

3-RV.2023.54

P 101

Urteil vom 27. Juni 2024

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

Rekurrentin	A._____ AG
-------------	-------------------

vertreten durch lic. iur. Markus Dormann, Rechtsanwalt, Rosenweg 3,
6340 Baar

Gegenstand	Sicherstellungsverfügung des Steueramtes des Kantons Aargau, Bezug/Spezialinkasso, vom 4. April 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 bis 2020
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Kantonale Steueramt hat am 4. April 2023 verfügt, dass die A. _____ AG zur Deckung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 – 2020 CHF 251'088.50 (nebst Zins zu 5.1 % seit 1. Juni 2023) sicherzustellen habe.

2.

Die Sicherstellungsverfügung vom 4. April 2023 (Zustellung am 5. April 2023) liess die A. _____ AG mit rechtzeitiger Beschwerde (recte: Rekurs) vom 21. April 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellt die folgenden Anträge:

- "1. Es sei die Sicherstellungsverfügung vom 04.04.2023 (Kontroll-Nr. aaa) der kantonalen Steuerbehörde vollumfänglich aufzuheben;
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin."

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

3.

Das Kantonale Steueramt beantragt die Abweisung des Rekurses.

4.

4.1.

Dem Vertreter der A. _____ AG wurde die Vernehmlassung des Kantonalen Steueramtes zugestellt und die Gelegenheit eingeräumt, sich dazu bis am 14. Juni 2023 zu äussern.

4.2.

Der Vertreter der A. _____ AG hat innert der zweifach erstreckten Frist keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 – 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Rekurrentin beantragt die Aufhebung der Sicherstellungsverfügung vom 4. April 2023 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 – 2020.

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).

3.2.

Für die direkte Bundessteuer enthält Art. 169 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) eine inhaltlich übereinstimmende Regelung, so dass Lehre und Rechtsprechung dazu bei der Anwendung von § 232 Abs. 1 StG ebenfalls herangezogen werden können (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55]).

3.3.

Die Rekurrentin hat ihren Sitz in der Schweiz (D.____), weshalb als Sicherstellungsgrund lediglich die Gefährdung des Steueranspruchs infrage kommt.

4.

4.1.

Die Rekurrentin bemängelt, dass in der Sicherstellungsverfügung nicht begründet werde, weshalb die Bezahlung der von ihr geschuldeten Steuern gefährdet erscheine.

4.2.

4.2.1.

§ 232 Abs. 1 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 Person muss sich über die Tragweite der Verfügung ein Bild machen 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 (VGE vom 30. September 2003 [BE.2003.00043]; 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 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 Elemente 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 ihrer Vernehmlassung wie folgt:

"(...)

Die Rekurrentin verkaufte im Jahr 2018 eine Liegenschaft in D._____ mit einem Gewinn von rund CHF 2 Mio. Mit diesem Gewinn wurden zwei Liegenschaften in D._____ und Q._____ (mit Aufnahme von Hypothekendarlehen) gekauft sowie Ausgaben von rund CHF 1.5 Mio. für den Aufbau der B._____ AG getätigt, welche ebenfalls im Jahr 2018 von den Organen der Rekurrentin gegründet wurde und deren Organe dieselben waren wie diejenigen der Rekurrentin. Anlässlich einer steuerlichen Überprüfung (Revision) durch das

Kantonale Steueramt am 10. März 2023 wurde festgestellt, dass die massiven Investitionen in den Aufbau der B._____ AG fälschlicherweise als Aufwand in der Jahresrechnung 2018 der Rekurrentin verbucht wurden, gemäss den Kontoblättern 2018 u.a. in den Aufwandkonten 4600 (übriger Materialaufwand), 4902 (Rückvergütungen), 6531 (Unternehmensberatung) und 6550 (Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationsaufwand). Eine korrekte Vorgehensweise für die buchhalterische Abwicklung der genannten Investitionen in die B._____ AG wäre z.B. eine Darlehensgewährung oder die Ausschüttung von Dividenden aus der Rekurrentin und die Finanzierung des Aufbaus der B._____ AG mit privaten Darlehen der Aktionäre der B._____ AG gewesen. Durch die von der Rekurrentin gewählte und in krasser Weise gegen die Regeln der Buchhaltung verstossende Vorgehensweise konnte in der Deklaration (vorerst) eine Verkürzung des steuerbaren Reingewinns auf CHF 116'019 erreicht werden. Darüber hinaus konnten die fälschlicherweise bei der Rekurrentin als Aufwand verbuchten Investitionen anlässlich der Revision belegmässig nicht einmal nachgewiesen werden, da zusätzlich in krasser Verletzung der Regeln über die Aufbewahrungspflicht diese Buchungsbelege nicht vorhanden waren. Durch die geschilderte Vorgehensweise der Rekurrentin fand somit eine systematische Verschleierung ihrer finanziellen Verhältnisse im Einschätzungsverfahren statt, welche nur durch massive Aufrechnungen seitens des Kantonalen Steueramts nachträglich korrigiert werden konnte und was für die Annahme einer Gefährdung des Steueranspruchs bereits genügt. Diese steuerliche Korrektur in der Steuerperiode 2018 führte zu hohen Steuerforderungen von CHF 233'275 (Kantons- und Gemeindesteuern) sowie CHF 145'425 (direkte Bundessteuer). Zudem wurde durch die beschriebene Vorgehensweise auch das Haftungssubstrat der Rekurrentin in bedeutendem Umfang vermindert respektive dem Zugriff des steuererhebenden Gemeinwesens entzogen. Die beschriebene Vorgehensweise der Rekurrentin lässt schliesslich auch den Verdacht auf versuchte Steuerhinterziehung bzw. versuchten Steuerbetrug aufkommen.

Die B._____ AG wurde mit Wirkung ab dem tt.mm. 2023 nach Art. 731b OR aufgelöst und die Liquidation nach den Vorschriften über den Konkurs angeordnet, nachdem sie ab dem tt.mm. 2022 über keine Organe mehr verfügte, da dannzumal auch noch das letzte verbleibende Organ, C._____, im Handelsregister gelöscht wurde. Bereits am tt.mm. 2023 geriet die B._____ AG in die Schlagzeilen, da sie angeblich Anzahlungen von Kunden für [...] eingenommen habe, aber keine [...] mehr ausliefere. Vor diesem Hintergrund ist es höchst unwahrscheinlich, dass die für die B._____ AG von der Rekurrentin aufgewendeten Geldmittel an diese zurückgeführt werden und für die Bezahlung der offenen Steuerforderungen der Rekurrentin herangezogen werden können. Da aktuell bei der Rekurrentin ebenfalls nur noch C._____ als einziges Organ im Handelsregister eingetragen ist, besteht zusätzlich die Gefahr, dass dieser wie bei der B._____ AG auch bei der Rekurrentin im Handelsregister gelöscht werden könnte.

Mit dem Kaufvertrag vom tt.mm. 2022 verkaufte die Rekurrentin zudem die Liegenschaft in Q._____ zu einem Preis von CHF 1.1 Mio. Damit fand eine Verschiebung von als Anlagewert verbuchtem Immobilienvermögen zu beweglichen, leicht verwertbaren Vermögenswerten statt, was insbesondere in Kom-

bination mit den bereits geschilderten Vorkommnissen die Gefährdung der Steueransprüche noch einmal markant erhöht.

Schliesslich ist auch eine schlechte Zahlungsmoral der Rekurrentin auszumachen. Neben den vorliegenden sicherzustellenden Steuerforderungen 2017 – 2020 bezahlt die Rekurrentin nicht einmal Kleinstbeträge. So sind bis heute trotz Mahnung keine Eingänge für die per 31. Oktober 2021 bzw. 31. Oktober 2022 fällig gewordenen provisorischen Kantons- und Gemeindesteuern 2021 und 2022 in Höhe von je CHF 840 zu verzeichnen, und auch in Bezug auf die per 31. März 2022 bzw. 31. März 2023 fällig gewordenen provisorischen direkten Bundesteuern 2021 und 2022 in Höhe von je CHF 436.55 ist bis heute kein Zahlungseingang zu verzeichnen.

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 wurde der Rekurrentin die Gelegenheit eingeräumt, zur Vernehmlassung Stellung zu nehmen. Dass sie davon keinen Gebrauch machte, ändert nichts daran, dass sie ihre Rechte vollumfänglich hätte wahrnehmen können, und dass ihr aus der mangelhaften Begründung der Sicherstellungsverfügung kein Nachteil erwuchs. Damit ist der ursprünglich gegebene Formmangel geheilt worden. Eine Verletzung ihres 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.

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 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, die Ausgestaltung der steuerpflichtigen Tätigkeit, die eine rasche Disposition von Vermögenswerten ins Ausland ermöglicht, die grobe oder fortgesetzte Verletzung der Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- oder Deklarati-

onspflichten, wodurch gegenüber den Steuerbehörden die Einkommens- und Vermögensverhältnisse bzw. bei juristischen Personen die finanziellen Verhältnisse verschleiert werden (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55] m.w.H.; Basler Kommentar zum DBG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 169 DBG N 18, 19 und 33). 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.). Hat die steuerpflichtige juristische Person mit beträchtlichen Nachsteuern oder Bussen zu rechnen, vermag die leichte Verwertbarkeit von beweglichen Vermögenswerten eine Gefährdung des Steuerbezugs zu begründen (Bundesgerichtsurteil vom 8. September 2003 [2A.560/2002] E. 4.1.).

5.1.2.

Die Gefährdung der Bezahlung der Steuerforderung muss 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 (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55] m.w.H.).

5.2.

Die Rekurrentin wurde für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 – 2020 definitiv veranlagt. Die entsprechenden Verfügungen vom 31. März 2023 sind in Rechtskraft erwachsen. Die Steuerforderungen in Höhe von CHF 251'088.50 zuzüglich Zins sind daher mehr als nur glaubhaft gemacht; deren Bestand und Umfang sind strikt bewiesen.

5.3.

5.3.1.

Die Rekurrentin hat mit den Investitionen in die B._____ AG von rund CHF 1.5 Mio., welche zu Unrecht als Aufwand von Ersterer verbucht wurden (vgl. Vernehmlassungsbeilagen 3-5), Vermögenswerte beiseitegeschafft. Dadurch wurde das Haftungssubstrat der Rekurrentin erheblich vermindert, zumal das Konkursverfahren betreffend die B._____ AG mit Verfügung des Gerichtspräsidiums E._____ vom tt.mm. 2023 mangels Aktiven eingestellt wurde (vgl. Handelsregistrauszug), was eine Rückführung der für die B._____ AG aufgewendeten Geldmittel an die Rekurrentin verunmöglicht.

5.3.2.

Die Rekurrentin hat ihre Deklarationspflicht grob verletzt, indem sie in der Steuererklärung 2018 lediglich einen Reingewinn von CHF 116'019.00 angab bzw. zahlreiche Aufrechnungen von rund CHF 1.5 Mio. verschwieg. Ebenfalls ist der Rekurrentin eine grobe Verletzung der Mitwirkungspflichten vorzuwerfen, da in der Jahresrechnung 2018 in Missachtung obligatorischer Buchführungspflichten Investitionen in die B._____ AG von rund CHF 1.5 Mio. zu Unrecht als Aufwand verbucht wurden. Mit den genannten Verletzungen hat die Rekurrentin ihre finanziellen Verhältnisse gegenüber dem Kantonalen Steueramt systematisch verschleiert.

5.3.3.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2022 verkaufte die Rekurrentin ihre Liegenschaft in Q._____ zum Preis von CHF 1.1 Mio. (vgl. Vernehmlassungsbeilage 7). Damit fand eine Verschiebung vom Anlage- ins Umlaufvermögen bzw. zu leicht verwertbaren beweglichen Vermögenswerten statt. In Kombination mit der beträchtlichen Steuerschuld von über CHF 250'000.00 (ohne direkte Bundessteuer; E. 5.2.) stellt dies ein Indiz für die Gefährdung des Steueranspruchs dar.

5.3.4.

Die Rekurrentin hat bis anhin weder die definitiv veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern 2017 – 2020 noch die fälligen provisorischen Kantons- und Gemeindesteuern 2021 und 2022 noch die fälligen provisorischen direkten Bundessteuern 2021 und 2022 bezahlt. Die Zahlungsmoral der Rekurrentin muss daher als schlecht bezeichnet werden.

5.3.5.

Im Lichte der in E. 5.1. dargestellten Lehre und Rechtsprechung erscheint es jedenfalls bei einer Gesamtwürdigung aller soeben genannten Umstände glaubhaft, dass die Erfüllung der noch offenen Steuerforderungen von CHF 251'088.50 zuzüglich Zins wesentlich erschwert und damit im Sinne von § 232 Abs. 1 StG gefährdet ist. Die verfügte Sicherstellung ist zur Sicherung des Bezugs der von der Rekurrentin geschuldeten Kantons- und Gemeindesteuern 2017 – 2020 geeignet und nach den geschilderten Umständen erforderlich. Ein milderer Mittel zur Erreichung des Zwecks ist nicht ersichtlich. Die Sicherstellungsverfügung ist somit auch verhältnismässig.

5.4.

Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

6.1.

Aufgrund ihres Unterliegens hat die Rekurrentin grundsätzlich die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Hinzu kommt, dass

der ursprüngliche Formmangel im Rekursverfahren geheilt wurde (E. 4.3.3.). Die Rekurrentin hätte den Rekurs nach Erhalt der Vernehmlassung der Vorinstanz vom 30. Mai 2023 kostenlos zurückziehen können bzw. müssen, um die Verfahrenskosten vor dem Spezialverwaltungsgericht zu vermeiden. Da sie stattdessen an der materiellen Prüfung der Sicherstellungsverfügung festhielt, sind der Rekurrentin die Gerichtskosten trotz des ursprünglichen Formmangels als Folge ihres Unterliegens aufzuerlegen.

6.2.

Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin grundsätzlich keinen Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Da sich der Rekurs im Hinblick auf die mangelhafte Begründung der Sicherstellungsverfügung aber als berechtigt erwiesen hat, erscheint es angemessen, der Rekurrentin für die Verfassung der Rekursschrift durch den Vertreter eine Parteikostenentschädigung im vollen Umfang auszurichten (§ 189 Abs. 3 StG; SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2022.55]). Die Kostennote des Vertreters der Rekurrentin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 2'290.80 (inkl. MWSt und Auslagen) und ist angemessen. Es ist in dieser Höhe eine Parteikostenentschädigung auszurichten.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 2'500.00, der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 2'720.00, zu bezahlen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 2'290.80 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt

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 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, 27. Juni 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs