

3-RV.2022.94
P 130

Urteil vom 22. September 2022

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

Rekurrent	A. _____
-----------	----------

Gegenstand	Sicherstellungsverfügung des Inkassobüros Q. _____ vom 10. August 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2005 – 2007
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Inkassobüro Q. hat am 10. August 2020 verfügt, A. habe zur Deckung des Verlustscheins infolge Pfändung vom 17. Dezember 2015 (Kantons- und Gemeindesteuern 2005 – 2007) total CHF 19'608.80 zuzüglich Kosten sicherzustellen.

2.

Die Verfügung vom 10. August 2020 hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 20. August 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellte den folgenden Antrag:

"Die Sicherstellungsverfügung ist sofort aufzuheben und das Konto ist wieder freizuschalten."

3.

Mit Urteil vom 23. September 2021 (3-RV.2020.123) entschied das Spezialverwaltungsgericht wie folgt:

"1.

Es wird festgestellt, dass die Sicherstellungsverfügung vom 10. August 2020 nichtig ist.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet."

4.

Das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 23. September 2021 hat das Kantonale Steueramt mit Beschwerde vom 2. November 2021 an das Verwaltungsgericht weitergezogen. Es beantragte das Folgende:

"1. In Gutheissung der Beschwerde sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts 3-RV.2020.123 vom 23. September 2021 aufzuheben und die Angelegenheit dem Spezialverwaltungsgericht zur materiellen Behandlung des Rekurses zurückzuweisen.

2. Eventualiter sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts 3-RV.2020.123 vom 23. September 2021 aufzuheben und das Spezialverwaltungsgericht anzuweisen, die Angelegenheit dem Stadtrat S. zur materiellen Behandlung zu überweisen.

3. Unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdegegners."

5.

Das Verwaltungsgericht fällte am 31. Mai 2022 das folgende Urteil (WBE.2021.415):

"1.

In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid 3-RV.2020.123 des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 23. September 2021 aufgehoben und die Sache wird zur materiellen Beurteilung an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, zurückgewiesen.

2.

2.1.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten gehen zu Lasten des Kantons.

2.2.

Die Kosten des Rekursverfahrens gehen zu Lasten des Kantons.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt."

Das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 31. Mai 2022 ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2005 – 2007. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent beantragt die vollumfängliche Aufhebung der Sicherstellungsverfügung des Inkassobüros Q. vom 10. August 2020 und die Freischaltung des verarrestierten Kontos.

2.2.

Soweit der Rekurrent vorbringt, dass ihm im Rahmen des Sicherstellungsverfahrens nie das rechtliche Gehör gewährt wurde, ist dem entgegenzuhalten, dass das Inkassobüro Q. in der Sicherstellungsverfügung vom 10. August 2020 dargelegt hat, auf welchen Grundlagen (Kantons- und Gemeindesteuern 2005 - 2007) der sicherzustellende Steuerbetrag von CHF 19'608.80 beruht und weshalb es die Sicherstellung verlangt. Damit ist dem Anspruch auf rechtliches Gehör Genüge getan (vgl. hierzu 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). Im Weiteren besteht im Sicherstellungsverfahren kein Recht auf Vorladung und persönliche Anhörung.

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 der Sicherstellungsverfügung 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 S. 325; VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55], mit weiteren Hinweisen).

4.

4.1.

Die Sicherstellungsverfügung vom 10. August 2020 stützt sich auf einen Pfändungsverlustschein vom 17. Dezember 2015, der im Bezugs- bzw. Vollstreckungsverfahren für die rechtskräftig veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern 2005 - 2007 im Betrag von CHF 19'608.80 ausgestellt worden ist. Dass der Rekurrent über den Verlustschein angeblich nie informiert wurde (vgl. Rekurs), ändert nichts am Bestand und der Höhe der noch ausstehenden Kantons- und Gemeindesteuern 2005 - 2007.

Da der Rekurrent seinen Wohnsitz in der Schweiz (T.) hat, kommt als Sicherstellungsgrund lediglich die Gefährdung des Steueranspruchs in Frage.

4.2.

Eine Sicherstellungsverfügung kann erlassen werden, wenn die Eintreibung einer Steuerschuld als gefährdet erscheint. Die Tatsache, dass eine steuerpflichtige Person aus finanziellen Gründen nicht in der Lage ist, die

in Frage stehenden Steuern zu bezahlen, vermag für sich allein betrachtet keine Steuergefährdung zu bewirken. Unter Auslegung von Art. 271 Abs. 1 Ziff. 2 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG), dem der Sicherstellungsgrund der Zahlungsgefährdung nachgebildet ist, ergibt sich, dass die Gefährdung insofern eine besondere sein muss, als die Zwangsvollstreckung der Steuerschuld in Gefahr sein muss, was in den Umständen des Einzelfalls zum Ausdruck kommt (vgl. VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55], mit weiterem Hinweis).

Eine Gefährdung der Bezahlung der von der steuerpflichtigen Person geschuldeten Steuer ist zu bejahen, wenn der Steuerbezug bzw. die Zwangsvollstreckung bei objektiver Betrachtung aufgrund der gesamten Umstände als gefährdet erscheint. Eine besondere Handlungsweise, ein "Verhalten" der steuerpflichtigen Person, das sich auf die Bezahlung der Steuerforderung nachteilig auswirken könnte, wird nicht verlangt. Auf eine objektive Gefährdung schliessen lassen etwa die Vorbereitung zur Abreise, Fluchtgefahr, Beiseiteschaffen oder Veräusserung von Vermögenswerten, verschwenderische Lebensführung, Ausgestaltung der steuerpflichtigen Tätigkeit, die eine rasche Disposition von Vermögenswerten ins Ausland ermöglicht, grobe oder fortgesetzte Verletzung der Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- oder Deklarationspflichten, wodurch gegenüber den Steuerbehörden die Einkommens- und Vermögensverhältnisse systematisch verschleiert werden, oder Wegweisung durch das Migrationsamt bzw. strafrechtliche Landesverweisung. 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 eines Rechtsmittelverfahrens durch die steuerpflichtige Person, schlechte Zahlungsmoral, undurchsichtige wirtschaftliche Transaktionen zusammen mit der Veräusserung der Hauptbestandteile des Vermögens. Auch das Vorliegen von Verlustscheinen kann unter Umständen zu einer Steuersicherung Anlass geben. Die vom Gesetz verlangte Gefährdung der Steuerforderung liegt nicht erst beim Risiko der endgültigen Vereitelung vor, sondern ist bereits dann gegeben, wenn deren Erfüllung als wesentlich erschwert erscheint (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 23. Dezember 2021 [2C_815/2021], mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts vom 22. Dezember 2011 [2C_468/2011 / 2C_469/2011]; VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55], mit weiteren Hinweisen; SGE vom 23. März 2017 [3-RV.2017.27]; IFF Forum für Steuerrecht 2007, S. 143; Frey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], S. 111 ff., mit weiteren Hinweisen; Frey, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 169 DBG N 16 ff., mit weiteren Hinweisen; Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2016, Art. 169 DBG N 18, mit weiteren Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG [Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer], 3. Auflage Zürich 2016, Art. 169 DBG N 9 ff., mit weiteren Hinweisen;

Richner/Frei/Kaufmann/ Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 181 StG-ZH N 9 ff., mit weiteren Hinweisen).

4.3.

4.3.1.

Gegenüber dem Rekurrenten besteht ein Pfändungsverlustschein in der Höhe von CHF 19'608.80. Dieser betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2005 - 2007 und stammt aus dem Jahr 2015. Darüber hinaus hat der Rekurrent am 1. April 2020 eine Kapitalleistung (aus Freizügigkeitspolice) der C. AG in der Höhe von CHF 23'591.55 erhalten, welche er weder den Steuerbehörden bzw. Betreibungsämtern gemeldet noch in der Steuerklärung 2020 deklariert hat. Schliesslich deklarierte er in den Steuererklärungen 2018 - 2021 zwar jeweils ein Vermögen von CHF 20'000.00, bezeichnete aber weder das entsprechende Bankkonto genauer noch gab er in der Steuererklärung 2020 das Auszahlungskonto (D. mit Kontonummer IBAN aaa lautend auf den Rekurrenten) betreffend die Kapitalauszahlung an. Ebenso bleiben seine deklarierten Einnahmen unbelegt.

4.3.2.

Diese Umstände, insbesondere dass der Rekurrent sein neues Vermögen bzw. die Kapitalauszahlung vom 1. April 2020 von CHF 23'591.55 trotz Bestehens eines offenen Pfändungsverlustscheins für Steuerforderungen nicht meldete bzw. deklarierte, genügen nach der dargestellten Rechtsprechung und Lehre (vgl. Erw. 4.2), um die Erfüllung der noch offenen Steuerforderung von CHF 19'608.80 als wesentlich erschwert und damit i.S.v. § 232 Abs. 1 Satz 1 StG als gefährdet erscheinen zu lassen (vgl. auch Frey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], S. 119; Frey, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 169 DBG N 8, mit weiteren Hinweisen; Frey). Es kann denn auch nicht angehen, dass einem Gläubiger, der bereits früher den Betreibungsweg ergebnislos beschritten hat, der arrestmässige Zugriff auf neue Vermögenswerte des Schuldners verwehrt bleibt, weil er damit Gefahr läuft, bei weiteren Betreibungen wiederum lediglich einen Verlustschein zu erwirken (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. Juli 2017 [SR.2015.00012]). Die verfügte Sicherstellung ist zur Sicherung des Bezugs der vom Rekurrenten geschuldeten Kantons- und Gemeindesteuern 2005 - 2007 geeignet und nach den geschilderten Umständen erforderlich. Ein milderer Mittel zur Erreichung des Zwecks ist nicht ersichtlich. Die Sicherstellungsverfügung ist somit auch verhältnismässig. An dieser Beurteilung vermag auch der vom Rekurrenten vorgebrachte Einwand, dass die Kapitalauszahlung aus der beruflichen Vorsorge (Pensionskasse) stamme und somit nicht pfändbar sei, nichts zu ändern. Denn alle Rügen betreffend die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung können nicht im vorliegenden Rekursverfahren geprüft werden, sondern sind im Rahmen der vorgesehenen Rechtsmittel und Verfahren gegen die Vollstreckung des Arrests

nach den Bestimmungen des SchKG zu erheben (vgl. Frey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], S. 167, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts). Verstösst das zuständige Betreibungsamt gegen die auf den Steuerarrest anwendbaren Bestimmungen über unpfändbare und beschränkt pfändbare Vermögens- bzw. Einkommenswerte (vgl. Art. 93 f. SchKG), so hat der Schuldner, wie die Vorinstanz zutreffend festhält, eine Beschwerde an die Aufsichtsbehörde zu richten (vgl. Art. 17 ff. SchKG; vgl. auch Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 233 StG N 7 ff., mit Hinweisen; Frey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], S. 249 f., mit weiteren Hinweisen).

4.4.

Zusammenfassend ist die Sicherstellungsverfügung des Inkassobüros Q. vom 10. August 2020 also nicht zu beanstanden.

5.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent 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.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 100.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 500.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Inkassobüro 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