsraten à CHF 100.-) Bank Julius Bär hat auf ihre Forderung gänzlich verzichtet, die Bestätigung haben Sie ebenfalls von mir erhalten. cashgate ist mir bereits sehr viel entgegengekommen, indem sie 4 Monatsraten auf Ende der Vertragslaufzeit prolongiert haben. Zudem haben sie die maximal zulässige Dauer gewährt, um die monatliche Ratenbelastung möglichst zu reduzieren. Alle andere Gläubiger haben sich bezüglich Ratenzahlungen ebenfalls äusserst entgegenkommend gezeigt, entweder wurden relativ tiefe Minimalraten akzeptiert oder sie haben monatlang auf ihre Raten gänzlich verzichtet. Kein einziger Gläubiger verlangt aber den gesamten Schuldbetrag sofort so wie der Staat, sondern sie kommen uns so entgegen, indem sie jahrelange Abzahlungen in Kauf nehmen. Hier werden also die Ansprüche des Fiskus ganz klar bevorzugt. Um eine Gleichbehandlung der privaten und öffentlich-rechtlichen Forderungen zu gewährleisten, müsste demzufolge der Staat mindestens auch 47% der Steuerforderung (2016-2019) erlassen, auf die Zinsen gänzlich verzichten und den Restbetrag mit demselben Zeitrahmen (26,5 Jahren) abzahlen lassen. EOS kann legitim die Frage stellen, weshalb sie als privates Unternehmen solche Bedingungen und Opfernbereitschaft hinnehmen müssen, wenn gleichzeitig der Fiskus auf keinen Rappen verzichtet?! An dieser Stelle können wir dem Spezialverwaltungsgericht unmissverständlich bestätigen, dass der Steuererlass nicht den Gläubigern sondern ausschliesslich uns zugutekommen würde." In der E-Mail vom 16. März 2020 führte der Rekurrent im Weiteren das Folgende aus: "Im Sinne Ihres letzten Schreibens habe ich sämtliche Gläubiger um einen Schuldenerlass in schriftlicher Form gebeten. EOS bzw. CREDIT SUISSE hat bereits fast CHF 30'000.- von ihrer Grundforderung freiwillig abgeschrieben und

- 31 - auf die Zinsbelastung ab 2012 vollständig verzichtet. Die kreditgebende Bank cashgate hat einer Ratenprolongation zugestimmt. Sämtliche Dokumente, die das belegen, haben Sie bereits von mir erhalten. Meine Arbeitgeberin Bank C.\_\_\_\_\_ AG wird den Kontoüberzug gänzlich abschreiben, bedingt durch einen vollständigen Steuererlass. Eine andere Bank (Julius Bär) hat den Minussaldo (gemäss beilg. Schreiben) ebenfalls zu 100% erlassen. Vonseiten der Finanzinstituten hat also ein gewichtiges Entgegenkommen bereits stattgefunden. Den Verzicht auf ihre Restforderung hat EOS allerdings abgelehnt, diese Antwort habe ich Ihnen im Vorfeld per E-Mail weitergeleitet. Andere Gläubiger (Sanitas, CSS) haben leider negativ geantwortet resp. viele sind auf mein Anliegen erst gar nicht eingegangen. (Bsp. Serafe, MediaMarkt, Visa Card, Cornè Banca, Axa und andere Versicherungen) Die beiden Krankenkassen, von welchen ich die Ablehnung erhalten habe, sind in diesem Mailverteiler aufgeführt, so dass auf diese Weise die Glaubwürdigkeit der Aussagen nachgewiesen wird. (...)" Am 9. April 2020 leitete der Rekurrent eine E-Mail der SERAFE AG vom 9. April 2020 an das Spezialverwaltungsgericht weiter, worin diese unter anderem das Folgende ausführt: "(...) Ihrem Antrag auf Erlass der Radio- und Fernsehgebühren auf Höhe von CHF 521.10 können wir leider nicht nachkommen. Aus Gründen der Gleichbehandlung aller Kunden und vor allem aufgrund einer fehlenden gesetzlichen Grundlage für einen Erlass der Forderung aus Radio- und Fernsehgebühren können wir Ihnen derzeit lediglich anbieten, dass Sie die offene Forderung, in Höhe von CHF 521.10 ausserordentlich und in maximal 12 monatlichen Raten bezahlen können. Wir bitten Sie, uns einen Abzahlungs-vorschlag in monatlichen Raten zu unterbreiten. (...)" Am 30. April 2020 wurde die Forderung beglichen (vgl. hierzu Erw. 8.3.10).

### **E. 9.5**

Da die Rekurrenten innert der angesetzten Frist keinen (vollständigen oder teilweisen) Forderungsverzicht von allen (oben genannten) Gläubigern, insbesondere nicht von MediaMarkt, BonusCard.ch AG bzw. VISA, Credit Suisse (Schweiz) AG, Cornècard bzw. Cornè Banca SA und Cembra Money Bank AG, beigebracht haben, fehlt es an einer Voraussetzung für einen (Teil-)Erlass der noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2018. Daran vermag auch der Umstand, dass verschiedene (vollständige, teilweise oder bedingte) Forderungsverzichte vorliegen bzw. in Aussicht gestellt werden, nichts zu ändern, da gemäss der Rechtsprechung ein

- 32 - (teilweiser oder ganzer) Forderungsverzicht von sämtlichen Drittklassgläubigern verlangt wird (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 10. Dezember 2009 [A-3692/2009]; VGE vom 6. Mai 2002 i[BE.2002.00047]; Ausserrhodische Gerichts- und Verwaltungspraxis [AR GVP] 2004 Nr. 1418; SGE vom 6. Oktober 2017 [3-RB.2017.16]; SGE vom 26. Juni 2013 [3-RB.2012.38]; RGE vom 12. März 2012 [3-RB.2011.40]). Die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2018 können daher – trotz Vorliegen einer Notlage (vgl. Erw. 8.3.15) – weder ganz noch teilweise erlassen werden.

### **E. 9.6**

Der Antrag auf Erlass der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2018 ist somit abzuweisen.

### **E. 9.7**

An dieser Beurteilung können auch die geltend gemachten Einwendungen der Rekurrenten (schwierige gesundheitliche, berufliche und familiäre Situation der Rekurrenten; schlechte Aussichten für die zukünftigen wirtschaftlichen Verhältnisse) nichts ändern. Es ist klar,

dass ein Steuererlass den auf ihnen lastenden (Schulden-)Druck verringern würde. Dieses Argument gilt jedoch für alle um einen Steuererlass ersuchenden steuerpflichtigen Personen. Nichtsdestotrotz kann es bei der Beurteilung eines Steuererlass- gesuches mangels einer gesetzlichen Grundlage und im Interesse der rechtsgleichen Behandlung aller Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt werden (vgl. SGE vom 11. Dezember 2013 [3-RB.2013.16], mit weiteren Hinweisen). 10. Da ein Steuererlass im vorliegenden Fall von Gesetzes wegen ausgeschlossen ist, ist zu prüfen, ob den Rekurrenten (die eventualiter beantrag- ten) Zahlungserleichterungen zu bewilligen sind. 11.

## **E. 10**

Mit Schreiben vom 28. Februar 2020 ersuchte das Spezialverwaltungsge- richt A. und B. bis spätestens 23. März 2020 einen allfälligen (ganzen oder teilweisen) Verzicht verschiedener ihrer Gläubiger auf die ausstehenden Forderungen schriftlich nachzuweisen. Sie haben dazu mit den E-Mails vom 2. März 2020, vom 3. März 2020 und vom 16. März 2020 Stellung genommen und verschiedene Unterlagen eingereicht.

### **E. 11.1**

§ 229 StG regelt die Zahlungserleichterungen. Die Bezugsorgane können bei Vorliegen besonderer Verhältnisse fällige Steuern vorübergehend stunden oder Ratenzahlungen bewilligen (§ 229 Abs. 1 StG). Als besondere Verhältnisse gelten nach der Praxis Umstände, welche die rechtzeitige Zahlung der Steuern verunmöglichen oder erschweren. Sie liegen insbesondere bei vorübergehenden Zahlungsschwierigkeiten vor (vgl. § 83 Abs. 1 StGV). Auch für die Zeit der Zahlungserleichterungen werden die Zinsen geschuldet (§ 229 Abs. 1 StG). Zahlungserleichterungen können von einer angemessenen Sicherheitsleistung oder von Teilzahlungen abhängig gemacht werden (§ 229 Abs. 3 StG). Sie werden widerrufen, wenn

- 33 - ihre Voraussetzungen wegfallen oder wenn die Bedingungen, an die sie geknüpft sind, nicht erfüllt werden (§ 229 Abs. 3 StG).

### **E. 11.2**

Zahlungserleichterungen bewirken einen Zahlungsaufschub (aber keinen Aufschub der Fälligkeit der Forderung) und dienen der Überbrückung einer vorübergehenden wirtschaftlichen Notlage. Es soll der steuerpflichtigen Person ermöglicht werden, den Zahlungsrückstand innert angemessener Frist aufzuholen und vermieden werden, dass rechtlich zwar zulässige, aber im Hinblick auf die Interessen aller am Steuerverhältnis Beteiligten voreilige bzw. unverhältnismässige Zwangsvollstreckungsmassnahmen stattfinden (vgl. SGE vom 11. März 2013 [3-RB.2012.42]; RGE vom 13. August 2012 [3-RB.2012.8]; RGE vom 22. Juni 2012 [3-RB.2012.10]; RGE vom 13. Februar 2012 [3-RB.2011.39]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 229 StG N 3; Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Auflage, Basel 2017, Art. 166 DBG N 1, 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommen- tar zum DBG, a.a.O., Art. 166 DBG N 5). Es ist aber auch darauf zu achten, dass der Steueranspruch durch die Zahlungserleichterungen nicht gefährdet erscheint. Es sollen die Chancen für eine Durchsetzung der Steuerforderung im Zwangsvollstreckungsverfahren nicht verschlechtert werden und andere Gläubiger bessergestellt werden. Dies betrifft insbesondere Fälle, bei denen die gesuchstellende Person neben der Steuerforderung weitere fällige Verpflichtungen hat oder ihr von Seiten anderer Gläubiger und Gläubigerinnen Betreibungen drohen (vgl. Kommentar zum

Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 229 StG N 5; Weisungen des Kantonalen Steueramtes vom

### **E. 11.3**

Die Zahlungserleichterungen sind so festzusetzen, dass Rückstände in absehbarer Zeit aufgeholt werden und nicht noch mehr Steuerschulden auflaufen. Eine Stundung darf in der Regel nicht länger als ein Jahr bewilligt werden (§ 83 Abs. 2 StGV), da nach Ablauf dieser Frist bereits wieder neue Steuern zur Zahlung fällig sind. Bei Ratenzahlungen soll die Laufzeit ein bis zwei Jahre betragen. Sie werden daher praxisgemäss nicht länger als zwei Jahre gewährt (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 229 StG N 5; Richtlinien des Kantonalen Steueramtes betreffend "Zahlungserleichterungen, Betreuung, Abschreibung, Verlust und Erlass" vom

### **E. 11.4**

Die Bewilligung von Zahlungserleichterungen setzt nach § 229 Abs. 1 StG voraus, dass der steuerpflichtigen Person die rechtzeitige Zahlung vorübergehend verunmöglicht oder erschwert ist. Sind aber die besonderen Umstände, welche die fristgerechte Erfüllung der Steuerpflicht hindern, nicht bloss vorübergehender Art, dauern sie also an oder ist ihr Ende nicht absehbar, sind keine Zahlungserleichterungen zu gewähren. Diesfalls kommen andere Massnahmen, wie Betreuung, Steuererlass, administrative Abschreibung, Schuldensanierung oder einvernehmliche Schuldenbereinigung, in Betracht. Das Gleiche gilt, wenn sich bei der Prüfung des Gesuches ergibt, dass die Gewährung von Zahlungserleichterungen zur Beseitigung der bestehenden Zahlungsschwierigkeiten nicht ausreicht oder wenn von Anfang an keine Aussicht auf Gesundung der wirtschaftlichen Verhältnisse besteht (vgl. Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 1. Dezember 2019 [SB.2018.00127], vom 20. Juni 2018 [SB.2018.00027], vom 5. April 2018 [SB.2018.00004], vom 4. März 2014 [SB.2013.00145], vom 4. Dezember 2013 [SB.2013.00114], vom 2. November 2011 [SB.2011.00023], vom 20. Januar 2010 [SB.2009.0089]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 229 StG N 5; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 166 DBG N 7; Zweifel/Beusch, a.a.O., Art. 166 DBG N 6; Locher, a.a.O., Art. 166 DBG N 11; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 177 ZH-StG N 6; Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Muri-Bern 2011, Art. 239 BE-StG N 5; Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 141 BL-StG N 9; Steuerpraxis der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau betreffend Stundung [StP 193 Nr. 1], Ziff. 2).

### **E. 11.5**

Massgebend für die Beurteilung, ob Zahlungserleichterungen zu gewähren sind, ist die gesamte wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Behandlung des Gesuchs, das heisst im Rekursverfahren vor Spezialverwaltungsgericht im Zeitpunkt der Fällung des Entscheids, wobei auch der zukünftigen Entwicklung Rechnung zu tragen ist. Ferner wird geprüft, in welchem Umfang der steuerpflichtigen Person Einschränkungen bei den Auslagen für die Lebenshaltung zumutbar sind und ihr die Beschaffung liquider Mittel – beispielsweise durch Veräusserung von nicht für den Lebensbedarf benötigten Sachgütern und Rechten – zumutbar ist. Abzustellen ist in der Regel, wie beim Steuererlass, auf die Richtlinien für die Berechnung des betreibungsrechtlichen

Existenzminimums (Notbedarf) nach Art. 93 SchKG (vgl. Erw. 6.1; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 4. Dezember 2013 [SB.2013.00114]; SGE vom 11. März

- 35 - 2013 [3-RB.2012.42]; RGE vom 13. August 2012 [3-RB.2012.8]; RGE vom 22. Juni 2012 [3-RB.2012.10]; RGE vom 13. Februar 2012 [3-RB.2011.39]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 229 StG N 5; Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 200 BS-StG N 6). 12.

## **E. 12**

Mit den E-Mails vom 5. April 2020 und vom 21. April 2020 teilt A. dem Spezialverwaltungsgericht mit, dass er ab Mai 2020 keine Einkünfte mehr haben werde.

- 8 - Der Einzelrichter zieht in Erwägung: 1.

### **E. 12.1**

Die Bewilligung von Zahlungserleichterungen setzt, wie bereits erwähnt (vgl. Erw. 11.4), voraus, dass die rechtzeitige Zahlung der fraglichen Steuern lediglich vorübergehend verunmöglicht oder erschwert ist.

### **E. 12.2**

Den (angeblichen) Zahlungsschwierigkeiten der Rekurrenten wurde (letztmals) mit Entscheid des Gemeinderates Q. vom 28. November 2016 betreffend Stundung und Ratenzahlungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 bis 2016 Rechnung getragen und ihnen monatliche Raten von CHF 2'600.00 gewährt. Bis heute sind die Rekurrenten ihren Zahlungsverpflichtungen nicht vollumfänglich nachgekommen bzw. wurden die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 nicht vollständig beglichen. Mit den Stundungsgesuchen vom 1. April 2019 und vom 5. April 2019 beantragen die Rekurrenten für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2019 erneut bzw. weitergehende Zahlungserleichterungen als die im Entscheid vom 28. November 2016 festgesetzten Raten von CHF 2'600.00, da sich ihre finanziellen Verhältnisse seither weiter verschlechtert hätten. Mit dem Wegfall des Einkommens des Rekurrenten seit Mai 2020 hat sich die wirtschaftliche Situation der Rekurrenten erneut verschlechtert. Betreffend die zukünftige Entwicklung bringen die Rekurrenten sodann vor, dass sich ihre finanzielle und familiäre Situation aufgrund der beantragten Scheidung sowie der Notwendigkeit von zwei separaten Wohnungen zukünftig grundlegend verändern würde. Zudem müsse die Rekurrentin ihr Arbeitsverhältnis auflösen, sofern die Betreuung nicht zurückgezogen werde (vgl. E-Mails vom 7. Februar 2020, 19. Februar 2020, 5. März 2020).

### **E. 12.3**

Dass die "besonderen Verhältnisse" bzw. Zahlungsschwierigkeiten der Rekurrenten, welche die Erfüllung der Steuerpflicht hindern, nur vorübergehender Natur sind, lässt sich weder aus den vorliegenden Umständen, noch aus den Vorbringen der Rekurrenten herleiten. Vielmehr handelt es sich um einen andauernden finanziellen Engpass bzw. um eine kontinuierliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation der Rekurrenten, ohne dass ein Ende absehbar ist. Dies führt dazu, dass die fraglichen Steuern nicht (mehr) innert angemessener Frist bzw. längstens zwei Jahren beglichen werden können und noch mehr (Steuer-)Schulden auflaufen.

- 36 - Daher sind vorliegend von Gesetzes wegen keine Zahlungserleichterungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2019 zu bewilligen. 13. Der Antrag auf Stundung der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 bis 2019 bzw. deren Abzahlung mit monatlichen Raten von CHF 300.00 während 20 Jahren ist folglich abzuweisen. 14. Im Weiteren ist der Antrag der Vorinstanz, dass die Rekurrenten verpflichtet seien, die ausgelassenen Ratenzahlungen seit April 2019 nachzuholen (vgl. Ziffer 2 der Vernehmlassung vom 19. August 2019), abzuweisen, weil die Voraussetzungen für Zahlungserleichterungen nicht erfüllt sind (vgl. § 229 Abs. 4 StG). Mangels eines (weiteren) Zahlungsaufschubs ist die Vorinstanz im Übrigen ohnehin berechtigt, den gesamten Ausstand der fraglichen Steuern einzufordern, insbesondere das Inkassoverfahren einzuleiten bzw. weiterzuführen. 15. Das vorliegende Rekursverfahren ist kostenfrei. Ein Anspruch auf Parteientschädigung besteht nicht (§ 231 Abs. 6 StG). 16. 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).

- 37 - 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).

- 38 - Der Einzelrichter erkennt:

#### **E. 17**

Januar 2020 bestätigte die Bank C.\_\_\_\_\_ AG den Empfang des Kündigungsschreibens. Der Rekurrent hat also seit Anfang Mai 2020 keine Einnahmen mehr. Davon ist im Folgenden auszugehen.

#### **E. 18**

Februar 2020 monatliche Wohnkosten (inkl. Nebenkosten) von insgesamt CHF 1'720.00 geltend.

- 18 -

#### **E. 19**

Februar 2020 ("Treuhandler – Steuererklärungskosten") und vom 5. März 2020 ("Stromrechnung [inkl. Mahngebühr] - Finanzverwaltung der Gemeinde Q.") geltend

gemachten, können vorliegend nicht (nochmals) berücksichtigt werden, da sie entweder nicht nachgewiesen (z.B. Musikunterricht G.; vgl. Erw. 8.3.1) oder bereits im Grundbetrag enthalten sind (z.B. Haushaltversicherung; Kosten Treuhänder bzw. Steuerberater; Stromrechnung; vgl. Richtlinien Ziff. I; Urteil des Bundesgerichts vom 1. Juni 2010 [8C\_257/2010]; SGE vom 15. Oktober 2019 [3-RB.2019.8 / 3- RB.2019.9], mit weiteren Hinweisen; SGE vom 18. Dezember 2015 [3- RB.2015.22], mit weiteren Hinweisen) oder nicht im Zusammenhang mit einem Kompetenzstück (Unpfändbarkeit nach Art. 92 SchKG) stehen (z.B. Leasing, Prämie Autoversicherung, Strassenverkehrsabgabe, TCS, Unterhaltskosten [Reparaturen, Service], Amortisationskosten, Autobahnvignette, Treibstoff etc.). Unpfändbar im Sinne von Art. 92 SchKG ist das Auto, das dem Schuldner zum persönlichen Gebrauch dient und unentbehrlich ist (Art. 92 Abs. 1 Ziff. 1 SchKG) oder das für den Schuldner zur Ausübung des Berufes notwendig ist (Art. 92 Abs. 1 Ziff. 3 SchKG). Kann der Schuldner öffentliche Verkehrsmittel benutzen, gilt ein Auto im Grundsatz weder als unentbehrlich noch als notwendig (vgl. Urteil des Bundesgerichtes vom 28. November 2005 [7B.178/2005]; SGE vom 7. Juni 2016 [3-RB.2016.5]; RGE vom 18. Mai 2011 [3-BE.2010.5]; RGE vom 9. November 2010 [3-RB.2010.36]). Es wurde weder geltend gemacht, noch ist ersichtlich, dass die Rekurrenten zwingend auf ein Fahrzeug angewiesen sind.

#### **E. 24**

April 2020) als laufende Steuern berücksichtigt.

- 27 -

#### **E. 27**

September 2012 [VD.2012.101] = BStPra 2012 S. 177; Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 16. Juli 2012 [Nr. 2011-106] = BStPra 2013 S. 241; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 27. Juni 2012 [SB.2011.93] = ZStP 2013 S. 184). Denn der Erlass bezweckt, zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person beizutragen und soll einzig ihr und nicht ihren Gläubigern zugutekommen (vgl. § 230 Abs. 2

- 29 - StG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 27. Juli 2012 [A- 430/2012], vom 26. März 2012 [A-1758/2011], vom 6. Oktober 2011 [A- 7949/2010]). Bei einer Notlage infolge einer Überschuldung, die nicht (nur) die Folge von ausserordentlichen Aufwendungen aufgrund der persönlichen Verhältnisse ist, ist somit ein Steuererlass zugunsten anderer Gläubiger ausgeschlossen. In einem solchen Fall wird eine Opfersymmetrie verlangt.

#### **E. 30**

November 2001 betreffend "Zahlungserleichterungen und Steuererlass", Ziffer 1.3.2 [Bd. II Reg. 17.3; gültig ab 2001; Stand am 31. Dezember 2015]).

#### **E. 31**

März 2011 [in Kraft seit 24. Mai 2011], Ziff. 3; Zweifel/Beusch, a.a.O., Art. 166 DBG N 8; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 166 N 6; Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 1. Dezember 2019 [SB.2018.00127], vom 20. Juni 2018 [SB. 2018.00027], vom 5. April 2018 [SB.2018.00004], vom 4. März 2014 [SB.

- 34 - 2013.00145], vom 4. Dezember 2013 [SB.2013.00114], vom 2. November 2011 [SB.2011.00023], vom 20. Januar 2010 [SB.2009.0089]).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.