

3-RV.2025.111

P 30

Urteil vom 26. Februar 2026

Besetzung	Präsident Fischer Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

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

Gegenstand	Sicherstellungsverfügung der Finanzverwaltung Q. _____ vom 27. Mai 2025 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2010 – 2012 und 2020 – 2022
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Die Finanzverwaltung Q._____ hat am 27. Mai 2025 verfügt, dass A._____ zur Deckung der Kantons- und Gemeindesteuern 2010 – 2012 und 2020 – 2022 CHF 10'039.40 sicherzustellen habe.

2.

Die Sicherstellungsverfügung vom 27. Mai 2025 hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 26. Juni 2025 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt die folgenden Anträge:

"* Überprüfung der Forderungsurkunde vom 27. Mai 2025 bezüglich der Forderung von Kantons- und Gemeindesteuern.

* Aufhebung der Sicherstellungsverfügung."

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

3.

Die Finanzverwaltung Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

4.

A._____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 – 2012 und 2020 – 2022. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Die Finanzverwaltung Q._____ erliess gestützt auf die Sicherstellungsverfügung vom 27. Mai 2025 gleichentags einen Arrestbefehl, in welchem als Arrestgegenstand das Konto-Nr. aaa der Rekurrentin bei der B._____ aufgeführt ist. Am 3. März 2025 war darauf eine Kapitalzahlung der C._____ von CHF 34'927.00 gutgeschrieben worden.

2.2.

Das Betreibungsamt Q._____ vollzog den Steuerarrest am 5. Juni 2025 (vgl. Arresturkunde). Der Arrestbefehl und die Arresturkunde wurden der Rekurrentin am 16. Juni 2025 zugestellt.

2.3.

Die Rekurrentin beantragt die Aufhebung der Sicherstellungsverfügung.

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. Die Sicherstellungsverfügung gibt den sicherzustellenden Betrag an und ist sofort vollstreckbar. Sie hat im Betreibungsverfahren die gleichen Wirkungen wie ein vollstreckbares gerichtliches Urteil (§ 232 Abs. 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 Wohnsitz in der Schweiz (Q.____), weshalb als Sicherstellungsgrund lediglich die Gefährdung des Steueranspruchs infrage kommt.

3.4.

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.).

4.

4.1.

In der Sicherstellungsverfügung wird nicht begründet, weshalb der Steueranspruch gefährdet erscheint. Die Sicherstellungsverfügung erweist sich daher mit Blick auf den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) als mangelhaft.

4.2.

In der Vernehmlassung vom 10. Juli 2025 führt die Finanzverwaltung Q.____ hingegen ausreichend detailliert aus, weshalb eine Gefährdung des Steueranspruchs gegeben sei. Die auf diese Weise ergänzte Begründung erfüllt die sich aus Art. 29 Abs. 2 BV ergebenden Anforderungen. Im Weiteren konnte die Rekurrentin zur Vernehmlassung Stellung nehmen. Damit ist der ursprünglich gegebene Formmangel geheilt worden. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör 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.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Finanzverwaltung Q.____ den Bestand und Umfang der sicherzustellenden Steuerforderung glaubhaft macht.

5.2.

5.2.1.

Gemäss Sicherstellungsverfügung setzt sich die Steuerforderung von CHF 10'039.40 wie folgt zusammen:

<u>Forderung</u>	<u>Betrag CHF</u>
Steuern 2010	1'300.70
Steuern 2011	713.90
Steuern 2011 Mehrbetrag	2'103.75
Steuern 2012	770.90
Steuern 2020	1'620.30
Steuern 2021 und Gebühren	1'927.85
Steuern 2022	1'447.00
Steuern 2022 Mahngebühren	155.00

5.2.2.

Die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 wurden mit rechtskräftiger Verfügung vom 20. März 2012 auf CHF 1'617.10 veranlagt. Sodann verurkundet der Verlostschein vom 14. November 2012 eine Steuerforderung von CHF 1'300.70 (abzüglich Zahlung der Rekurrentin von CHF 523.20 und Skonto von CHF 0.10; inklusive Zinsen und Betriebskosten).

5.2.3.

Die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 wurden mit rechtskräftiger Verfügung vom 22. Januar 2013 auf CHF 2'437.40 veranlagt. Sodann verurkunden die Verlostscheine vom 4. September 2012 bzw. 9. Oktober 2013 Steuerforderungen von CHF 713.90 (inklusive Betriebskosten) und CHF 2'103.75 (inklusive Zinsen und Betriebskosten).

5.2.4.

Die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wurden mit rechtskräftiger Verfügung vom 18. März 2014 auf CHF 1'716.60 veranlagt. Sodann verurkundet der Verlostschein vom 17. Mai 2013 eine Steuerforderung von CHF 770.90 (inklusive Betriebskosten).

5.2.5.

Die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 wurden mit rechtskräftiger Verfügung vom 17. März 2022 auf CHF 1'217.20 veranlagt. Zudem wurden der Rekurrentin Gebühren von CHF 105.00 (CHF 35.00 für die Mahnung der nicht rechtzeitig eingereichten Steuererklärung [§ 188 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 65a Abs. 1 StGV]; Mahnung von CHF 35.00 für das Nichtbezahlen der definitiven Steuerrechnung [§ 77a Abs. 1 StGV]) in Rechnung gestellt. Sodann verurkundet der Verlostschein vom 18. November 2022 eine Steuerforderung von CHF 1'620.30 (inklusive Zinsen und Betriebskosten).

5.2.6.

Die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 wurden mit rechtskräftiger Verfügung vom 18. Juli 2023 auf CHF 1'434.60 veranlagt. Zudem wurden der Rekurrentin Gebühren von CHF 105.00 (CHF 35.00 für die Mahnung der nicht rechtzeitig eingereichten Steuererklärung [§ 188 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 65a Abs. 1 StGV]; Mahnungen von je einmal CHF 35.00 für das Nichtbezahlen der provisorischen und definitiven Steuerrechnung [§ 77a Abs. 1 StGV]) in Rechnung gestellt. Sodann verurkundet der Verlustschein vom 14. März 2024 eine Steuerforderung von CHF 1'927.85 (inklusive Zinsen und Betreuungskosten).

5.2.7.

Mit rechtskräftigem Einspracheentscheid vom 18. Oktober 2024 wurden die Kantons- und Gemeindesteuern 2022 auf CHF 1'447.00 festgesetzt. Zudem wurden der Rekurrentin Gebühren von CHF 155.00 (CHF 35.00 und CHF 50.00 für Mahnungen nicht rechtzeitig eingereichter Steuererklärungen [§ 188 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 65a Abs. 1 StGV]; Mahnungen von je einmal CHF 35.00 für das Nichtbezahlen der provisorischen und definitiven Steuerrechnung [§ 77a Abs. 1 StGV]) in Rechnung gestellt.

5.3.

Die geltend gemachten Steuerforderungen 2010 – 2012 und 2020 – 2022 von CHF 10'039.40 sind aufgrund der vorstehenden Erwägungen – unter dem Vorbehalt der nachfolgend zu prüfenden Verjährung – mehr als nur glaubhaft gemacht; deren Bestand und Umfang sind strikt bewiesen.

5.4.

5.4.1.

Die Rekurrentin beantragt, dass zu prüfen sei, ob die Steuerforderungen (teilweise) verjährt seien.

5.4.2.

Die Bezugsverjährung ist in § 178 StG geregelt: Steuerforderungen verjähren 5 Jahre, nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist (Abs. 1). Die Wirkungen des Verlustscheines bleiben vorbehalten (Abs. 4).

5.4.3.

Die durch den Verlustschein verurkundete Forderung verjährt 20 Jahre nach der Ausstellung des Verlustscheines (Art. 149a Abs. 1 Teilsatz 1 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889 [SchKG]). Die SchKG-Bestimmungen sind grundsätzlich auch auf öffentlich-rechtliche Geldforderungen wie namentlich Steuern und Abgaben anwendbar. Für die direkten Steuern ist denn auch anerkannt, dass mit der Ausstellung eines Verlustscheines für die darin verurkundete Steuerforderung eine neue Verjährungsfrist gemäss Art. 149a Abs. 1 SchKG von 20 Jahren zu laufen beginnt (BGE 137 II 17 E. 2.6 m.w.H.).

5.4.4.

Die Verlustscheine für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 – 2012 und 2020 – 2021 wurden am 4. September 2012 bzw. nach diesem Datum ausgestellt (E. 5.2.). Nach Ausstellung der Verlustscheine sind noch keine 20 Jahre vergangen, weshalb die durch die vorerwähnten Verlustscheine verurkundeten Forderungen nicht verjährt sind.

5.4.5.

Seit dem rechtskräftigem Einspracheentscheid vom 18. Oktober 2024 sind weniger als fünf Jahre vergangen, weshalb die Bezugsverjährung auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2022 nicht eingetreten ist.

5.5.

Bestand und Umfang der Steuerforderungen 2010 – 2012 und 2020 – 2022 sind somit strikt bewiesen.

6.

6.1.

In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, ob die Bezahlung der von der Rekurrentin geschuldeten Steuer gefährdet ist.

6.2.

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 (die Zwangsvollstreckung der Steuerschuld) 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 (unter anderem das Verschenken von Vermögenswerten an nahestehende Personen), die Ausgestaltung der steuerpflichtigen Tätigkeit, die eine rasche Disposition von Vermögenswerten ins Ausland ermöglicht, sowie die grobe oder fortgesetzte Verletzung der Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- oder Deklarationspflichten, wodurch gegenüber den Steuerbehörden die Einkommens- und Vermögensverhältnisse verschleiert werden (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55] m.w.H.; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 169 DBG N 18 f. und 21 f.). Auch das Vorliegen von Verlustscheinen kann zu einer Steuersicherung Anlass geben (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.55] m.w.H.).

6.3.

Die Finanzverwaltung Q._____ erachtet den Steueranspruch aufgrund zahlreicher Verlustscheine als gefährdet. Diese Auffassung ist gestützt auf die vorerwähnte Rechtsprechung zutreffend.

6.4.

6.4.1.

Die Rekurrentin führt aus, dass sie von Mai 2005 bis Dezember 2019 von den Sozialen Diensten mit monatlichen Teilleistungen unterstützt worden sei. Zudem habe sie in den Jahren 2019, 2021, 2022, 2023 und 2024 (bis zum 6. März 2024) Arbeitslosenentschädigung und von März 2024 bis August 2024 eine Überbrückungsrente als ältere Arbeitslose erhalten; seit Oktober 2024 beziehe sie AHV-Rente sowie Ergänzungsleistungen. Die chronologische Darstellung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse belege, dass keine Zahlungsunwilligkeit vorliege.

6.4.2.

Diese Ausführungen vermögen nichts daran zu ändern, dass der Steueranspruch aufgrund zahlreicher Verlustscheine als gefährdet erscheint.

7.

7.1.

7.1.1.

Die Rekurrentin bringt vor, dass auf das verarrestierte Bankkonto ihre AHV-Rente sowie Ergänzungsleistungen zur AHV ausbezahlt werden. Dabei handle es sich um unpfändbare Vermögenswerte (vgl. Art. 92 Abs. 1 lit. 9a SchKG).

7.1.2.

Das Spezialverwaltungsgericht ist für die Prüfung, ob beim Arrestvollzug gegen Art. 92 SchKG (Unpfändbare Vermögenswerte) und Art. 93 SchKG (Beschränkt pfändbares Einkommen) verstossen wurde, nicht zuständig. Entsprechende Rügen sind vielmehr 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 19). Hinzu kommt, dass das Bankkonto der Rekurrentin bei der B._____ nur im Umfang von CHF 10'039.40 mit Arrest belegt wurde und darauf auch eine BVG-Kapitalleistung von CHF 34'927.00 ausbezahlt wurde, welche nicht unpfändbar ist, sondern beschränkt pfändbares Einkommen darstellt (vgl. Art. 93 Abs. 1 SchKG).

7.2.

Die Rekurrentin weist zu Recht darauf hin, dass auf dem Arrestbefehl vom 27. Mai 2025 nebst der "Einwohnergemeinde Q._____" fälschlicherweise auch die "Alimentenfachstelle der Gemeinde Q._____" aufgeführt ist. An den vorstehenden rechtlichen Ausführungen vermag dieser Umstand allerdings nichts zu ändern.

7.3.

7.3.1.

Die Rekurrentin führt weiter aus, dass sie – obwohl ihr Konto arrestiert sei – im August 2025 von der Finanzverwaltung Q._____ die definitive Steueranforderung 2023 sowie eine Mahnung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2025 (Kapitalzahlung) erhalten habe. Sie sei nicht darüber informiert gewesen, dass Kapitalzahlungen nicht von der Steuerbefreiung für Personen mit Ergänzungsleistungen betroffen seien. Darüber hinaus sei sie von der Finanzverwaltung Q._____ darauf hingewiesen worden, dass sie als Empfängerin von Ergänzungsleistungen jährlich einen Antrag auf Steuererlass einreichen könne. Aufgrund dieser Auskünfte habe sie über die Kapitalzahlung verfügt.

7.3.2.

Diese Vorbringen vermögen ebenfalls nichts an den vorstehenden rechtlichen Ausführungen zu ändern, zumal sie die Steuerperioden 2023 und 2025 betreffen, für welche die Sicherstellungsverfügung vom 27. Mai 2025 nicht gilt. Im Weiteren trifft zu, dass es sich bei Ergänzungsleistungen zur AHV um steuerfreie Einkünfte handelt (§ 33 Abs. 1 lit. h StG). Der Bezug von Ergänzungsleistungen führt hingegen nicht dazu, dass die Rekurrentin generell von der Einkommenssteuer befreit ist. Insbesondere unterliegen BVG-Kapitalzahlungen der Einkommenssteuer (§ 31 Abs. 1 in Verbindung mit § 45 Abs. 1 lit. a StG). Dass die Rekurrentin letztere Bestimmungen nicht kannte, ändert nichts an der Steuerbarkeit der BVG-Kapitalzahlung. Schliesslich können nur rechtskräftig veranlagte Steuerforderungen Gegenstand eines Steuererlassverfahrens sein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 230 StG N 10). Die Erlassbehörde tritt nur auf Erlassgesuche ein, die vor Zustellung des Zahlungsbefehls (Art. 38 SchKG) eingereicht werden (§ 230 Abs. 4 StG).

8.

Der sicherzustellende Betrag entspricht der Höhe der geschuldeten Steuer. Die Sicherstellungsverfügung erweist sich deshalb als verhältnismässig.

9.

Die Voraussetzungen für eine Sicherstellungsverfügung sind somit erfüllt. Der Rekurs ist demnach abzuweisen.

10.

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 Gerichtsgebühr von CHF 500.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
das Kantonale Steueramt
die Finanzverwaltung 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, 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, 26. Februar 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs