

3-BB.2023.24

P 142

Urteil vom 19. September 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richter Wick Richter Schorno Gerichtsschreiber Fäs
-----------	---

Beschwerde- führer	A. _____ vertreten durch lic. iur. John Wyss, Fürsprecher und Notar, Schibli & Partner, Bahnhofstrasse 57, 5001 Aarau 1
-----------------------	--

Gegenstand	Sicherstellungsverfügung des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Bezug, vom 30. August 2023 betreffend Direkte Bundessteuern 2015, 2016 und 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Kantonale Steueramt hat am 30. August 2023 verfügt, dass A. _____ zur Deckung der direkten Bundessteuern 2015, 2016 und 2020 CHF 111'535.00 sicherzustellen habe.

2.

Die Sicherstellungsverfügung vom 30. August 2023 (Zustellung am 1. September 2023) liess A. _____ mit rechtzeitiger Beschwerde vom 2. Oktober 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er stellt die folgenden Anträge:

"1. Die Sicherstellungsverfügung des Kantonalen Steueramtes vom 30.08.2023 sei aufzuheben.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

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

3.

Das Kantonale Steueramt beantragt die Abweisung der Beschwerde.

4.

Der Vertreter von A. _____ hat eine Replik erstattet. Darin wird eventualiter beantragt, dass die Sicherstellungsverfügung vom 30. August 2023 nur über CHF 107'804.00 zu bestätigen sei.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die direkten Bundessteuern 2015, 2016 und 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

2.1.

Das Kantonale Steueramt hat am 30. August 2023 verfügt, dass der Beschwerdeführer zur Deckung der direkten Bundessteuern 2015, 2016 und 2020 CHF 111'535.00 sicherzustellen habe. Zuvor hatte das Kantonale Steueramt bereits am 30. Juni 2021 eine Sicherstellungsverfügung erlassen, gemäss welcher der Beschwerdeführer zur Deckung der direkten Bundessteuern 2014 – 2020 CHF 106'791.00 sicherzustellen hat.

2.2.

Im Anschluss an die erste Sicherstellungsverfügung vereinbarte der Beschwerdeführer mit dem Kantonalen Steueramt im August 2021, für die ausstehenden direkten Bundessteuern 2014 – 2020 einen Schuldbrief von CHF 100'000.00 als Sicherheit zu hinterlegen und monatliche Ratenzahlungen von CHF 10'000.00 zu leisten. Daran hielt sich der Beschwerdeführer in der Folge nur teilweise. Er hinterlegte zwar einen Schuldbrief, leistete aber lediglich Ratenzahlungen von insgesamt CHF 47'000.00.

2.3.

Der Beschwerdeführer beantragt im Hauptpunkt die Aufhebung der Sicherstellungsverfügung vom 30. August 2023 und eventualiter deren Herabsetzung auf CHF 107'804.00.

3.

3.1.

Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz oder erscheint die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer gefährdet, so kann die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer auch vor der rechtskräftigen Feststellung des Steuerbetrages jederzeit Sicherstellung verlangen (Art. 169 Abs. 1 Satz 1 DBG).

3.2.

Für die Kantons- und Gemeindesteuern enthält § 232 Abs. 1 Satz 1 des aargauischen Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 (StG) eine inhaltlich übereinstimmende Regelung, so dass Lehre und Rechtsprechung dazu bei der Anwendung von Art. 169 Abs. 1 DBG ebenfalls herangezogen werden können (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55]; per analogiam).

3.3.

Der Beschwerdeführer hat seinen Wohnsitz in der Schweiz (Q.____), weshalb als Sicherstellungsgrund lediglich die Gefährdung des Steueranspruchs infrage kommt.

4.

4.1.

Der Vertreter des Beschwerdeführers (nachfolgend: Vertreter) bemängelt, dass in der Sicherstellungsverfügung nicht begründet werde, weshalb die Bezahlung des Steueranspruchs gefährdet erscheine.

4.2.

4.2.1.

Weder aus Art. 169 DBG, der lediglich verlangt, die Sicherstellungsverfügung habe den sicherzustellenden Betrag anzugeben, noch aus Art. 116 DBG, wonach Verfügungen und Entscheide dem Steuerpflichtigen schriftlich zu eröffnen und mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen sind, ergibt sich für die Steuerbehörde eine Verpflichtung, die Sicherstellungsverfügung zu begründen. Eine solche Pflicht besteht indessen aufgrund des Anspruches auf Gewährung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]). Danach muss die Begründung eines Entscheides so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn sowohl er als auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheides ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt (Bundesgerichtsurteil vom 8. September 2003 [2A.560/2002] E. 3.2).

4.2.2.

Die Begründung der Sicherstellungsverfügung beschränkt sich auf den Satz "Der Steueranspruch erscheint gefährdet". Damit wird lediglich einer der beiden vom Gesetz genannten Sicherstellungsgründe wiederholt. Ausführungen dazu, gestützt auf welche Anhaltspunkte der Steueranspruch gefährdet erscheint, fehlen hingegen. Die Sicherstellungsverfügung erweist sich daher als mangelhaft begründet (vgl. SGE vom 27. Juni 2024 [3-RV.2023.54]; SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2022.55]).

4.3.

4.3.1.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss allerdings die Sicherstellungsverfügung, damit deren Zweck nicht vereitelt wird, in der Regel rasch getroffen werden, wenn ein Tatbestand eingetreten ist, der die Gefährdung der Steuerforderung erkennen lässt. Aus diesen Gründen ist es oft nicht möglich, die Sicherstellungsverfügung eingehend zu begründen und muss der Steuerbehörde zugestanden werden, die massgeblichen Ele-

mente auch noch in der Vernehmlassung vorzubringen, wenn die Sicherstellungsverfügung angefochten wird. Dem Steuerschuldner entsteht daraus kein Nachteil, wenn die Rechtsmittelinstanz ihm Gelegenheit gibt, zur Vernehmlassung der Steuerbehörde Stellung zu nehmen (Bundesgerichtsurteil vom 10. Juni 2003 [2P.41/2002] E. 6.1; vgl. auch Bundesgerichtsurteil vom 8. September 2003 [2A.560/2002] E. 3.3 und Bundesgerichtsurteil vom 22. Dezember 2005 [2A.205/2005] E. 2.1).

4.3.2.

Das Kantonale Steueramt begründet die Gefährdung des Steueranspruchs in seiner Vernehmlassung wie folgt:

"(...)

Die Absicht des Beschwerdeführers, das Haftungssubstrat zu vermindern, ist klar und eindeutig dokumentiert. In den Steuererklärungen der Jahre 2018 bis 2021 gibt der Beschwerdeführer Schenkungen in Höhe von insgesamt CHF 1'841'669 an [...] an (Beilage 6). Die wiederholten Schenkungen an [...] in diesem Zeitraum legen den offensichtlichen Schluss nahe, dass der Beschwerdeführer versucht, seine finanziellen Mittel gezielt an [...] zu übertragen. Dieser Vorgang deutet darauf hin, dass er beabsichtigt, die Vermögenswerte beiseitezuschaffen und somit das potenzielle Haftungssubstrat zu mindern. Auffallend ist dabei, dass sich unter den Schenkungen auch mehrere Liegenschaften befinden.

Es trifft zwar zu, dass der Beschwerdeführer Eigentümer mehrere Liegenschaften ist. Es trifft allerdings nicht zu, dass der Beschwerdeführer, wie er behauptet, in aussergewöhnlich guten Verhältnissen lebt. Dies ergibt sich klar aus der letzten eingereichten Steuererklärung (Steuererklärung 2021). Darin werden zwar Vermögenswerte in Höhe von rund CHF 34'618'000 deklariert, wovon rund CHF 25'236'000 Liegenschaftsvermögen darstellen. Diesem Vermögen stehen allerdings Schulden in Höhe von rund CHF 40'640'000 gegenüber (Beilage 7). Der Beschwerdeführer ist somit massiv überschuldet. Die vorgenannten jährlich wiederholten Schenkungen führen zudem zu einer stets grösseren Überschuldung. Es ist daher sehr wahrscheinlich, dass das Gemeinwesen ohne Sicherstellung zu Verlust kommen würde.

Schliesslich genügt unter Umständen auch eine Häufung von an sich banalen Tatsachen für den Schluss auf die Gefährdung des Steueranspruchs, wie die Verzögerung des Veranlagungs- oder eines Rechtsmittelverfahrens durch die steuerpflichtige Person, schlechte Zahlungsmoral, undurchsichtige wirtschaftliche Transaktionen zusammen mit der Veräusserung der Hauptbestandteile des Vermögens. Wenn der Steuerpflichtige mit beträchtlichen (Nach)Steuern oder Bussen zu rechnen hat, vermag auch die leichte Verwertbarkeit von beweglichen Vermögenswerten eine Gefährdung zu begründen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 232 N 11 m. w. Hw.; siehe auch DBG-Kommentar, a.a.O., N 11 ff., N 33).

Bekanntlich vereinbarte der Beschwerdeführer mit der kantonalen Steuerverwaltung monatliche Ratenzahlungen von CHF 10'000. Diese Ratenzahlungen hat der Gesuchsteller jedoch, wie er selbst zugesteht, eigenmächtig wieder eingestellt mit der fadenscheinigen Begründung, er erachte die in Frage stehenden provisorischen Steuerrechnungen aufgrund des hinterlegten Schuldbriefs und der erfolgten Zahlungen als quasi beglichen. Dies entspricht nicht der Vereinbarung, welche er mit der kantonalen Steuerverwaltung abgeschlossen hat. Aus der Vereinbarung geht klar hervor, dass zum einen ein Inhaberschuldbrief in Höhe von CHF 100'000 als Sicherheit zu hinterlegen war, dass zum anderen jedoch auch, zusätzlich zur Hinterlegung des Schuldbriefs, monatliche Raten in Höhe von CHF 10'000 vom Gesuchsteller zu zahlen sind. Die geleisteten Ratenzahlungen seit August 2021 bis heute betragen lediglich CHF 47'000.00 (siehe Beilage 5). Die Vereinbarung ist klar und eindeutig formuliert, der vom Gesuchsteller vorgebrachte Erklärungsversuch kann nicht einmal ansatzweise mit dem Inhalt der Vereinbarung in Einklang gebracht werden. Zum Bezug der definitiven Steuerforderungen 2007 bis 2013 mussten Betreibungsmassnahmen eingeleitet werden. Der Beschwerdeführer hat auf alle Betreibungen, ausser bei den Steuerjahre 2007 und 2013, mittels Rechtsvorschlags reagiert. Infolge dieser Verzögerungstaktik mussten zuerst die Rechtsvorschläge beseitigt werden und die Zahlungen wurden teilweise sogar erst nach Pfändung bezahlt (Beilage 8).

Weiter verzögert der Beschwerdeführer durch Verzögerungstaktiken bzw. zeitweise unkooperatives Verhalten (die durch das Gemeindesteuernamt verlangten Unterlagen werden nicht eingereicht) und anschliessende Erhebung von Rechtsmitteln nun seit 10 Jahren auch die Veranlagungstätigkeit des Gemeindesteuernamtes. So konnte die letzte definitive und rechtskräftige Veranlagung im September 2019 für das Steuerjahr 2013 erstellt werden. Der Nachweis für die vorgenannten Verzögerungstaktiken ist im Ordnungsbussenregister zu finden. Das Ordnungsbussenregister des Beschwerdeführers zeigt, dass in den Jahren 2007 bis 2020 Bussen in der Höhe von CHF 13'940.00 infolge Verfahrenspflichtverletzungen im Steuerwesen ausgestellt werden mussten (Beilage 7). Das nicht Einreichen der verlangten Unterlagen führt mindestens zum Verdacht auf systematische und fortgesetzte Verschleierung von Vermögen und Einkommen. Die schlechte Zahlungsmoral des Beschwerdeführers zeigt sich auch im Inkasso der Ordnungsbussen, für die er teilweise ebenfalls gemahnt und betrieben werden musste. (Beilage 10).

Es ist wichtig zu berücksichtigen, dass Forderungen der direkten Bundessteuern nur bei rechtskräftigen Veranlagungen durchgesetzt werden können. Im Fall von provisorischen Forderungen sind der Behörde die Hände gebunden. Insbesondere steht die Möglichkeit, eine Verfügung über die Höhe der provisorischen Rechnung zu erlassen, im Bereich der direkten Bundessteuer, anders als bei den Kantons- und Gemeindesteuern, nicht zur Verfügung. Der Beschwerdeführer scheint sich dieser Tatsache bewusst zu sein und setzt alles daran, die rechtskräftigen Veranlagungen zu verzögern. In diesem Kontext stellt die Sicherstellung für die Behörde den einzigen Weg dar, die gefährdeten provisorischen Steuern zu sichern – und das selbstverständlich nur, so lange Vermögenswerte noch vorhanden sind. Sollten nämlich Vermögenswerte beiseitegeschafft werden, würde eine Sicherstellungsverfügung obsolet und wirkungs-

los werden. Aufgrund der geschilderten Umstände ist eine Gefährdung der sicherzustellenden Steuerforderungen somit glaubhaft gemacht."

4.3.3.

In der Vernehmlassung führt das Kantonale Steueramt detailliert aus, aus welchen Gründen es eine Gefährdung des Steueranspruchs als gegeben erachtet. Die auf diese Weise ergänzte Begründung erfüllt die sich aus Art. 29 Abs. 2 BV ergebenden Anforderungen. Im Weiteren konnte der Vertreter zur Vernehmlassung Stellung nehmen. Damit ist der ursprünglich gegebene Formmangel geheilt worden. Eine Verletzung des Anspruchs auf Gewährung des rechtlichen Gehörs liegt deshalb nicht vor (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 8. September 2003 [2A.560/2002] E. 3.3; Bundesgerichtsurteil vom 22. Dezember 2005 [2A.205/2005] E. 2.1).

5.

5.1.

5.1.1.

Die gebotene Raschheit des abgaberechtlichen Sicherstellungsverfahrens hat Auswirkungen auf das Beweismass. Die Praxis verlangt nur, aber immerhin, dass die rechtserheblichen Sachumstände (steuerpflichtige Person, Steuerrechtsverhältnis inkl. geschuldete Steuer, Sicherstellungsgrund) glaubhaft gemacht werden (Bundesgerichtsurteil vom 23. Dezember 2021 [2C_815/2021] E. 3.2.1. m.w.H.).

5.1.2.

Glaubhaft gemacht ist ein Sachumstand, wenn die Existenz einer rechtserheblichen Tatsache aufgrund objektiver Anhaltspunkte mit einer "gewissen Wahrscheinlichkeit" feststeht, selbst wenn die Behörde noch mit der Möglichkeit rechnet, dass sie sich nicht verwirklicht haben könnte. Was von der Veranlagungsbehörde zulässigerweise unter dem Aspekt der blossen Glaubhaftmachung geprüft werden durfte, darf die kantonale Gerichtsbehörde ebenso zulässigerweise einer reinen Prima-facie-Würdigung unterziehen (Bundesgerichtsurteil vom 23. Dezember 2021 [2C_815/2021] E. 3.2.2. m.w.H.).

5.2.

Der Beschwerdeführer hatte unstrittig in den relevanten Steuerperioden 2015, 2016 und 2020 steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz (Q.____), sodass er dort persönlich zugehörig (Art. 3 Abs. 1 DBG) und unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 6 Abs. 1 DBG) war. Gemäss provisorischen Steuerrechnungen vom 30. August 2023 betragen die direkten Bundessteuern für das Jahr 2015 CHF 78'715.00, für das Jahr 2016 CHF 50'119.00 und für das Jahr 2020 CHF 32'062.00 (total CHF 160'896.00; exklusive Verzugszinsen). Damit sind die mutmasslich geschuldeten Steuerbeträge glaubhaft gemacht, zumal deren Höhe vom Beschwerdeführer vorliegend nicht beanstandet wird.

5.3.

Eine Gefährdung des Steueranspruchs ist in der Regel gegeben, wenn Hinweise vorliegen, die Anlass zur Befürchtung geben, dass das Haftungssubstrat vermindert oder dem Zugriff des steuererhebenden Gemeinwesens entzogen wird (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 232 StG N 10). Der Steuerbezug (die Zwangsvollstreckung der Steuerschuld) muss bei objektiver Betrachtung aufgrund der gesamten Umstände als gefährdet erscheinen (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55]). Es muss als wahrscheinlich erscheinen, dass das Gemeinwesen zu Verlust kommen könnte, wenn keine Sicherheitsleistung erfolgt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 232 StG N 10). Auf eine objektive Gefährdung schliessen lassen etwa das Beiseiteschaffen oder die Veräusserung von Vermögenswerten (unter anderem das Verschenken von Vermögenswerten an nahestehende Personen), die Ausgestaltung der steuerpflichtigen Tätigkeit, die eine rasche Disposition von Vermögenswerten ins Ausland ermöglicht, sowie die grobe oder fortgesetzte Verletzung der Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- oder Deklarationspflichten, wodurch gegenüber den Steuerbehörden die Einkommens- und Vermögensverhältnisse verschleiert werden (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55] m.w.H.; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 169 DBG N 18 f. und 21 f.). Unter Umständen genügt auch eine Häufung von an sich banalen Tatsachen für den Schluss auf die Gefährdung des Steueranspruchs, wie die Verzögerung des Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahrens durch die steuerpflichtige Person, schlechte Zahlungsmoral oder undurchsichtige wirtschaftliche Transaktionen zusammen mit der Veräusserung der Hauptbestandteile des Vermögens (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55] m.w.H.).

5.4.

5.4.1.

Der Vertreter macht geltend, dass es sich beim Beschwerdeführer um einen gut situierten Bürger handle, welcher über genügend Haftungssubstrat verfüge. Entgegen den Ausführungen in der Vernehmlassung liege eine Überschuldung realistisch betrachtet nicht vor. In der Steuererklärung 2021 seien Vermögenswerte von CHF 34'618'000.00 deklariert worden, davon CHF 25'236'000.00 Liegenschaftsvermögen. Bei einer konservativen Annahme, dass die Liegenschaften mit 75 % des Verkehrswerts in der Steuererklärung 2021 deklariert worden seien, hätten die Liegenschaften einen Verkehrswert von CHF 33'648'000.00. Der tatsächliche Wert dürfte noch etwas höher sein. Zudem bestehe weiteres Vermögen von CHF 9'382'000.00. Es verbleibe daher ein realisierbares Vermögen von CHF 43'468'000.00, welches CHF 2'828'000.00 über den deklarierten Schulden von CHF 40'640'000.00 liege.

5.4.2.

Dem Vertreter ist insofern zuzustimmen, dass der Vermögenssteuerwert einer Liegenschaft unter deren Verkehrswert liegt (vgl. § 51 StG in Verbindung mit der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke [VBG], insbesondere § 5 Abs. 1 VBG). Angesichts dessen ist per 31. Dezember 2021 wohl auch keine Überschuldung gegeben, welche auf eine Gefährdung des Steueranspruchs schliessen lässt. Allerdings ist allgemein bekannt, dass Liegenschaften bei Zwangsversteigerungen oft deutlich unter dem Verkehrswert verkauft werden. Zudem kann sich das Vermögen des Beschwerdeführers in den knapp zwei Jahren nach dem 31. Dezember 2021 bis zum Erlass der Sicherstellungsverfügung am 30. August 2023 auch verändert haben. Aufgrund dessen vermögen die Vermögensverhältnisse des Beschwerdeführers, unter Berücksichtigung der deklarierten hohen Schulden, eine Gefährdung des Steueranspruchs auch nicht auszuschliessen.

5.5.

Der Beschwerdeführer schenkte [...] in den Jahren 2018 bis 2021 Vermögenswerte von insgesamt CHF 1'841'669.00. Entgegen den Ausführungen des Vertreters können diese Schenkungen mit Blick auf das Vermögen des Beschwerdeführers nicht als unbeachtlich bezeichnet werden. Zwar trifft zu, dass der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2021 Vermögenswerte von gut CHF 34 Mio. deklarierte. Allerdings beträgt das Reinvermögen des Beschwerdeführers gemäss Steuererklärung 2021, nach Abzug der Schulden von über CHF 40 Mio., CHF 0.00. Selbst unter Berücksichtigung, dass die Verkehrswerte von Liegenschaften über dem Vermögenssteuerwert liegen (der Beschwerdeführer deklarierte Liegenschaften von gut CHF 25 Mio.), sind die erwähnten Schenkungen angesichts der hohen Schulden mit Blick auf die Gefährdung des Steueranspruchs nicht unbeachtlich. Im Weiteren ist eine subjektive Absicht des Rekurrenten, Haftungssubstrat zu vermindern, nicht erforderlich. Diesbezüglich gilt ein objektiver Massstab (E. 5.3.). Die Schenkungen an [...] führten beim Beschwerdeführer zu einem Vermögensabgang im gleichen Umfang und somit auch zu einer Verminderung von dessen Haftungssubstrat in Höhe von CHF 1'841'669.00.

5.6.

Der Beschwerdeführer hat im Veranlagungsverfahren die Steuererklärungen 2016 und 2020 trotz Mahnung des Gemeindesteueramtes Q. _____ nicht eingereicht. Dafür wurde er wegen Verletzung der Verfahrenspflichten mit Bussen bestraft. Mit diesen groben Verletzungen der Mitwirkungspflichten hat der Beschwerdeführer seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse in den vorliegend relevanten Steuerperioden zumindest teilweise verschleiert. Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer auch betreffend die Steuerperioden 2007, 2008, 2009, 2010, 2014 und 2018 wegen Verletzung der Verfahrenspflichten (Nichteinreichung der Steuererklärung) mit Bussen bestraft wurde. Daraus muss der Schluss gezogen werden, dass der Be-

schwerdeführer zumindest das Veranlagungsverfahren seit Jahren systematisch verzögert. Diesbezüglich kann auch nicht geltend gemacht werden, dass der Beschwerdeführer den ihm zur Verfügung stehenden Rechtsrahmen nutze.

5.7.

Die gemäss provisorischen Rechnungen für die Steuerjahre 2015 bis 2022 fälligen Schulden des Beschwerdeführers bezüglich der direkten Bundessteuern belaufen sich per 31. Oktober 2023 auf CHF 198'404.00 (ohne Verzugszins). Im Weiteren mussten für den Bezug aller rechtskräftig festgelegten Steuerforderungen der Jahre 2007 bis 2013 Betreibungshandlungen eingeleitet werden. Ausser betreffend die Steuerperioden 2011 und 2013 erhob der Beschwerdeführer gegen alle Zahlungsbefehle Rechtsvorschlag. Bezüglich der Steuerjahre 2008, 2009 und 2010 bezahlte der Beschwerdeführer sogar erst nach Zustellung der Pfändungsurkunde. Zudem beglich der Beschwerdeführer die Bussen wegen Verletzung der Verfahrenspflichten (Nichteinreichung der Steuererklärung) teilweise ebenfalls erst nach Einleitung der Betreibung. Schliesslich hielt sich der Beschwerdeführer auch nicht an die mit dem Kantonalen Steueramt im August 2021 abgeschlossene Vereinbarung bezüglich Ratenzahlungen (E. 2.2.). Aus den geschilderten Umständen muss auf eine schlechte Zahlungsmoral des Beschwerdeführers geschlossen werden.

5.8.

Im Lichte der in E. 5.3. dargestellten Lehre und Rechtsprechung erscheint es jedenfalls bei einer Gesamtwürdigung aller soeben genannten Umstände glaubhaft, dass der Bezug der noch offenen Steuerforderungen im Sinne von Art. 169 Abs. 1 Satz 1 DBG gefährdet ist.

5.9.

5.9.1.

Abschliessend ist zu prüfen, ob die angefochtene Sicherstellungsverfügung inhaltlich, das heisst in betraglicher, masslicher Hinsicht, verfassungskonform ausgestaltet ist (Bundesgerichtsurteil vom 23. Dezember 2021 [2C_815/2021] E. 3.4.1.). Der Vertreter macht diesbezüglich geltend, dass die vorliegende Sicherstellungsverfügung den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verletze, da der Beschwerdeführer dem Kantonalen Steueramt bereits einen Inhaber-Papierschuldbrief im Wert von CHF 100'000.00 ausgehändigt habe. Eventualiter wird beantragt, dass die Sicherstellungsverfügung nur über CHF 107'804.00 zu bestätigen sei.

5.9.2.

Die Sicherstellung im Allgemeinen und deren betragliche Höhe im Besonderen müssen verhältnismässig sein. Das Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 BV) verlangt, dass behördliche Massnahmen zum Erreichen des im öffentlichen Interesse liegenden Ziels geeignet und erforderlich sind

und sie sich darüber hinaus für die in ihren Grundrechten eingeschränkte Person als zumutbar erweisen. Insofern verdeutlicht Art. 169 Abs. 1 DBG im Bereich der Sicherstellung der direkten Bundessteuer das allgemeine Verhältnismässigkeitsprinzip. Die Veranlagungsbehörde hat die ihr übertragene Befugnis, die Sicherstellung anzuordnen, daher besonders sorgfältig auszuüben und darauf zu achten, dass keine Übersicherung eintritt. Das Recht zur Sicherstellung ist rein verwaltungsrechtlicher Natur und daher frei von strafrechtlichen Zügen. Soweit das Bundesgericht bisweilen davon gesprochen hat, die Schätzung müsse "nicht besonders vorsichtig" vorgenommen werden, hat dies sich offenkundig auf die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen bezogen, nicht auf das Mass der Sicherstellung. Wie die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen hat auch die Sicherstellung den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen (Bundesgerichtsurteil vom 23. Dezember 2021 [2C_815/2021] E. 3.4.3. m.w.H.).

5.9.3.

Das Kantonale Steueramt führt in der Vernehmlassung aus, dass in der Sicherstellungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer 2015 ein Fehler unterlaufen sei. Irrtümlich seien an die provisorische Steuerforderung von CHF 78'715.00 nur Zahlungen von CHF 21'831.00 anstatt CHF 25'562.00 abgezogen worden. Angesichts dessen ist der sicherzustellende Betrag grundsätzlich herabzusetzen. Allerdings umfasst dieser auch die nach Erlass der Sicherstellungsverfügung laufenden Verzugszinsen sowie die voraussichtlichen Kosten der Steuerfestsetzung und des Steuerbezuges (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, a.a.O., Art. 169 DBG N 48). Vorliegend betragen die laufenden Verzugszinsen 4 % seit 1. Oktober 2023 auf CHF 53'153.00 (Steuerperiode 2015), 4 % seit 1. Oktober 2023 auf CHF 50'119.00 (Steuerperiode 2016) und 4 % seit 1. Juni 2023 auf CHF 30'094.00 (Steuerperiode 2020). Unter Berücksichtigung der Verzugszinsen ist der sicherzustellende Betrag deshalb nicht herabzusetzen.

5.9.4.

Wie aus der Aufstellung in der Vernehmlassung hervorgeht, ergibt sich bezüglich der relevanten Steuerjahre 2015, 2016 und 2020 für den Gesamtbetrag der mutmasslichen Steuern von CHF 160'896.00 eine Absicherung aus der ersten Sicherstellungsverfügung bzw. dem Schuldbrief von lediglich CHF 53'092.00. Die vorliegende Sicherstellungsverfügung führt daher nicht zu einer Übersicherung.

5.9.5.

Die verfügte Sicherstellung ist zur Sicherung des Bezugs der vom Beschwerdeführer gemäss provisorischen Steuerrechnungen geschuldeten direkten Bundessteuern 2015, 2016 und 2020 geeignet und nach den geschilderten Umständen erforderlich. Ein milderer Mittel zur Erreichung des

Zwecks ist nicht ersichtlich. Im Weiteren liegt keine Übersicherung vor. Die Sicherstellungsverfügung ist somit auch verhältnismässig.

6.

Die Beschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

7.1.

Aufgrund seines Unterliegens hat der Beschwerdeführer grundsätzlich die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Soweit der Vertreter in der Replik vorbringt, dass der sich aufgrund der fehlenden Begründung unumgänglichen Beschwerde bei der Kostenverlegung Rechnung zu tragen sei, ist dem entgegenzuhalten, dass der ursprüngliche Formmangel im Beschwerdeverfahren geheilt wurde (E. 4.3.3.). Der Beschwerdeführer hätte die Beschwerde nach Erhalt der Vernehmlassung der Vorinstanz kostenlos zurückziehen können bzw. müssen, um die Verfahrenskosten vor dem Spezialverwaltungsgericht zu vermeiden. Da er stattdessen an der materiellen Prüfung der Sicherstellungsverfügung festhielt, sind dem Beschwerdeführer die Gerichtskosten trotz des ursprünglichen Formmangels als Folge seines Unterliegens aufzuerlegen.

7.2.

7.2.1.

Ausgangsgemäss hat der Beschwerdeführer grundsätzlich keinen Anspruch auf eine Parteikostentschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG]). Ausnahmsweise kann die Entscheidungsinstanz jedoch von der Regel des Unterliegerprinzips abweichen und die Parteikostenentschädigung gestützt auf das Verursacherprinzip festlegen. Es entspricht einem allgemeinen Rechtsgrundsatz, dass unnötige Kosten – unabhängig vom Obsiegen – zu bezahlen hat, wer sie verursacht (R. Wiederkehr/K. Plüss, Praxis des öffentlichen Verfahrensrechts, Bern 2020, N 3725; Bundesgerichtsurteil vom 15. April 2021 [8C_672/2020] E. 5.2.). Die Beschwerde erweist sich im Hinblick auf die mangelhafte Begründung der Sicherstellungsverfügung als berechtigt bzw. die diesbezüglichen Kosten wurden von der Vorinstanz verursacht (SGE vom 27. Juni 2024 [3-RV.2023.54]; SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2022.55]). Es erscheint daher angemessen, dem Beschwerdeführer für die Verfassung der Beschwerdeschrift durch den Vertreter, aber nicht für dessen Replik eine Parteikostenentschädigung von 50 % auszurichten.

7.2.2.

Die Kostennote des Vertreters beläuft sich auf CHF 5'405.00.

7.2.3.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281; SGE vom 27. Juni 2024 [3-RV.2023.11]).

7.2.4.

Ausgangspunkt der Parteikostenentschädigung gemäss dem AnwT bildet der Streitwert, also die Differenz des beantragten Steuerbetrages zu demjenigen der streitigen Veranlagung (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2008.209]). Da es bei einem Sicherstellungsverfahren nicht um die Festsetzung der streitigen Höhe des zu bezahlenden Steuerbetrages, sondern lediglich um die Sicherung des mutmasslichen Steuerbetrages geht, kann kein Streitwert berechnet werden. Das Spezialverwaltungsgericht betrachtet daher behelfsweise 10 % des sicherzustellenden Steuerbetrages von CHF 111'535.00 als Streitwert, d.h. vorliegend (gerundet) CHF 11'154.00. Bei einer mittleren Bedeutung des Falles, einem mittleren Schwierigkeitsgrad und einem mittleren Aufwand wird die Parteikostenentschädigung auf CHF 1'800.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 sowie § 8c Abs. 1 AnwT). Davon sind 50 %, d.h. CHF 900.00 auszurichten.

Das Gericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Der Beschwerdeführer hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 800.00, der Kanzleigebür von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'080.00, zu bezahlen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 900.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Beschwerdeführers (2)

das Kantonale Steueramt

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]).

Aarau, 19. September 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs