

3-RV.2021.196

P 124

Urteil vom 22. September 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Mazzocco Richter Schorno Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	--

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

Gegenstand	Sicherstellungsverfügung des Gemeinderates Q. _____
	vom 23. November 2021
	betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Der Gemeinderat Q. hat am 23. November 2021 verfügt, A. habe zur Deckung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 CHF 350'000.00 (nebst Zins von 5.1 % seit 1. Oktober 2021) sicherzustellen.

2.

Die Sicherstellungsverfügung vom 23. November 2021 (Zustellung am 24. November 2021) liess A. mit rechtzeitiger Einsprache (recte: Rekurs) vom 3. Dezember 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellt den folgenden Antrag:

"Die Sicherstellung vom 21. [recte: 23.] November 2021 wird ersatzlos aufgehoben. Der Steuerpflichtigen werden die Steuerrechnungen aufgrund der Kapitalzahlung sowie der Steuerveranlagung 2019 zugestellt."

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

3.

Der Gemeinderat Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

4.

4.1.

Der neu beigezogene Vertreter von A. hat eine Replik erstattet und stellt die folgenden Anträge:

- "1. Die Sicherstellungsverfügung des Gemeinderates Q. vom 23. November 2021 sei vollumfänglich aufzuheben.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Gemeinde Q. und des Staates Aargau."

4.2.

Mit Schreiben vom 4. April 2021 hat der Vertreter von A. seine Replik ergänzt.

5.

Mit Schreiben vom 12. April 2021 hat der Gemeinderat Q. seine Vernehmlassung ergänzt.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrentin beantragt die vollumfängliche Aufhebung der Sicherstellungsverfügung des Gemeinderates Q. vom 23. November 2021. Dies schon aus formellen Gründen, wie der seit dem 1. März 2022 neu beigezogene Vertreter der Rekurrentin in der Replik ausführt:

"Mit knappen zwei Zeilen ist die Sicherstellungsverfügung des Gemeinderates Q. nicht rechtsgenügend begründet worden. Warum der Umstand, dass eine Schuldnerin gemäss Gerüchten beabsichtigt, eine Liegenschaft zu veräussern, zwingend zu einer Gefährdung der Steuern führt, ist weder belegt noch begründet worden. Wenn in der Rechtsmittelbelehrung ein Antrag und eine Begründung verlangt werden, so kann dieser Anforderung an ein Rechtsmittel nur entsprochen werden, wenn die Begründung der verfügenden Behörde für die steuerpflichtige Person verständlich und nachvollziehbar ist. Die Begründung der angefochtenen Verfügung vom 23. November 2021 verstösst somit gegen die minimalen Anforderungen an die Begründungspflicht und damit gegen das rechtliche Gehör. "

2.2.

§ 232 Abs. 1 Satz 2 StG sieht zum Inhalt der Sicherstellungsverfügung vor, dass der sicherzustellende Betrag anzugeben ist, und nach § 175 Abs. 1 und 2 StG ist die Verfügung schriftlich zu eröffnen und mit einer (ausführlichen) Rechtsmittelbelehrung zu versehen. Keine der beiden Bestimmungen auferlegt der Bezugsbehörde die ausdrückliche Pflicht, die Sicherstellungsverfügung zu begründen. Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) ergibt sich aber, dass die Bezugsbehörde in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht darzulegen hat, weshalb sie die Sicherheit verlangt. Die Steuerpflichtige muss sich über die Tragweite der Verfügung Rechenschaft geben und sie in voller Kenntnis der Sache weiterziehen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Verwaltung leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Dabei kann sich die Begründung auf die wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es ist zu beachten, dass im Zeitpunkt der Sicherstellungsverfügung häufig noch vieles unklar und ungewiss ist und zudem meistens schnell gehandelt werden muss. Auch hier gilt letztlich, dass sich die Begründungsdichte nach den Umständen des Einzelfalles richtet. Die Begründung kann ge-

benenfalls im Rechtsmittelverfahren verbessert werden. Soweit die Begründungspflicht beim Erlass nicht erfüllt ist, hat das Bundesgericht eine Nachholung im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens als zulässig erachtet, wenn die erlassende Instanz im Vernehmlassungsverfahren eine ausführliche Begründung lieferte, zu welcher die Beschwerdeführer im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels umfassend Stellung nehmen konnten (vgl. VGE vom 30. September 2003 [BE.2003.00043]; SGE vom 20. Dezember 2018 [3-RV.2018.130]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 232 StG N 11, mit Hinweisen).

2.3.

2.3.1.

Der Gemeinderat Q. legte in der Sicherstellungsverfügung vom 23. November 2021 den zur Deckung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sicherzustellenden Betrag auf CHF 350'000.00 fest und führt zur Begründung das Folgende an:

"Die Bezahlung der geschuldeten Steuern erscheint als gefährdet. Die Schuldnerin beabsichtigt, die Liegenschaften in Q. zu veräussern."

In der Vernehmlassung vom 1. Februar 2022, wozu der Vertreter der Rekurrentin in der Replik vom 1. April 2022 Stellung nahm, führt der Gemeinderat Q. ergänzend das Folgende aus:

"Die definitiven Kantons- und Gemeindesteuern der Jahre 2015 bis 2018 mussten auf dem Betreuungsweg bei A. geltend gemacht werden. In drei von vier Fällen erfolgten die Zahlungen erst, nachdem ein Verwertungsbegehren auf die Liegenschaft gestellt wurde.

Auch nach einer Kapitalauszahlung von über CHF 1.3 Mio. wurden die provisorischen Kantons- und Gemeindesteuern 2021 in Höhe von CHF 5'492.40 von A. nicht bezahlt und müssen auf dem Betreuungsweg eingefordert werden.

Betreffend die im vorliegenden Fall relevanten Kantons- und Gemeindesteuern 2019 ist festzuhalten, dass leider auch dieses Veranlagungsverfahren verzögert wurde, indem A. die Steuerunterlagen erst nach Eröffnung einer Ermessenveranlagung eingereicht hat."

2.3.2.

Der Gemeinderat Q. legte bereits in der Sicherstellungsverfügung die massgeblichen Steuerfaktoren und den Grund (Veräusserung von Vermögenswerten) dar, weshalb er die Sicherheit verlangte. Zudem erhielt der erst im Vernehmlassungsverfahren neu beigezogene Vertreter der Rekurrentin mit der Vernehmlassung des Gemeinderates Q. vom 1. Februar 2022 zusätzliche Erläuterungen zur Begründung der Sicherstellungsverfügung, welche ihm ermöglichten, sich in Kenntnis der Sache eine in materieller und formeller Hinsicht ausführliche Replik zu verfassen. Eine

allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs kann damit als geheilt gelten (vgl. auch VGE vom 30. September 2003 [BE.2003.00043], mit weiteren Hinweisen).

3.

3.1.

Hat die steuerpflichtige Person keinen Wohnsitz in der Schweiz oder erscheint die Bezahlung der von ihr geschuldeten Steuer gefährdet, kann die Bezugsbehörde auch vor der rechtskräftigen Feststellung des Steuerbetrages jederzeit Sicherstellung verlangen (§ 232 Abs. 1 Satz 1 StG).

Diese Bestimmung lautet fast wörtlich gleich wie Art. 169 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG), sodass die dazu ergangene Lehre und Rechtsprechung ebenfalls herangezogen werden kann (vgl. VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55]).

3.2.

Die sachliche Überprüfung beschränkt sich auf die Frage, ob die Voraussetzungen von § 232 Abs. 1 Satz 1 StG erfüllt sind. Dementsprechend ist zu prüfen, ob überhaupt eine Steuerpflicht besteht, ob die Steuerforderung, für welche Sicherstellung verlangt wurde, glaubhaft erscheint und ob ausreichende Anhaltspunkte für das Vorliegen einer der in § 231 Abs. 1 Satz 1 StG genannten Steuergefährdungstatbestände vorhanden sind. Aufgrund des erforderlichen raschen Verfahrens ist summarisch zu prüfen, ob der Anspruch unter den glaubhaft gemachten tatsächlichen Voraussetzungen Bestand hat. Die Rechtsmittelinstanzen beschränken sich daher bei der Überprüfung einer Sicherstellungsverfügung auf eine Prima-facie-Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse (vgl. Frey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], S. 166 f.; Frey, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 169 DBG N 67). Dabei wird die Rechtmässigkeit der Sicherstellungsverfügung nicht einer *ex tunc* Betrachtung unterworfen, sondern aufgrund der aktuellen Verhältnisse beurteilt (vgl. Frey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], S. 164 [FN 782], mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 5. März 2003 [2A.7/2002]).

Die Gefährdung der Bezahlung der Steuerforderung muss also nicht strikt bewiesen, sondern lediglich glaubhaft gemacht sein. Bloss vage Vermutungen genügen hingegen nicht. Ebenso müssen auch der Bestand und der Umfang der sicherzustellenden Steuerforderung lediglich glaubhaft gemacht werden. Das Beweismass der Glaubhaftmachung bedeutet, dass das Gericht nicht von der Richtigkeit der aufgestellten Behauptungen überzeugt werden muss, sondern dass es genügt, wenn für deren Vorhandensein gewisse Elemente sprechen, selbst wenn das Gericht noch mit der Möglichkeit rechnet, dass sie sich nicht verwirklicht haben könnten

(vgl. BGE 130 III 321, E. 3.1; VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55], mit weiteren Hinweisen).

4.

4.1.

Die Rekurrentin war unbestrittenermassen in der ganzen Steuerperiode 2019 im Kanton Aargau bzw. in Q. unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. § 16 StG). Per 30. Juni 2022 hat sie sich in Q. abgemeldet und in Frankreich Wohnsitz genommen (vgl. E-Mails der Einwohnerdienste Q. vom 19. Juli 2022 und vom 25. Juli 2022). Der fehlende Wohnsitz der Rekurrentin in der Schweiz stellt von Gesetzes wegen einen Sicherstellungsgrund dar (vgl. auch RGE vom 10. August 2006[3-RV.2005.50389]).

4.2.

4.2.1.

Der sicherzustellende Betrag richtet sich nach Bestand und Höhe der (mutmasslichen) Steuerforderung (vgl. StE 2014 B 99.1 Nr. 15).

4.2.2.

Die Steuerkommission Q. hat im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens geprüft, ob die Rekurrentin im Zeitpunkt der von der C. geleisteten Kapitalauszahlung von CHF 1'387'041.00 eine selbständige Tätigkeit aufgenommen bzw. ausgeübt hat. Dies wurde verneint. Daraus folgt, dass die Kapitalauszahlung zusammen mit den übrigen Einkünften mit der ordentlichen Einkommenssteuer erfasst wird, woraus der Steuerbetrag von CHF 361'093.90 gemäss der definitiven (aber noch nicht rechtskräftigen) Veranlagung vom 20. Juli 2021 resultiert. Die verlangte Sicherstellung von CHF 350'000.00 ist daher betragsmässig nicht zu beanstanden. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass es der Rekurrentin im laufenden Rechtsmittelverfahren betreffend die Veranlagung vom 20. Juli 2021 möglicherweise gelingt, das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachweisen, was zur Folge hätte, dass auf der Kapitalauszahlung eine gesonderte Jahressteuer zu erheben und bei der ordentlichen Veranlagung auf die Besteuerung der Kapitalauszahlung zu verzichten wäre, was zu einer (erheblichen) Reduktion der im Jahr 2019 insgesamt geschuldeten Steuern führen würde. Auch die grundsätzlich bestehende Möglichkeit der Rückzahlung der Kapitalauszahlung durch die Rekurrentin an die Vorsorgeeinrichtung, welche ebenfalls zu einer (erheblichen) Reduktion der Steuern im Jahr 2019 führen würde, lässt den von der Vorinstanz verfügten Betrag von CHF 350'000.00 nicht als übersetzt erscheinen, weil sich die Sicherstellung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Steuern auf den gemäss den aktuellen Umständen mutmasslich am wahrscheinlichsten geschuldeten Steuerbetrag bezieht (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 232 StG N 4, mit Verweis auf AGVE 1981 S. 477).

4.3.

Zusammenfassend ist die Sicherstellungsverfügung des Gemeinderates Q. vom 23. November 2021 also nicht zu beanstanden.

5.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin 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 Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 5'000.00, der Kanzleigebür von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 5'210.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
den Gemeinderat 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, 22. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic