

3-RV.2020.66

P 68

Urteil vom 25. Mai 2022

Besetzung Präsident Fischer
Richter Schatzmann
Richter Biondo
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrentin 1 **A.**_____

vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt,
Zelglistrasse 15, 5001 Aarau

Rekurrent 2 **B.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____

vom 5. März 2020

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2007; Haftungsverfügung

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Gesuch vom 30. Mai 2019 beantragte A. beim Steueramt Q. den Erlass einer Haftungsverfügung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 sowie die direkte Bundessteuer 2007. Sie begründete dies mit der dauerhaften Zahlungsunfähigkeit ihres Ehemannes.

2.

Am 8. November 2019 fällte die Delegation der Steuerkommission Q. den folgenden Entscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2007:

"Der Antrag um Haftungsverfügung für die definitiven Steuern des Jahres 2007 wird abgelehnt. Die Solidarhaftung bleibt bestehen."

3.

Gegen den Entscheid vom 8. November 2019 (Zustellung am 12. November 2019) liess A. mit Schreiben vom 12. Dezember 2019 (Postaufgabe gleichentags) Einsprache erheben. Sie stellte den folgenden Antrag:

"1. Der Anteil von Frau A. an der Gesamtsteuer der Steuerperiode 2007 sei mit einer Haftungsverfügung festzustellen."

4.

Mit Entscheid vom 5. März 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 5. März 2020 (Zustellung am 20. März 2020) hat A. mit unter Berücksichtigung der, gestützt auf die "Verordnung über den Stillstand der Fristen in Zivil- und Verwaltungsverfahren zur Aufrechterhaltung der Justiz im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19)" vom 20. März 2020, verlängerten Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 5. Mai 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt die folgenden Anträge:

"1. Der Einsprache-Entscheid vom 5. März 2020 sei aufzuheben und die Steuerkommission Q. sei anzuweisen, den Anteil von Frau A. an der Gesamtsteuer der Steuerperiode 2007 mit einer Haftungsverfügung festzustellen."

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau."

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

6.

Das Steueramt bzw. die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A. hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2007. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Die Haftungsverfügung setzt eine rechtskräftige Veranlagung voraus (vgl. SGE vom 21. März 2013 [3-RV.2011.120]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 22 StG N 8).

2.2.

Die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 sind unbestrittenermassen rechtskräftig veranlagt.

3.

Der Vertreter der Rekurrentin beantragt im Rekurs sinngemäss den Erlass einer Haftungsverfügung für die noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2007 infolge Zahlungsunfähigkeit des Ehemannes der Rekurrentin sowie aufgrund tatsächlich getrennter Ehe. Die Vorinstanz verneint die Zahlungsunfähigkeit des Ehemannes der Rekurrentin und deren tatsächliche Trennung der Ehe. Dementsprechend hat sie keine Haftungsverfügung erlassen.

4.

Verheiratete, die in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe leben, haften solidarisch für die Gesamtsteuer. Jeder Ehepartner haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn der andere zahlungsunfähig ist (§ 22 Abs. 1 Satz 1 und 2 StG). Bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe entfällt die Solidarhaftung auch für alle noch offenen Steuerschulden (§ 22 Abs. 2 StG). Die inhaltlich gleiche Regelung kennen auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 (Art. 13 Abs. 1 und 2 DBG) sowie die Steuergesetze anderer Kantone (z.B. Art. 15 Abs. 1 und 2 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000; § 12 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997). Zur Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts kann also auch die Rechtsprechung und Literatur zu diesen analogen Bestimmungen herangezogen werden.

5.

5.1.

Es ist zunächst die umstrittene Zahlungsunfähigkeit des Ehegatten der Reurrentin zu prüfen.

5.2.

Nach dem Willen des Gesetzgebers ist die Solidarhaftung gerechtfertigt, wenn der die Gesamtsteuer begleichende Ehegatte die Möglichkeit hat, seine Regressforderung beim anderen Partner wieder eintreiben zu können. Andernfalls ist die Solidarität aufzuheben. Die Aufhebung der Solidarhaftung infolge Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten bezweckt die Vermeidung von (durch die Solidarhaftung verursachten) Härtefällen. Ein solcher liegt vor, wenn die Bezahlung der Gesamtsteuer durch den einen Ehegatten aufgrund der Solidarhaftung quasi à fonds perdu erfolgen würde. Wenn der eine Ehegatte also keine Chance hat, den (internen) Anteil an der Gesamtsteuer, den er dem anderen Ehegatten bevorschusst hat, von diesem wieder zurückzufordern, besteht Zahlungsunfähigkeit und jeder Ehegatte haftet nur noch für seinen Anteil (vgl. Amtliches Bulletin der Bundesversammlung [AB] 1987, Band IV, Sitzung des Nationalrats vom 15. Dezember 1987 [Steuerharmonisierung – Bundesgesetze; 83.043], S. 1736; ASA 80 S. 659 ff; Rajower/Weber Rajower, Ehegatten- und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern, IFF Forum für Steuerrecht 3/2009, S. 172; St. Galler Steuerbuch [StB] 25 Nr. 1, Ziff. 2.1; Behnisch, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Bezugs- und Rechtsmittelverfahren, Bern 1992, S. 176; Müller, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Bern 1999, S. 211; Hartl, Die verfahrensrechtliche Stellung der gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten und ihre Haftung unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen und des Bundesrechts, Zürich 1989, S. 162).

5.3.

5.3.1.

Der Begriff der Zahlungsunfähigkeit wird weder in § 22 Abs. 1 StG noch in Art. 13 Abs. 1 DBG definiert. Bei dessen (strenger) Auslegung wird insbesondere auf das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht sowie das Zivilrecht abgestellt. Nach der dazu ergangenen Rechtsprechung und Lehre liegt Zahlungsunfähigkeit vor, wenn eine Person dauerhaft nicht über ausreichende Mittel verfügt, um ihren finanziellen Verpflichtungen nachzukommen. Ein kurzfristiger finanzieller Engpass genügt nicht. Im Weiteren muss die Zahlungsunfähigkeit offenkundig sein. Befürchtungen und Vermutungen reichen nicht aus (vgl. BGE 111 II 206; BGE 105 II 30; Urteile des Bundesgerichts vom 15. Juni 2020 [2C_142/2020] = ASA 89 S. 36, vom 23. Januar 2018 [5D_117/2017], vom 19. November 2014 [5A_606/2014], vom 20. April 2012 [5A_115/2012], vom 7. Dezember 2010 [5A_642/2010], vom 13. Dezember 2007 [2C_306/2007], vom 19. September 2007 [5A_350/2007], vom 12. August 2003 [2P.67/2003] = StR 2003 S. 897, vom 13. Februar 2003 [5P.312/2002]; Staehelin/Bauer/ Staehelin [Hrsg.], Basler

Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs II, Art. 159–352 SchKG, 2. Auflage, Basel 2010, Art. 190 SchKG N 11, Art. 191 SchKG N 2; Widmer Lüchinger/Oser [Hrsg.], Basler Kommentar zum Obligationenrecht I, Art. 1–529 OR, 7. Auflage, Basel 2020, Art. 83 OR N 7; Geiser/Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch II, Art. 457–977 ZGB, Art. 1–61 SchlT, 6. Auflage, Basel 2019, Art. 897 ZGB N 2; vgl. auch SGE vom 23. August 2018 [3-RV.2016.144]; RGE vom 23. September 2010 [3-RV.2009.223]; RGE vom 24. Januar 2002 [RV.2001.50041]; Kälin, Der Begriff der Zahlungsunfähigkeit, in: Schweizerische Zeitschrift für Zivilprozess- und Zwangsvollstreckungsrecht [ZZZ] 2014/2015 S. 135–140; Rajower/Weber Rajower, a.a.O., S. 172 f.; Schwaller, a.a.O., S. 666 ff.; Behnisch, a.a.O., S. 178; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, a.a.O., § 22 StG N 5, 11; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 12 StG-ZH N 11).

5.3.2.

Zahlungsunfähigkeit kann vorliegen, wenn (definitive) Verlustscheine bestehen, der Konkurs eröffnet ist oder ein Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung abgeschlossen wurde. Diese Fälle sind zwar grundsätzlich die offenkundigsten, um die Zahlungsunfähigkeit bzw. das "dauernde Unvermögen des einen Ehegatten" nachzuweisen, aber nicht die einzigen. Die Steuerbehörde nimmt auch Zahlungsunfähigkeit an, wenn Aussichtslosigkeit besteht, die Steuer je zu erhalten (vgl. Materialien zum Steuergesetz vom 15. Dezember 1998, Band 4.1, 1. Lesung, Protokoll der 10. Sitzung der Grossratskommission vom 22. September 1997 betreffend Haftung). Nach dem Willen des Gesetzgebers soll "jede ausgewiesene Zahlungsunfähigkeit" erfasst sein (vgl. AB 1987, a.a.O., S. 1736). Eine solche kann bzw. muss daher auch dann anerkannt werden, wenn andere schlüssige Merkmale nachgewiesen werden, die das dauernde Unvermögen eines Ehegatten belegen, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen. Auch in diesen Fällen genügt aber ein kurzer finanzieller Engpass nie zur Bejahung der Zahlungsunfähigkeit. Es muss sich immer um einen dauerhaften Zustand handeln. Ein solcher ist zu verneinen, wenn die Mittellosigkeit wesentlich auf Entreicherungen zugunsten der eigenen Familie beruht (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 15. Juni 2020 [2C_142/2020] = ASA 89 S. 36, vom 29. März 2016 [2C_882/2015 / 2C_884/2015], vom 2. April 2009 [2C_709/2008] = ZStP 2009 Nr. 9, vom 13. Dezember 2007 [2C_306/2007] = ZStP 2008 Nr. 4, vom 12. August 2003 [2P.67/2003] = StR 2003 S. 897 = ASA 74 S. 82; SGE vom 23. August 2018 [3-RV.2016.144]; RGE vom 23. September 2010 [3-RV.2009.223]; RGE vom 24. Januar 2002 [RV.2001.50041]; Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 24. August 2015 [SGSTA.2014.62] = KSGE 2015 Nr. 1; Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 25. Februar 2013 [SGSTA.2012.64] = StE 2014 B 13.5 Nr. 8; StR 2005 S. 166; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 22 StG N 5;

Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Auflage, Muri-Bern 2014, Art. 116 StG-BE N 12; Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, a.a.O., § 12 StG-ZH N 11; Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], I. Teil, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 13 DBG N 16; Zweifel/ Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Auflage, Basel 2017, Art. 13 DBG N 3; Schwaller, a.a.O., S. 671 ff.; Rajower/Weber Rajower, a.a.O., S. 173 f.; Behnisch, a.a.O., S. 178 f.; Luzerner Steuerbuch [LU StB], Band 1, Weisungen StG: Steuerpflicht, § 20 Nr. 1, Ziff. 3 [Stand am 1. Januar 2021]; Steuerpraxis der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau [StP] 16 Nr. 1, Ziff. 2; Kreisschreiben Nr. 30 ["Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer {DBG}"] der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 21. Dezember 2010, Ziff. 6.2.1; Schweizerische Steuerkonferenz [SSK], Die Familienbesteuerung [Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2020], Ziff. 5.4; Weisungen des Steueramtes des Kantons Aargau vom 30. November 2000 betreffend "Verfahrensrechtliche Stellung und Haftung der Ehegatten", Ziff. 3.2.2).

5.3.3.

Zusammenfassend ist also jeweils im konkreten Einzelfall nach objektiven Kriterien zu prüfen, ob eine Zahlungsunfähigkeit im Sinne von § 22 Abs. 1 StG bzw. Art. 13 Abs. 1 DBG vorliegt. Dabei sind alle erheblichen Umstände zu berücksichtigen, wobei zu beachten ist, dass nicht bereits jedes Kriterium für sich alleine zur Annahme einer Zahlungsunfähigkeit führt (zu exemplarischen Konstellationen, vgl. Schwaller, a.a.O., S. 672 f.; Rajower/Weber Rajower, a.a.O., S. 173 f.). Die Kriterien stellen aber objektive Anhaltspunkte dar, die zu einer einzelfallgerechten Prüfung führen. Oft ergibt sich erst aus einer Mehrzahl von Kriterien die Zahlungsunfähigkeit (vgl. Schwaller, a.a.O., S. 671; Behnisch, a.a.O., S. 179; auch Urteile des Bundesgerichts vom 20. April 2012 [5A_115/2012], vom 11. August 2011 [5A_328/2011], vom 7. Dezember 2010 [5A_642/2010]). Bei der Beurteilung ist aber immer auch zu beachten, dass die Aufhebung der Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit das Vermeiden von Härtefällen bezweckt (vgl. Schwaller, a.a.O., S. 673; Rajower/Weber Rajower, a.a.O., S. 173). Im Weiteren steht die Berufung auf die Zahlungsunfähigkeit unter dem Vorbehalt des Rechtsmissbrauchs (vgl. SGE vom 23. August 2018 [3-RV.2016.144]; RGE vom 23. September 2010 [3-RV.2009.223]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 22 StG N 5; Rajower/Weber Rajower, a.a.O., S. 174).

5.4.

Verfahrensrechtlich ist zu verlangen, dass die Zahlungsunfähigkeit im Zeitpunkt des Steuerbezugs bzw. des Erlasses der Haftungsverfügung noch besteht (vgl. RGE vom 23. September 2010 [3-RV.2009.223]; ZStP 2008 Nr. 4, mit Hinweis auf Behnisch, a.a.O., S. 179, und Müller, a.a.O., S. 218; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 22 StG N 5; Schwaller,

a.a.O., S. 673). Weiter ist festzuhalten, dass die Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten eine steuermindernde Tatsache darstellt, die von den Steuerpflichtigen nachzuweisen ist (vgl. ZStP 2009 Nr. 9; BGE 133 II 153; Schwaller, a.a.O., S. 673; KSGE 2015 Nr. 1; Rajower/Weber Rajower, a.a.O., S. 175). Der Wegfall der Solidarhaftung infolge Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten gilt für alle noch offenen Steuerforderungen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 22 StG N 5, 7; Rajower/Weber Rajower, a.a.O., S. 175 f., mit weiteren Hinweisen).

5.5.

5.5.1.

Die Rekurrentin begründet die Zahlungsunfähigkeit ihres Ehemannes mit dem Vorliegen von Pfändungsverlustscheinen und der laufenden Einkommenspfändung bzw. der zur Schuldentilgung verwendbaren pfändbaren (Lohn-)Quote von lediglich CHF 41.50 (vgl. Berechnung "Existenz-Minimum" des Regionalen Betreibungsamtes Q. vom 13. Juni 2019 [ausgestellt am 17. Juli 2019]).

5.5.2.

Gemäss den vorliegenden Unterlagen hat der Ehegatte der Rekurrentin aktuell Schulden bzw. bestehen seit dem 14. April 2012 neunzehn nicht getilgte Pfändungsverlustscheine in der Höhe von insgesamt CHF 1'394'838.05 (vgl. Auszug aus dem Betreibungsregister des Regionalen Betreibungsamtes Q. vom 21. Oktober 2021; Verlustschein-Journal des Regionalen Betreibungsamtes Q. vom 21. Oktober 2021). Zur Zeit läuft eine Betreibung (Rechtsvorschlag gegen die Forderung der D. GmbH in der Höhe von CHF 527.00 [Datum der Betreibung: 5. Dezember 2016]) und wurden drei Pfändungen (Forderungen des Kantons Aargau bzw. der Einwohnergemeinde Q.) in der Höhe von insgesamt CHF 388'015.50 vollzogen (Datum der Betreibungen: 16. November 2020 bzw. 9. September 2021). Bei den (unbestrittenen) Schulden handelt es sich ausschliesslich um öffentlich-rechtliche Forderungen.

5.5.3.

Laufende Betreibungen bzw. Pfändungen und das Bestehen definitiver Verlustscheine weisen zwar grundsätzlich auf eine Zahlungsunfähigkeit hin (vgl. Erw. 5.3.2). Es sind jedoch auch das Alter und die Höhe der Verlustscheine zu berücksichtigen. Zahlungsunfähigkeit kann, muss aber nicht, vorliegen, wenn eine Vielzahl offener Verlustscheine jüngeren Datums bestehen. Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass eine Vielzahl von Gläubigerforderungen nicht mehr bedient werden konnte. Zu berücksichtigen ist auch die Höhe der Verlustscheinforderungen. Lauten die Verlustscheine bloss auf Kleinstbeträge, kann in der Regel noch von einer Zahlungsfähigkeit ausgegangen werden. Ähnlich weist auch eine grosse Anzahl laufender Betreibungen mit ungenügender Deckung auf eine mögliche

Zahlungsunfähigkeit hin. Zu prüfen ist aber, ob es sich dabei nur um in Betreuung gesetzte Steuerforderungen bzw. Forderungen der öffentlichen Hand (und der Krankenversicherung) handelt oder ob sich auch private Gläubiger darunter befinden. Zurückhaltung bei der Annahme einer Zahlungsunfähigkeit ist insbesondere angezeigt, wenn einzig Schulden der öffentlichen Hand (und der Krankenversicherung), nicht aber solche der privaten Gläubiger, unbezahlt bleiben. Dies kann auch als Zahlungsunwilligkeit interpretiert werden (vgl. Urteil des Obergerichts des Kantons Thurgau vom 28. Juli 2003 [RBOG 2003 Nr. 16], mit weiteren Hinweisen; ZStP 2009 Nr. 9; Schwaller, a.a.O., S. 667 f., 672; Rajower/Weber Rajower, a.a.O., S. 174).

5.5.4.

Trotz der zahlreich vorhandenen Verlustscheine fällt vorliegend auf, dass fast ausnahmslos nur Schulden der öffentlichen Hand, nicht aber solche der privaten Gläubiger bestehen. Offensichtlich wurden alle unbestrittenen privaten Forderungen beglichen (offen ist einzig eine bestrittene private Forderung), während die unbestrittenen öffentlich-rechtlichen Forderungen seit 2012 unbezahlt blieben. Eine solch einseitige Zahlungsmoral zu Gunsten privater Forderungen kann, wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, als Zahlungsunwilligkeit gegenüber den öffentlich-rechtlichen Forderungen interpretiert werden. Dies würde für sich allein bereits genügen, ein nachhaltiges Unvermögen des Ehemannes der Rekurrentin, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen, zu verneinen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 29. März 2016 [2C_882/2015 / 2C_884/2015], in Bestätigung des Urteils des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 24. August 2015 [SGSTA.2014.62]; Urteil des Bundesgerichts vom 2. April 2009 [2C_709/2008]; Urteil des Obergerichts des Kantons Thurgau vom 28. Juli 2003 [RBOG 2003 Nr. 16]).

5.5.5.

Ein weiteres Indiz für das Vorliegen des fehlenden Zahlungswillens gegenüber öffentlich-rechtlichen Gläubigern ist, dass die hohen Erwerbseinkommen des Ehemannes (jährlich CHF 393'000.00 – CHF 530'000.00) in den fraglichen Steuerperioden 2001 – 2007 nicht zur Tilgung von Steuerschulden verwendet, sondern "mit vollen Händen" bzw. "grosszügig" anderweitig, insbesondere für die Lebenshaltung ausgegeben wurden (vgl. Replik). Offensichtlich hat der Ehemann kein Interesse daran, die ausstehenden Steuerschulden jemals zu begleichen. Zudem kann aus bezugsrechtlicher Sicht nicht toleriert werden, dass einem zahlungsunwilligen Schuldner ermöglicht wird, auf Kosten des Staates zu leben.

5.5.6.

Hinzu kommt, dass der Ehemann, wie von der Vorinstanz hervorgehoben und ausführlich aufgezeigt, der Rekurrentin zwischen 1999 bis 2007 erheb-

liche finanzielle Mittel (rund CHF 700'000.00) zukommen liess und insbesondere wesentliche Investitionen (rund CHF 250'000.00) in ihr Vermögen tätigte. Auch wenn die Vorinstanz den Beweis für die Bereicherung der Rekurrentin aus den Mitteln des Ehegatten nicht erbracht hat, steht fest, dass diese Gelder nicht allein aus dem Erwerbseinkommen der Rekurrentin von jährlich CHF 43'000.00 bis CHF 53'000.00 in den Jahren 2001 bis 2007 stammen können. Wie bereits erwähnt, läuft es aber dem Sinn und Zweck der Haftungsbeschränkung zuwider, wenn sie durch eine Ehefrau beansprucht werden kann, zu deren Gunsten der Gatte seine eigene (vermeintliche) Mittellosigkeit herbeigeführt hat (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 29. März 2016 [2C_882/2015 / 2C_884/2015], vom 2. April 2009 [2C_709/2008], vom 12. August 2003 [2P.67/2003]). Ein nachhaltiges Unvermögen des Ehemannes der Rekurrentin, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen, ist daher auch aus diesem Grund zu verneinen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 2. April 2009 [2C_709/2008]). Dass seit 2007 bzw. 2011 keine Entreicherung mehr stattgefunden bzw. das Vermögen der Rekurrentin abgenommen hat, vermag daran nichts zu ändern. Der Vertreter der Rekurrentin irrt daher, wenn er der Auffassung ist, dass zwischen den Entreicherungen und der Zahlungsunfähigkeit des Ehegatten ein enger zeitlicher Zusammenhang erforderlich sein müsse. Wie das Kantonale Steueramt zutreffend ausführt, ist vielmehr massgebend, dass die Mittellosigkeit des Ehemannes wesentlich (auch) auf Entreicherungen zugunsten der Rekurrentin zurückzuführen ist (vgl. Erw. 5.3.2).

5.6.

Unter den vorliegenden Umständen ist der Ehemann der Rekurrentin in Bezug auf die Steuerschulden nicht als zahlungsunfähig, sondern als zahlungsunwillig zu qualifizieren. Dass gegen ihn inzwischen Verlustscheine im Gesamtbetrag von beinahe CHF 1'400'000.00 bestehen, vermag daran nichts zu ändern.

5.7.

Der Antrag auf Erlass einer Haftungsverfügung für die noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2007 infolge Zahlungsunfähigkeit des Ehemannes der Rekurrentin ist daher abzuweisen.

6.

6.1.

Es ist im Weiteren umstritten, ob die Rekurrentin und ihr Ehemann in tatsächlich getrennter Ehe lebt.

6.2.

Gemäss § 2 Abs. 2 StGV ist eine tatsächliche Trennung der Ehe gegeben, wenn der gemeinsame Haushalt aufgehoben ist und zwischen den Eheleuten keinerlei Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung oder Lebensunterhalt mehr besteht. Diese (enge) Umschreibung bedarf der Ergänzung.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts erfordert eine getrennte Ehe kumulativ, dass beide Ehegatten einen eigenen Wohnsitz haben bzw. über getrennte Wohnstätten verfügen, dass die Ehegatten die eheliche Gemeinschaft aufgehoben haben (besteht diese, wenn auch nur mit sporadischem Gemeinschaftsleben, weiter, gilt die Ehe steuerrechtlich nicht als getrennt) und dass keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Lebensunterhalt mehr besteht bzw. sich die Unterstützung des einen an den anderen Ehegatten in ziffernmässig bestimmten Beiträgen erschöpft (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 5. Februar 2008 (2C_523/2007 = StR 2008 S. 364 = StE 2008 B 13.1 Nr. 15; Urteil des Bundesgerichts vom 18. Januar 2007 [2A.353/2006]; Urteil des Bundesgerichts vom 12. Juli 2001 [2A.433/2000] = StE 2002 B 13.1 Nr. 13 = StR 2001 S. 726 = ASA 71 S. 558; vgl. auch VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.301]; VGE vom 21. März 2007 [WBE.2007.8]; AGVE 2006 S. 127; RGE vom 26. Mai 2011 [3-RV.2010.229], mit weiteren Hinweisen). Die vorausgesetzte Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft verhindert, dass räumliche Trennung und finanzielle Unabhängigkeit auch bei intakter Ehe zu unabhängiger Besteuerung führen.

6.3.

Vorliegend behauptet die Rekurrentin nicht, dass ihre Ehe nicht mehr gelebt werde. Zwar führt sie aus, sie lebe seit einigen Jahren von ihrem Ehemann faktisch getrennt. Sie macht aber nicht geltend, dass die Ehe gescheitert sei. Die angegebene Begründung allein (getrennte Wohnsitze) spricht nicht für die endgültige Aufgabe der ehelichen Gemeinschaft. Im Weiteren wurde nicht bestritten, dass, wie von der Vorinstanz vorgebracht, noch immer eine Gemeinschaftlichkeit der Mittel der Ehegatten besteht. Auch ist nicht ersichtlich, dass bzw. inwiefern die Ehegatten die eheliche Gemeinschaft aufgehoben hätten, wenn die Rekurrentin den Einwohnerdiensten der Gemeinde S. anlässlich ihres Zuzugs von T. (SG) mitteilte, dass sie und ihr Ehemann nach wie vor verheiratet seien und er in unbestimmter Zeit auch nach S. ziehen werde (vgl. Aktennotiz der Einwohnerdienste S. vom 11. November 2020).

6.4.

Somit ergibt sich, dass die Rekurrentin nicht in (tatsächlich) getrennter Ehe lebt. Eine Haftungsverfügung ist daher auch aus diesem Grund abzulehnen.

7.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

Mangels getrennter Ehe binden die Folgen des spezialverwaltungsgerichtlichen Urteils auch den Ehemann der Rekurrentin (vgl. hierzu VGE vom 16. August 2021 [WBE.2021.139], mit weiteren Hinweisen).

9.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 780.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Steueramt der Stadt Q.

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, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. 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] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 25. Mai 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic