

3-RV.2024.37

P 27

Beschluss vom 20. Februar 2025

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

Gesuchstellerin	B. _____
-----------------	-----------------

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

Gegenstand	Sicherstellungsverfügung des C. _____ vom 8. April 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2007 bis 2023
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Der C._____ hat am 8. April 2024 verfügt, dass B._____ und A._____ zur Deckung der Kantons- und Gemeindesteuern 2007 bis 2023 solidarisch CHF 1'107'521.15 (exkl. Verzugszinsen seit 22. März 2024) sicherzustellen haben.

2.

Die Sicherstellungsverfügung vom 8. April 2024 liess B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 7. Mai 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellt die folgenden Anträge:

- "1. Die Sicherstellungsverfügung sei vollumfänglich aufzuheben.
2. **Eventualiter:** Es sei festzustellen, dass die Kantons- und Gemeindesteuer 2007 verjährt ist und die solidarische Haftung der Rekurrentin für die Jahre 2008 bis 2013 durch die Haftungsverfügung vom 25.2.2014 aufgehoben wurde. Die Sicherstellungsverfügung sei dementsprechend auf die offenen Positionen von 2014 – 2023 im Total von CHF 386'023.10 zu beschränken, wofür als Haftungssubstrat die Zweitliegenschaft in R._____ ausreicht. Dementsprechend sei anzuordnen, dass die Wohnliegenschaft S._____ und sämtliche Bankkonti aus Arrest und Pfändung zu entlassen seien.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau.
4. Die G._____ mit Sitz in R._____ sei anzuweisen, ab dem verarrestierten Konto IBAN-Nr. aaa allfällige Kostenvorschüsse zu bezahlen."

3.

Der C._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei.

4.

B._____ liess mit Eingabe vom 6. September 2024 eine Replik einreichen. Sie stellt die folgenden Anträge:

- "1. Die Sicherstellungsverfügung sei vollumfänglich aufzuheben.
2. **Antrag auf Anordnungen vorsorglichen Charakters:** Es sei festzustellen, dass die Kantons- und Gemeindesteuer 2007 verjährt ist und die solidarische Haftung der Rekurrentin für die Jahre 2008 bis 2013 durch die Haftungsverfügung vom 25.2.2014 aufgehoben wurde. Die Sicherstellungsverfügung sei dementsprechend auf die offenen Positionen von 2014 – 2023 im Total von CHF 306'023.10 zu beschränken, wofür als Haftungssubstrat die Zweitliegenschaft in R._____ ausreicht. Dementsprechend sei

anzuordnen, dass die Wohnliegenschaft S._____ und sämtliche Bankkonti per sofort aus Arrest und Pfändung zu entlassen seien.

3. **Antrag auf Anordnungen vorsorglichen Charakters: Eventualiter:** Die G._____ mit Sitz in R._____ sei anzuweisen, ab den verarrestierten Konti für die Bestreitung der Lebenshaltungskosten ab September 2024 bis zum rechtskräftigen Abschluss dieses Verfahrens einen Betrag von CHF 6'000. – pro Monat freizugeben.
 4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau.
 5. **Formeller Antrag betreffend erstinstanzliche Sachverhaltsdarstellung:** Der Bestand und die Entwicklung der privat- und öffentlich-rechtlichen Schulden des Ehemannes A._____ seien unter Berücksichtigung der Konkursverlustscheine vom tt.mm.1999 korrekt darzustellen, ebenso der Tatbestand, dass die Solidarhaftung von Frau B._____ mit den Haftungsverfügungen vom 25.2.2014 für die Steuerjahre 2001 – 2006 sowie für alle in diesem Zeitpunkt noch offenen Steuerforderungen aufgehoben wurde."
- 5.
- B._____ liess mit Eingabe vom 8. Januar 2025 erneut beantragen, dass über die gestellten Anträge auf Anordnungen vorsorglichen Charakters separat vor dem Entscheid in der Hauptsache zu verfügen sei.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

1.1.

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). Die Sicherstellungsverfügung gilt als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG. Der Arrest wird durch das zuständige Betreibungsamt vollzogen (§ 233 Abs. 1 StG).

1.2.

Für die direkte Bundessteuer enthalten Art. 169 und Art. 170 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) inhaltlich übereinstimmende Regelungen, so dass Lehre und Rechtsprechung dazu bei der Anwendung von § 232 und § 233 StG ebenfalls herangezogen werden können (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55]).

2.

2.1.

Der C._____ hat am 8. April 2024 verfügt, dass die Gesuchstellerin und deren Ehemann zur Deckung der Kantons- und Gemeindesteuern 2007 bis 2023 solidarisch CHF 1'107'521.15 (exkl. Verzugszinsen seit 22. März 2024) sicherzustellen haben.

2.2.

Das Regionale Betreibungsamt T._____ hat den Steuerarrest gegen die Gesuchstellerin am 8. April 2024 vollzogen. In der Arresturkunde vom 12. April 2024 werden als mit Arrest belegte Gegenstände Konten der Gesuchstellerin bei der G._____ und der H._____ sowie zwei Grundstücke (Stockwerkeigentum in S._____ und eine Liegenschaft in R._____) im Alleineigentum der Gesuchstellerin aufgeführt.

2.3.

Die Gesuchstellerin stellt die folgenden Anträge auf Anordnungen vorsorglichen Charakters:

"Es sei festzustellen, dass die Kantons- und Gemeindesteuer 2007 verjährt ist und die solidarische Haftung der Rekurrentin für die Jahre 2008 bis 2013 durch die Haftungsverfügung vom 25.2.2014 aufgehoben wurde. Die Sicherstellungsverfügung sei dementsprechend auf die offenen Positionen von 2014 – 2023 im Total von CHF 306'023.10 zu beschränken, wofür als Haftungssubstrat die Zweitliegenschaft in R._____ ausreicht. Dementspre-

chend sei anzuordnen, dass die Wohnliegenschaft S._____ und sämtliche Bankkonti per sofort aus Arrest und Pfändung zu entlassen seien.

Eventualiter: Die G._____ mit Sitz in R._____ sei anzuweisen, ab den verarrestierten Konti für die Bestreitung der Lebenshaltungskosten ab September 2024 bis zum rechtskräftigen Abschluss dieses Verfahrens einen Betrag von CHF 6'000. – pro Monat freizugeben."

3.

3.1.

Gemäss § 20 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 (VRPG) trifft die Behörde von Amtes wegen oder auf Antrag Anordnungen vorsorglichen Charakters, wenn dies zur Abwehr eines drohenden, nicht wiedergutzumachenden Nachteils notwendig ist. Bei Kollegialbehörden ist dazu in dringlichen Fällen das vorsitzende Mitglied zuständig (§ 20 Abs. 2 VRPG).

3.2.

Ein dringlicher Fall ist, wie nachfolgend aufgezeigt wird, nicht gegeben. Für den Entscheid über Anordnungen vorsorglichen Charakters ist daher das Spezialverwaltungsgericht als Kollegialbehörde zuständig.

4.

4.1.

Die vorsorgliche Massnahme (Anordnungen vorsorglichen Charakters) bezweckt die Erhaltung des bestehenden Zustandes bzw. den Schutz bedrohter Interessen für die Dauer des Verfahrens; sie hat rein vorläufigen Charakter und fällt mit dem Endentscheid ohne weiteres dahin (BGE 139 IV 314 E. 2.3.3). Der Entscheid über die Anordnung vorsorglicher Massnahmen setzt Dringlichkeit voraus, d.h. es muss sich als notwendig erweisen, die fraglichen Vorkehren sofort zu treffen. Sodann muss der Verzicht auf Massnahmen für den Betroffenen einen Nachteil bewirken, der nicht leicht wieder gutzumachen ist, wofür ein tatsächliches, insbesondere wirtschaftliches Interesse genügt. Erforderlich ist schliesslich, dass die Abwägung der verschiedenen Interessen den Ausschlag für den einstweiligen Rechtsschutz gibt und dieser verhältnismässig erscheint (BGE 130 II 149 E. 2.2; BGE 127 II 132 E. 3). Der durch den Endentscheid zu regelnde Zustand soll weder vorweggenommen noch präjudiziert noch verunmöglicht werden (BGE 139 IV 314 E. 2.3.3; BGE 130 II 149 E. 2.2; BGE 127 II 132 E. 3). Gestützt auf ein Begehren um Erlass vorsorglicher Massnahmen kann daher in der Regel nicht ganz oder teilweise das zugesprochen werden, was in der Hauptsache erreicht werden soll (BGE 139 IV 314 E. 2.3.3).

4.2.

4.2.1.

Eine Besonderheit liegt vor, wenn das Gesetz die aufschiebende Wirkung oder deren Entzug ausdrücklich ausschliesst. In dieser Konstellation ist die

Anordnung von gegenteiligen vorsorglichen Massnahmen zwar grundsätzlich zulässig, es dürfen allerdings keine vorsorglichen Massnahmen verfügt werden, welche die gesetzliche Regelung unterlaufen. Vorsorgliche Massnahmen betreffend Wiederherstellung oder Entzug der aufschiebenden Wirkung sind folglich nur zulässig, wenn das Gesetz dies vorsieht (wie z.B. § 25 Abs. 3 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes des Kantons Zürich vom 24. Mai 1959 [VRG]; Kommentar VRG, 3. Auflage, Zürich 2014, § 6 N 11).

4.2.2.

Der Rekurs hemmt die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung nicht (§ 232 Abs. 3 StG). Dem Rekurs kommt somit keine aufschiebende Wirkung zu (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 232 StG N 16). Aus der vom Gesetzgeber gewählten Formulierung ist zu schliessen, dass § 232 Abs. 3 StG bei Sicherstellungsverfügungen die aufschiebende Wirkung des Rechtsmittels generell ausschliessen will. Ausnahmen hätte er ausdrücklich festhalten müssen, so wie er dies in einer Reihe von Spezialgesetzen (vgl. z.B. § 28 des Gesetzes über Raumentwicklung und Bauwesen [Baugesetz, BauG] vom 19. Januar 1993; § 70 des Gesetzes über die politischen Rechte [GPR] vom 10. März 1992) auch getan hat. Demnach fehlt es für die Erteilung der aufschiebenden Wirkung an einer gesetzlichen Grundlage (VGE vom 23. Mai 2003 [BE.2003.00043]).

4.2.3.

Mit einer Beschränkung der Sicherstellungsverfügung auf CHF 306'023.10 und der Aufhebung des Arrests betreffend Konten und das Grundstück in S._____ würde die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung teilweise rückgängig gemacht und dem Rekurs partiell aufschiebende Wirkung erteilt. Dies würde die gesetzliche Regelung von § 232 Abs. 3 StG unterlaufen, wonach dem Rekurs gegen die Sicherstellungsverfügung ausnahmslos keine aufschiebende Wirkung zukommt. Der Hauptantrag auf Anordnungen vorsorglichen Charakters ist deshalb abzuweisen.

5.

Mit dem Eventualantrag (E. 2.3.) macht der Vertreter sinngemäss geltend, dass die verarrestierten Konten bei der G._____ bzw. die entsprechenden Forderungen der Gesuchstellerin in Höhe von CHF 6'000.00 pro Monat unpfändbar oder nur beschränkt pfändbar seien (vgl. Art. 92 SchKG [Unpfändbare Vermögenswerte] und Art. 93 SchKG [Beschränkt pfändbares Einkommen]). Entsprechende Rügen sind mit Beschwerde gemäss Art. 17 SchKG innert zehn Tagen nach Zustellung der Arresturkunde bei der zuständigen Aufsichtsbehörde zu erheben (vgl. Art. 275 SchKG; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 170 DBG N 19 und 22; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 233 StG N § 9). Die Gesuchstellerin hat denn auch mit Eingabe vom 24. April 2024 Beschwerde gemäss Art. 17 SchKG beim Bezirksgericht Q._____, Präsidium des Zivilgerichts, eingereicht. Mit Entscheid

vom 18. Juli 2024 wurde diese hinsichtlich der geltend gemachten Verletzungen von Art. 92 und Art. 93 SchKG abgewiesen. Das Spezialverwaltungsgericht ist dementsprechend nicht zuständig, um über den Eventualantrag zu befinden, weshalb auf diesen nicht einzutreten ist.

6.

Die Anträge auf Anordnungen vorsorglichen Charakters sind somit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

7.

7.1.

Die Kosten des vorliegenden Verfahrens sind der Gesuchstellerin als unterliegende Partei aufzuerlegen (§ 232 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 189 Abs. 1 StG).

7.2.

Ausgangsgemäss hat die Gesuchstellerin keinen Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (vgl. § 232 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 189 Abs. 2 StG).

8.

Der Entscheid betreffend den Rekurs gegen die Sicherstellungsverfügung steht noch aus. Beim vorliegenden Beschluss handelt es sich daher lediglich um einen verfahrensleitenden Zwischenentscheid. Dieser kann mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht angefochten werden, falls ein nicht wiedergutzumachender Nachteil droht (AGVE 2008 S. 301 f.), was bei Weiterzug vom Verwaltungsgericht zu beurteilen ist.

Das Gericht beschliesst:

1.

Die Anträge auf Anordnungen vorsorglichen Charakters werden abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gesuchstellerin hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 510.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Gesuchstellerin (2)

den C. _____

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, 20. Februar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs