

3-RV.2022.55

P 79

Urteil vom 25. Mai 2023

Besetzung Präsident Fischer
Richter Wick
Richter Schorno
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent **A.**_____

vertreten durch Dr. Marco Kamber, Rechtsanwalt,
Linde Law AG, Tödistrasse 48, 8002 Zürich

Gegenstand **Sicherstellungsverfügung der Finanzverwaltung Q.**_____
vom 24. März 2022
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2021 sowie
direkte Bundessteuern 2012 – 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Der Gemeinderat Q. hat am 24. März 2022 verfügt, A. habe zur Deckung der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2021 CHF 26'629.15 (nebst Zins von 5.1 % seit 25. März 2022 auf CHF 4'820.50) und zur Deckung der direkten Bundessteuern 2012 – 2017 CHF 3'328.20 sicherzustellen.

2.

Die Sicherstellungsverfügung vom 24. März 2022 (Zustellung am 25. März 2022) liess A. mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 9. Mai 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er stellt das folgende Rechtsbegehren:

"Es sei die Verfügung der Gemeinde Q., Finanzverwaltung [recte: Gemeinderat], vom 24. März 2022 (Sicherstellungsverfügung) aufzuheben;

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin."

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.

A. hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2021 sowie die direkten Bundessteuern 2012 – 2017.

2.

Massgebend für die Beurteilung des Rekurses betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2021 ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

3.

3.1.

Soweit der vorliegende Rekurs die direkten Bundessteuern 2012 – 2017 betrifft, ist vorweg zu prüfen, ob der Gemeinderat Q. für deren Sicherstellung zuständig war.

3.2.

3.2.1.

Im Kanton Aargau ist das Kantonale Steueramt für den Erlass von Sicherstellungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer zuständig (vgl. Art. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] i.V.m. Art. 160 DBG i.V.m. Art. 169 Abs. 1 DBG i.V.m. § 1 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 7. Dezember 1994 [VO DBG] i.V.m. § 13 VO DBG; vgl. auch Frey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Zürich/Basel/Genf 2009, S. 83).

3.2.2.

Der Gemeinderat Q. ist somit nicht die zuständige Behörde für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung betreffend die direkten Bundessteuern 2012 – 2017.

3.3.

Die funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde stellt einen Nichtigkeitsgrund dar (vgl. BGE 139 II 243; BGE 132 II 21; VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.53]; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Auflage, Zürich/St. Gallen 2020, N 1096 ff.). Fehlt einer Verfügung in diesem Sinne jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch jede Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (vgl. BGE 137 I 275, mit weiteren Hinweisen).

3.4.

Die vom Gemeinderat Q. erlassene Sicherstellungsverfügung vom 24. März 2022 ist somit nichtig, soweit sie die direkten Bundessteuern

2012 – 2017 betrifft. Mangels Anfechtungsgegenstand kann daher diesbezüglich nicht auf den Rekurs eingetreten werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 29. Juli 2019 [A-3612/2019]; Urteil des Versicherungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 11. August 2020 [IV 2018/119]; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 1100).

4.

4.1.

Der Rekurrent beantragt die Aufhebung der Sicherstellungsverfügung vom 24. März 2022 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2021.

4.2.

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 DBG, sodass die dazu ergangene Lehre und Rechtsprechung ebenfalls herangezogen werden kann (vgl. VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55]).

5.

5.1.

Der Rekurrent macht vorweg eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend. So habe die Vorinstanz ihre Begründungspflicht verletzt, indem sie als Grund für die Sicherstellung einzig angegeben habe, dass die Bezahlung der fraglichen Steuern gefährdet erscheine, womit lediglich der Wortlaut von § 232 Abs. 1 Satz 1 StG wiedergegeben werde (vgl. Rekurs).

5.2.

§ 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. Der 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 gegebenenfalls 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. Urteil des Bundesgerichts vom 8. September 2003 [2A.560/2002]; 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).

5.3.

Weil der Rekurrent seinen Wohnsitz in Q. hat, kommt als Grund für die Sicherstellung nur eine Gefährdung der Bezahlung der geschuldeten Steuern in Frage. Eine solche liegt denn auch der angefochtenen Sicherstellungsverfügung zugrunde. Der "Grund" bzw. die Begründung für die Sicherstellungsverfügung beschränkt sich jedoch auf den Satz "Die Bezahlung der Steuerschulden erscheinen gefährdet". Damit wird lediglich eine der beiden alternativen Voraussetzungen einer Sicherstellung wiederholt. Es fehlen indessen jegliche Ausführungen dazu, gestützt auf welche Anhaltspunkte der Steueranspruch als gefährdet betrachtet wurde. Somit liegt keine genügende Begründung vor. Die Sicherstellungsverfügung erweist sich dementsprechend als mangelhaft (vgl. SGE vom 20. Dezember 2018 [3-RV.2018.130]; RGE vom 19. Mai 2005 [RV.2005.50079]).

5.4.

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 8. September 2003 (2A.560/2002) das Folgende betreffend den Begründungsmangel einer Sicherstellungsverfügung ausgeführt:

3.3 [...] Das Steueramt hat indessen in seiner Vernehmlassung unter Beilage verschiedener Akten eingehend begründet, auf Grund welcher Anhaltspunkte es die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin annimmt, wie die mutmasslich geschuldete Steuer ermittelt worden ist und inwiefern es im Übrigen eine Steuergefährdung als gegeben erachtet. Insbesondere mit Blick darauf, dass die Sicherstellungsverfügung eine rein vorsorgliche, provisorische Massnahme der Steuersicherung darstellt, die sich in keiner Art und Weise auf den Bestand und die Höhe der Steuerforderung auswirkt und dahinfällt, wenn und soweit im ordentlichen Verfahren festgestellt wird, dass die Forderung nicht oder nicht im angenommenen Umfang besteht, erfüllt die auf diese Weise ergänzte Begründung die sich aus Art. 29 Abs. 2 BV ergebenden Anforderungen. Im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels hatte die Beschwerdeführerin zudem Gelegenheit, zur Vernehmlassung umfassend Stellung zu nehmen. Davon hat sie auch Gebrauch gemacht. Sie konnte damit ihre Rechte vollumfänglich wahrnehmen, und es ist ihr aus der mangelhaften Begründung der Sicherstellungsverfügung

kein Nachteil erwachsen. Damit ist der ursprünglich gegebene Formmangel geheilt worden. Eine Verletzung ihres Anspruches auf Gewährung des rechtlichen Gehörs liegt deshalb nicht vor. Es kommt hinzu, dass die Frage, ob die angeführten Gründe ausreichen, um die Steuerschuld und deren Gefährdung glaubhaft zu machen, grundsätzlich Gegenstand der materiellen Prüfung bildet (Urteil 2A.7/2002 vom 5. März 2003 E. 2.2)."

5.5.

Die Vorinstanz führt in der Vernehmlassung vom 2. Juni 2022 das Folgende aus:

"Der Steuerpflichtige und Steuerschuldner Herr A. wohnt seit dem tt.mm.2012 in Q. und dem Kanton Aargau. Herr A. ist Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma C. GmbH mit Sitz in S.

Für Steuerschulden (Kantons-/ Gemeinde- und ref. Kirchensteuern) von Herr A. sind insgesamt 7 verschiedene Verlustscheine im Gesamtbetrag von Fr. 21'170.05 vorhanden. Hinzu kommen noch die Verlustscheine der direkten Bundesteuern 2012 – 2017. Die 7 Verlustscheine betreffen die Steuerjahre seit Zuzug im Jahr 2012 – 2018. Der letzte Verlustschein für Kantons-/ Gemeinde- und ref. Kirchensteuern wurde erst im März 2022 ausgestellt.

Jeder Steuerpflichtige hat nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit den entsprechenden Steuerbetrag zu bezahlen. Herr A. wurde nach seiner Leistungsfähigkeit eingeschätzt und hat auch den entsprechenden Steuerbetrag zu bezahlen. Herr A. hat seit Jahren keine Steuern bezahlt. Die Rede ist nicht von einer schlechten Zahlungsmoral - Wir reden hier von keiner Steuerzahlung seit 7 Jahren!

Herr A. hat seit 7 Jahren nie versucht oder sich bemüht die Steuern zu bezahlen oder mit Ratenzahlungen zu begleichen.

Dementsprechend muss davon ausgegangen werden, dass diese nichtbezahlten Steuerbeträge, statt für die Bezahlung der Steuern für andere übersetzte Lebenshaltungen verwendet wurde.

Aufgrund der obgenannten Ausführungen muss davon ausgegangen werden, dass die Steuern nie bezahlt werden und es zu einem Verlust für den Kanton, Gemeinde, Kirche und Bund führen wird und somit die Bezahlung der Steuerschulden gefährdet sind."

5.6.

Damit hat die Vorinstanz eine genügende Begründung für die Sicherstellungsverfügung "nachgeschoben". Dazu nahm der Vertreter des Rekurrenten in der Replik Stellung, so dass diesem aus der mangelhaften Begründung der Sicherstellungsverfügung kein Nachteil erwachsen ist. Der Formmangel der Sicherstellungsverfügung ist damit geheilt und der Anspruch auf rechtliches Gehör gewährt worden. Auf eine Rückweisung der Angelegenheit ist daher zu verzichten, auch weil dies zu einem formalistischen Verfahrensleerlauf führen würde und das Spezialverwaltungsgericht die

angefochtene Sicherstellungsverfügung in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht frei überprüfen kann. Dem ursprünglichen Formmangel ist aber bei der Kostenverteilung Rechnung zu tragen (vgl. Erw. 9; VGE vom 26. Oktober 2011 [WBE.2008.134]; VGE vom 7. Juni 2000 [BE.98.00103]; RGE vom 17. Februar 2005 [RV.2004.50181]).

6.

6.1.

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 § 232 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], a.a.O., S. 166 f.; Frey, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., 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], a.a.O., 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).

6.2.

Soweit der Rekurrent verlangt, dass die vorliegend angefochtene Sicherstellungsverfügung (und ebenso der Arrestbefehl) vom 24. März 2022 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2021 aufzuheben sei, weil im Zeitpunkt ihres Erlasses (noch) kein sicherzustellender Vermögens-

wert vorhanden war, ist darauf nicht einzutreten. Streitgegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens ist ausschliesslich die Sicherstellungsverfügung, weshalb sich das Spezialverwaltungsgericht nicht mit dem gestützt auf die Sicherstellungsverfügung eingeleiteten Arrestverfahren auseinandersetzen hat (vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 2. Dezember 2020 [SR.2020.00026]). Im Weiteren stellt, wie das Kantonale Steueramt in seiner Stellungnahme vom 28. Juni 2022 zu Recht festhält, das Vorhandensein eines Sicherstellungsgegenstands bzw. Vermögenswerts keine Voraussetzung für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung dar (vgl. Erw. 6.1). Das Vorbringen des Rekurrenten ist daher im Rahmen der vorgesehenen Rechtsmittel und Verfahren gegen die Vollstreckung des Arrests nach den Bestimmungen des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts zu erheben (vgl. Frey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], a.a.O., S. 167, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts). Ebenso wenig ist im vorliegenden Rekursverfahren zu klären, ob die Vorinstanz in unrechtmässiger Weise Kenntnis von der verarrestierten "EO-Corona Entschädigung der D." erlangt hat.

7.

7.1.

Mit der umstrittenen Sicherstellungsverfügung vom 24. März 2022 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2021 will der Gemeinderat Q. den Bezug der vom Rekurrenten noch geschuldeten Kantons- und Gemeindesteuern 2012 bis 2021 (inklusive Zinsen, Kosten und Gebühren; für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2018 bestehen Verlustscheine) im noch offenen Gesamtbetrag von CHF 26'629.15 sicherstellen. Wie bereits erwähnt, kommt als Sicherstellungsgrund lediglich die Gefährdung des Steueranspruchs in Frage (vgl. Erw. 5.3).

7.2.

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 Steuervollstreckung 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], a.a.O., 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).

7.3.

7.3.1.

Gegenüber dem Rekurrenten bestehen dreizehn aus den Jahren 2017 – 2022 stammende Pfändungsverlustscheine in der Höhe von insgesamt CHF 24'498.25 (CHF 21'170.05 + CHF 3'328.20), welche die vorliegend fraglichen Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2018 sowie die direkten Bundessteuern 2012 – 2017 betreffen (vgl. vorinstanzliche Akten, Beilagen 2 – 4; Verlustschein-Journal des Betreibungsamtes Q. vom 22. März 2023). Darüber hinaus wurden im Laufe der vergangenen fünf Jahre zahlreiche

weitere betriebsrechtliche Ereignisse gegenüber dem Rekurrenten registriert (vgl. Auszug aus dem Betreibungsregister des Betreibungsamtes Q. vom 22. März 2023), wobei auffällt, dass es sich dabei zur Hauptsache um Forderungen der öffentlichen Hand handelt, während nur vereinzelt private Forderungen betroffen sind. Dies ist, wie die Vorinstanz und das Kantonale Steueramt zu Recht sinngemäss ausführen, als Zahlungsunwilligkeit betreffend die vorliegend fraglichen Steuern zu interpretieren, insbesondere weil der Rekurrent seit seinem Zuzug nach Q. am 5. April 2012 lediglich die provisorisch in Rechnung gestellten Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2014 von insgesamt CHF 1'523.50 (CHF 520.60 + CHF 499.30 + CHF 503.60) beglichen hat, seither aber weder Zahlungen an die provisorisch veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern 2015 – 2021 noch an die definitiv veranlagten (und deutlich höheren) Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2019 geleistet hat. Dass sich der Steuerausstand um CHF 8'400.00 verringert hat, ist denn auch nicht die Folge einer Zahlung des Rekurrenten, sondern einer Verrechnung mit einem Verrechnungssteuerguthaben. Hinzu kommt, dass der Rekurrent mehrfach gebührenpflichtig gemahnt wurde, die fälligen Steuern zu bezahlen bzw. die Steuererklärung einzureichen.

7.3.2.

Diese Umstände genügen nach der dargestellten Rechtsprechung und Lehre bereits (vgl. Erw. 7.2, insbesondere VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55]), um die Erfüllung der noch offenen Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2021 von CHF 26'629.15 als wesentlich erschwert und damit im Sinne von § 232 Abs. 1 Satz 1 StG als gefährdet erscheinen zu lassen. Im Weiteren ist unter den vorliegenden Umständen, insbesondere aufgrund des Bestehens zahlreicher Verlustscheine für Steuerforderungen, nicht davon auszugehen, dass der Rekurrent die "EO-Corona Entschädigung der D.", wäre sie ihm zugeflossen, den Steuerbehörden gemeldet bzw. für die Begleichung seiner Steuerschulden verwendet hätte (vgl. auch Frey, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], a.a.O., S. 119; Frey, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 169 DBG N 28, mit weiteren Hinweisen). Es kann 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. SGE vom 22. September 2022 [3-RV.2022.94], mit Verweis auf das 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 2012 – 2021 geeignet und nach den geschilderten Umständen erforderlich. Ein milderer Mittel zur Erreichung des Zwecks ist nicht ersichtlich. Die Sicherstellungsverfügung ist somit auch verhältnismässig.

7.4.

Zusammenfassend ist die Sicherstellungsverfügung des Gemeinderates Q. vom 24. März 2022 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2021 im Gesamtbetrag von CHF 26'629.15 also nicht zu beanstanden.

8.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt somit als unbegründet und ist abzuweisen.

9.

9.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent gemessen an seinen (materiellen) Anträgen (Aufhebung der Sicherstellungsverfügung im Umfang von insgesamt CHF 29'957.35 [CHF 26'629.15 {Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2021} + CHF 3'328.20 {direkte Bundessteuern 2012 – 2017}]) zu rund 10 %. Er hat daher 90 % der Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Soweit der Vertreter des Rekurrenten in der Replik vorbringt, dass dem sich aufgrund der Gehörsverletzung als berechtigt erwiesenen Rekurs bei der Kostenverteilung Rechnung zu tragen sei, ist dem entgegenzuhalten, dass der ursprüngliche Formmangel im Rekursverfahren geheilt wurde (vgl. Erw. 5.6; Urteil des Bundesgerichts vom 8. September 2003 [2A.560/2002]). Der Vertreter des Rekurrenten hätte den Rekurs nach Erhalt der Vernehmlassung der Vorinstanz vom 2. Juni 2022 kostenlos zurückziehen können bzw. müssen, um die Kosten des Verfahrens vor dem Spezialverwaltungsgericht zu vermeiden. Weil er stattdessen an der materiellen Prüfung der Sicherstellungsverfügung festhielt, hat der Rekurrent die Gerichtskosten trotz des ursprünglichen Formmangels im Umfang des Unterliegens zu tragen.

9.2.

9.2.1.

Die Parteikostenentschädigung ist grundsätzlich nach dem gleichen Verhältnis wie die amtlichen Kosten aufzuteilen (VGE vom 29. Januar 2014 [WBE.2013.57]; SGE vom 23. März 2023 [3-RV.2021.174]). Weil sich der Rekurs im Hinblick auf die mangelhafte Begründung der Sicherstellungsverfügung aber als berechtigt erwiesen hat, erscheint es angemessen, dem Rekurrenten für die Verfassung der Rekursschrift durch den Vertreter eine Parteikostenentschädigung nicht nur im Umfang des (materiellen) Obsiegens von rund 10 %, sondern von 50 % auszurichten.

9.2.2.

Die Kostennote des Vertreters beläuft sich auf CHF 1'608.50 (inkl. 7.7 % MWSt). Sie basiert auf einem Stundenansatz von Dr. Marco Kamber von CHF 250.00.

9.2.3.

Nach der Praxis des Spezialverwaltungsgerichts wird von einem maximalen Stundenansatz von CHF 220.00 ausgegangen (SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2022.3]). Daraus ergibt sich aufgrund der eingereichten Kostennote eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'442.10 (inkl. 7.7 % MWSt). Diese ist angemessen und zu 50 %, d.h. CHF 721.05 auf die Staatskasse zu nehmen.

Das Gericht erkennt:

1.

1.1.

Auf den Rekurs gegen die Sicherstellungsverfügung des Gemeinderates Q. vom 24. März 2022 wird, soweit sich diese auf die direkten Bundessteuern 2012 – 2017 bezieht, nicht eingetreten.

1.2.

Es wird festgestellt, dass die Sicherstellungsverfügung des Gemeinderates Q. vom 24. März 2022 betreffend die direkten Bundessteuern 2012 – 2017 nichtig ist.

2.

Der Rekurs gegen die Sicherstellungsverfügung des Gemeinderates Q. vom 24. März 2022 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 – 2021 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'500.00, der Kanzleigebühr von CHF 170.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'770.00, zu 90 % mit CHF 1'593.00 bezahlen.

4.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 721.05 ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (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, 25. Mai 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic