

# **GR\_GERICHTE A 2017 40 vom 6. Dezember 2017**

GR Gerichte, 2017-12-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2017\\_40](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2017_40)

FR: GR\_GERICHTE A 2017 40 du 6 décembre 2017

IT: GR\_GERICHTE A 2017 40 del 6 dicembre 2017

## **Regeste**

abgaberechtliche Sicherstellungsverfügung | Steuern übriges

## **Erwägungen**

### **E. 4**

Gegen die Sicherstellungsverfügung vom 6. Juli 2017 erhob A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdeführer) am 14. Juli 2017 Einsprache (recte: Beschwerde) an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden. Weil aus

- 3 - dem Schreiben nicht klar hervorging, was mit dem angefochtenen Entscheid zu geschehen hat und überdies eine konzise Begründung fehlte, weshalb das Gericht dem Antrag entsprechen sollte bzw. inwiefern die kantonale Steuerverwaltung rechtsfehlerhaft entschieden haben sollte, wurde der Beschwerdeführer vom Instruktionsrichter mit Schreiben vom 17. Juli 2017 aufgefordert, bis zum 27. Juli 2017 einen klaren Antrag und eine verständliche Begründung nachzureichen.

### **E. 5**

Mit Schreiben vom 20. Juli 2017 beantragte der Beschwerdeführer sinn- gemäss eine Zurückweisung der Sicherstellungsverfügung. Die sicherge- stellten Beträge seien zu reduzieren und das Betreibungsamt sei anzu- weisen, den eingezogenen Betrag von Fr. 9'100.-- zurück zu erstatten, da es sich beim eingezogenen Betrag um Vorsorgegelder handle. Im Übri- gen treffe es nicht zu, dass er nur im Ausland lebe; vielmehr lebe er in Zyklen von zwei bis drei Monaten in der Schweiz und im Ausland.

### **E. 6**

Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend Beschwer- degegnerin) schloss in ihrer Vernehmlassung vom 31. August 2017 auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Der Kanton habe gegen den Beschwerdeführer Verlustscheinforderungen von Fr. 7'033.20. Hinzu kämen laufende Steuerverpflichtungen für Bund, Kan- ton und Gemeinde. Im Zeitpunkt der Sicherstellungsverfügung hätten sich die definitiven Steuern auf Fr. 467.-- belaufen. Zusätzlich seien auch die noch nicht veranlagten Steuern für das Jahr 2017 mit Fr. 500.-- aufkumu- liert worden. Für Arrestkosten seien Fr. 600.-- veranschlagt. Dies ergebe einen Betrag von Fr. 8'600.20, der unter Berücksichtigung von noch anfal- lenden Verzugszinsen und allenfalls weiterer Kosten für die Sicherstel- lungsverfügung auf Fr. 9'100.-- hochgerechnet worden sei. Der Einzug der Steuerforderung schein gefährdet, da sich der Beschwerdeführer für unbestimmte Zeitperioden im Ausland aufhalte. Zudem hätten in den letz- ten Jahren Steuerforderungen über Mahnungen und Betreibungen einge- zogen werden müssen bzw. nicht erfolgreich eingezogen werden können.

- 4 - Vorsorgegelder seien nach Eintritt der Fälligkeit beschränkt pfändbar. Die vom Beschwerdeführer eingereichte Vermögensübersicht der PostFinance zeige, dass er über ein Guthaben von insgesamt Fr. 61'000.-- verfüge, welches zur Begleichung der Ausstände herangezogen werden könne. Die Beschwerdegegnerin habe keinen direkten Zugriff auf Vorsorgegelder, weshalb das Betreibungsamt den Betrag von Fr. 9'100.-- von seinem Sparkonto sichergestellt habe. Mit dem sichergestellten Betrag würden die offenen Forderungen inkl. angefallener Kosten, Gebühren und allfälligen Verzugszinsen getilgt. Einen allfälligen Überschuss werde das Betreibungsamt wieder freigeben.

#### **E. 7**

Am 11. September 2017 hielt der Beschwerdeführer replicando an seinen Anträgen fest und führte im Wesentlichen noch aus, dass der Verlustschein aus früheren Jahren stamme und er die Steuern in den letzten Jahren, wenn auch manchmal verspätet oder nach Mahnungen, bezahlt habe. Die Steuern für die Steuerperiode 2016 seien bereits bezahlt worden und die Rechnungen für die Steuerperiode 2017 seien noch nicht vorhanden. Es sei daher nicht richtig, dafür Kosten sicherzustellen.

#### **E. 8**

Am 22. September 2017 hielt die Beschwerdegegnerin duplicando an ihren Anträgen fest.

#### **E. 9**

Am 2. Oktober 2017 führte der Beschwerdeführer triplicando noch aus, dass er in der Schweiz lebe und mehrere Monate pro Jahr im Ausland weile. Im Jahr 2016 sei er 24 Wochen in der Schweiz gewesen, im Jahr 2017 bislang 20 Wochen. Das Regionalgericht habe die Forderungen der Beschwerdegegnerin gutgeheissen. Aus Kostengründen habe er darauf verzichtet, diesen Entscheid ans Kantonsgericht weiter zu ziehen.

#### **E. 10**

Die Beschwerdegegnerin verzichtete am 13. Oktober 2017 auf die Einreichung einer Quadruplik.

- 5 - Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und in der angefochtenen Sicherstellungsverfügung vom 6. Juli 2017 sowie auf die eingereichten Beweismittel wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. a) Anfechtungsobjekt des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bildet die Sicherstellungsverfügung vom 6. Juli 2017, mit welcher die Beschwerdegegnerin den Beschwerdeführer mit einer Sicherstellung von Fr. 9'100.-- für Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperioden 2016 und 2017 sowie den Verlustschein Nr. 2040551 belegt hat. Eine solche Verfügung kann nach Art. 169 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) bzw. Art. 158 Abs. 3 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.000) mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht weitergezogen werden. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b VRG, wonach das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen Entscheide von Dienststellen der kantonalen Verwaltung und von unselbständigen Anstalten des kantonalen Rechts beurteilt, soweit das kantonale Recht den direkten Weiterzug vorsieht, was hier – wie gesehen (vgl. Art. 158 Abs. 3 StG) – der Fall ist. Demzufolge fällt die Beurteilung der vorliegenden Streitsache in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden. Der Beschwerdeführer ist als materieller und formeller Adressat der angefochtenen Verfügung

beschwert und damit zur Beschwerdeerhebung befugt. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist demnach – unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägung 1b – einzutreten. b) Streitig und zu prüfen ist einerseits die Frage, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für den Erlass der Sicherstellungsverfügung erfüllt sind und

- 6 - damit die angefochtene Sicherstellungsverfügung vom 6. Juli 2017 rechtmässig erging. Andererseits ist nachstehend auch der Umfang der angefochtenen Sicherstellungsverfügung zu prüfen. Hingegen werden Mängel, die den Vollzug der Sicherstellungsverfügung bzw. die Arrestlegung oder den Arrestbefehl betreffen, nicht im Rechtsmittelverfahren gegen die Sicherstellungsverfügung geprüft (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C\_235/2013 vom 26. Oktober 2013 E.2.3 m.w.H.; Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden [VGU] A 15 5 vom 30. August 2016 E.1 m.w.H.). Demzufolge ist im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren auf den beschwerdeführerischen Antrag, wonach das Betreibungsamt der Region anzuweisen sei, den eingezogenen Betrag von Fr. 9'100.-- zurück zu erstatten, nicht einzutreten. 2. Bei der Sicherstellungsverfügung handelt es sich um eine einfache Anforderung an den Steuerschuldner, Sicherheit zu leisten. Erst in zweiter Linie gilt die Verfügung kraft Gesetz (vgl. Art. 170 Abs. 1 DBG bzw. Art. 78 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] i.V.m. Art. 158a Abs. 1 StG) als Arrestbefehl zur Durchsetzung der verlangten Sicherheitsleistung. Bei der Sicherstellungsverfügung handelt es sich um eine reine Massnahme der Steuersicherung, mit welcher Sicherheit nicht nur für fällige Steuerforderungen verlangt werden kann, sondern auch für nur provisorische Steuerforderungen, sofern deren Bestand hinreichend wahrscheinlich ist. Insofern stellt die Sicherstellungsverfügung die Steuerschuld resolutiv bedingt fest. Voraussetzung der Massnahme ist regelmässig, dass die Bezahlung der Steuer gefährdet ist. Sicherstellungsverfügungen stellen vorsorgliche und damit rein provisorische Massnahmen der Steuersicherung dar, die sich insbesondere bei mutmasslichen Steuerforderungen in keiner Art und Weise auf den Bestand und die Höhe der Steuerforderung auswirken. Sie fällt dahin, wenn und soweit im ordentlichen Verfahren festgestellt wird, dass die Forderung nicht oder nicht im angenommenen Umfang besteht. Die Sicherung von Steuerforderungen

- 7 - kann unabhängig von ihrem Veranlagungszustand erfolgen. Die Funktion der Sicherstellungsverfügung besteht darin, mit einer behördlichen Massnahme dem Gemeinwesen für einen scheinbar gefährdeten Steueranspruch Sicherheit zu verschaffen. Mit Erlass einer Sicherstellungsverfügung soll dafür gesorgt werden, dass der mutmassliche Steueranspruch bei Eintritt der Fälligkeit, respektive dem Vorliegen eines rechtskräftigen Steuerentscheids, auch tatsächlich bezogen werden kann (vgl. FREY, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 169 Rz. 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 169 Rz. 1 ff.; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102 - 222 DBG, Basel 2015, Art. 169 Rz. 1 ff.). 3. a) Im konkreten Fall stellt sich zunächst die Frage, ob die in Art. 169 DBG bzw. Art. 158 StG genannten Voraussetzungen für den Erlass der Sicherstellungsverfügung erfüllt sind. Die fraglichen Bestimmungen lauten wie folgt: Art. 169 DBG Sicherstellung 1 Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz oder erscheint die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer als gefährdet, so kann die kantonale Verwaltung für die direkte

Bundessteuer 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 Gerichtsurteil. 2 Die Sicherstellung muss in Geld, durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften oder durch Bankbürgschaft geleistet werden. 3 Der Steuerpflichtige kann gegen die Sicherstellungsverfügung innert 30 Tagen nach Zustellung bei der kantonalen Steuerrekurskommission Beschwerde führen. Artikel 146 ist anwendbar. 4 Beschwerden gegen Sicherstellungsverfügungen haben keine aufschiebende Wirkung. Art. 158 StG V. Sicherstellung 1. Sicherstellungsverfügung

- 8 - 1 Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz oder erscheint die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer oder Busse als gefährdet, kann die kantonale Steuerverwaltung auch vor rechtskräftiger Feststellung des Betrages jederzeit Sicherstellung verlangen. 2 Die Verfügung hat den sicherzustellenden Betrag anzugeben und ist sofort vollstreckbar. Sie ist einem gerichtlichen Urteil im Sinne von Artikel 80 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs gleichgestellt. 2bis Die Sicherstellung muss in Geld, durch Hinterlegung sicherer, marktgängiger Wertschriften, mittels Grundpfand oder durch Bürgschaft geleistet werden. 3 Die Sicherstellungsverfügung ist dem Steuerpflichtigen schriftlich zu eröffnen und kann mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht weitergezogen werden. 4 Die Beschwerde hemmt die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung nicht. Art. 169 Abs. 1 DBG bzw. Art. 158 Abs. 1 StG verlangen somit das Vorliegen eines Sicherstellungsgrunds sowie die provisorische und vorfrageweise Prüfung, ob eine Steuerschuld besteht. Die materielle Abklärung der Steuerpflicht und die Festsetzung der Abgabe bleiben jedoch einem (separaten) Hauptverfahren in der Steuersache überlassen (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C\_235/2013 vom 26. Oktober 2013 E.2.4; PVG 2003 Nr. 14 E.1; VGU A 15 5 vom 30. August 2016 E.2a, A 13 11 und 12 vom 28. Mai 2013 E.3a). Sicherstellungsgründe im Sinne von Art. 169 Abs. 1 DBG bzw. Art. 158 Abs. 1 StG sind beispielsweise ein die Bezahlung der Steuerforderung gefährdendes Verhalten des Steuerpflichtigen. Als solches gilt ein Verhalten, welches sich auf die Bezahlung der Steuerforderung nachteilig auswirken könnte, so beispielsweise die Vorbereitung zur Abreise ins Ausland, Fluchtgefahr, die Verminderung des Vermögens durch verschwenderische Lebensführung oder umfassende Schenkungen wie auch das Beiseiteschaffen oder Verheimlichen von Vermögenswerten (vgl. FREY, a.a.O., Art. 169 Rz. 16 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 169 Rz. 10 ff.). Die Gefährdung der Steuerforderung wird immer auch auf Grundlage der steuerlichen Deklarationspflichten des Steuererschuldners beurteilt. Anlass zur Steuersicherung gibt deshalb auch die systematische Verschleierung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse im Veranlagungsverfahren, indem der Steuerpflichtige die Steuerbehörden durch Nichtdeklaration von Einkommen und Vermögen systematisch über seine finanziellen Verhältnisse in die Irre führt (vgl. Urteil

- 9 - des Bundesgerichtes 2A.234/2006 vom 23. Januar 2007 E.2.2; FREY, a.a.O., Art. 169 Rz. 25; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 169 Rz. 26). Ebenso liegt eine Gefährdung vor, wenn offene Verlustscheine für Steuerforderungen bestehen und der Steuerpflichtige sein neues Vermögen nicht deklariert (vgl. FREY, a.a.O., Art. 169 Rz. 28). Ob die Steuerschuld, für die Sicherstellung begehrt wird, besteht, prüft das Verwaltungsgericht im Sicherstellungsverfahren nur provisorisch und vorfrageweise. Dasselbe

gilt für die Höhe des sicherzustellenden Betrags, der bloss glaubhaft zu machen ist. Die nähere Abklärung der Steuerpflicht und einer allfälligen (Mit-)Haftung des Ehegatten sowie die Festsetzung der Höhe der Abgabe bleiben dem Hauptverfahren in der Steuersache selbst vorbehalten. Das Verwaltungsgericht beschränkt sich insoweit auf eine Prima-facie-Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse (vgl. Urteile des Bundesgerichtes 2C\_235/2013 vom 26. Oktober 2013 E.2.4, 2A.237/2006 vom 9. Januar 2007 E.2.3, 2A.205/2005 vom 22. Dezember 2005 E.2.2.1; VGU A 15 5 vom 30. August 2016 E.2a; FREY, a.a.O., Art. 169 Rz. 49). Dieselbe Einschränkung gilt mit Blick auf das Vorliegen der Gefährdung der Steuerforderung; denn auch diese muss nach dem Gesetzeswortlaut, wonach die Bezahlung der Steuerschuld als gefährdet erscheinen muss, lediglich glaubhaft gemacht werden (vgl. VGU A 15 5 vom 30. August 2016 E.2a, A 13 11 und 12 vom 28. Mai 2013 E.3a). b) Im vorliegenden Fall waren die Voraussetzungen von Art. 169 Abs. 1 DBG bzw. Art. 158 Abs. 1 StG im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Sicherstellungsverfügung vom 6. Juli 2017 – wie nachstehend dargestellt – offenkundig gegeben. Einerseits hat das Betreibungsamt bereits am 14. Juli 2004 einen Verlustschein (Nr. 2040551) über Fr. 7'033.20 ausgestellt, welcher vom Beschwerdeführer – zumindest bis zum Erlass der angefochtenen Sicherstellungsverfügung – nicht getilgt wurde. Andererseits füllte der Beschwerdeführer in der Steuererklärung des Jahres 2016 offenbar weder das Wertschriftenverzeichnis aus noch deklarierte er seine Konten. Zwar liegt die entsprechende Steuererklärung der Steuerperi-

- 10 - ode 2016 nicht bei den Akten. Die Tatsache ergibt sich jedoch einerseits aufgrund der Bemerkungen im Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 vom 30. Juni 2017 (Akten des Beschwerdeführers [Bf-act.] 5), wo festgehalten wurde, dass der Beschwerdeführer seine beiden PostFinance-Konten im Wertschriftenverzeichnis deklarieren müsse, und andererseits aufgrund des im Einspracheverfahren verfassten (undatierten) Schreibens des Beschwerdeführers an die Beschwerdegegnerin (Bf-act. 4), wonach er die Auszahlung der Pensionskasse nicht in der Steuererklärung deklariert habe, weil der Steuerbetrag als Quellensteuer direkt vom Auszahlungsbetrag abgezogen worden sei. Dies vermag indes die Nichtdeklaration der Pensionskassenauszahlung in keiner Weise zu entschuldigen, zumal darauf nicht nur die – mittels Quellensteuer erhobene – Einkommenssteuer, sondern allenfalls – falls der Freibetrag überschritten würde – auch die Vermögenssteuer abzuliefern wäre. Dementsprechend lagen aber im Erlasszeitpunkt der angefochtenen Sicherstellungsverfügung vom 6. Juni 2017 durchaus Gründe für die Sicherstellung im Sinne von Art. 169 Abs. 1 DBG bzw. Art. 158 Abs. 1 StG vor, reichen dafür doch ein Verschleiern der Einkommens- und Vermögensverhältnisse im Veranlagungsverfahren durch Nichtdeklaration von Einkommen und Vermögen sowie eine Nichtdeklaration von neuem Vermögen bei offenen Verlustscheinen – wie gesehen – ohne Weiteres aus. Im Übrigen erweist sich im vorliegenden Fall der Erlass der angefochtenen Sicherstellungsverfügung auch vor dem Hintergrund als gerechtfertigt, dass die Beschwerdegegnerin – wie aus dem vom Beschwerdeführer selbst eingereichten Betreibungsregisterauszug vom 7. Juli 2017 (Bf-act. 9) offenkundig hervorgeht – bereits in den Vorjahren Betreibungsverfahren einleiten musste, um die offenen Steuerforderungen einzutreiben. Bei diesem Ergebnis kann grundsätzlich offen bleiben, ob auch der von der Beschwerdegegnerin in der angefochtenen Sicherstellungsverfügung vom 6. Juli 2017 explizit als Sicherstellungsgrund erwähnte Wohnsitz des Beschwerdeführers im Ausland ohne Abmeldung in der Gemeinde X.\_\_\_\_\_ eine Sicherstellung zu rechtfertigen vermag. Da der Beschwer-

- 11 - deführer aber selber einräumt, zwar mehrere Monate pro Jahr im Ausland zu weilen, die restliche Zeit aber in X.\_\_\_\_\_ zu wohnen und dort auch seine Post entgegen zu nehmen, und überdies ein Auslandsaufenthalt von mehreren Monaten pro Jahr für sich allein grundsätzlich nicht ausreicht, um eine Sicherstellung zu rechtfertigen, erscheint der von der Beschwer- degegnerin genannte Sicherstellungsgrund zumindest als fraglich. Dies ändert aber nichts an der Tatsache, dass im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Sicherstellungsverfügung vom 6. Juli 2017 – wie gesehen – andere Sicherstellungsgründe vorlagen, nämlich die Beteiligungen in den Vorjahren sowie die Verschleierung von Einkommen und Vermögen bei offenen Verlustscheinen. Dementsprechend war aber die Sicherstel- lung im Zeitpunkt des Erlasses der angefochtenen Sicherstellungsverfü- gung vom 6. Juli 2017 ohne Weiteres gerechtfertigt. 4. Zu prüfen bleibt der Umfang der angefochtenen Sicherstellungsverfügung vom 6. Juli 2017 über Fr. 9'100.-- und damit verbunden die – wenn auch vom Beschwerdeführer nicht thematisierten – Fragen, ob auch für Ver- lustscheine Sicherstellung verfügt werden kann (vgl. nachstehend E.5), ob die Sicherstellung im Juli 2017 die gesamten mutmasslichen Steuern der Steuerperiode 2017 berücksichtigen darf und ob die Beschwerdegeg- nerin auch für Gemeindesteuern Sicherstellung verfügen darf (vgl. nach- stehend E.6). 5. Gemäss Art. 169 Abs. 1 DBG kann die kantonale Steuerverwaltung für die direkte Bundessteuer Sicherstellung verlangen, wenn der Steuer- pflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz hat oder die Bezahlung der von ihm geschuldeten Steuer als gefährdet erscheint. Im Gegensatz zu Art. 169 Abs. 1 DBG äussert sich Art. 158 Abs. 1 StG nicht explizit zur Frage, für welche Arten von Steuerforderungen die kantonale Steuerver- waltung Sicherstellung verlangen kann, doch liegt es auf der Hand, dass der Anwendungsbereich der Sicherstellungsverfügung im Sinne von Art. 158 StG vorgegeben ist durch den Anwendungsbereich des kantona-

- 12 - len Steuergesetzes. Gemäss Art. 1 Abs. 1 StG erhebt der Kanton nach den Bestimmungen dieses Gesetzes: a) eine Einkommens- und eine Vermögenssteuer von den natürlichen Personen sowie eine Grundstückgewinnsteuer von den natürlichen und den steuerbe- freiten juristischen Personen; b) von den juristischen Personen eine Gewinn- und Kapitalsteuer für den Kanton und für die Gemeinden; c) von den natürlichen und den juristischen Personen eine Quellensteuer für den Kanton, für die Gemeinden und für die Landeskirchen mit ihren Kirchengemein- den; d) eine Nachlass- und eine Schenkungssteuer von den natürlichen und juristi- schen Personen; e) ... f) eine Kultussteuer für die Landeskirchen. Demzufolge kann die kantonale Steuerverwaltung einerseits gestützt auf Art. 169 Abs. 1 DBG für die direkte Bundessteuer sowie andererseits ge- stützt auf Art. 158 Abs. 1 StG für alle Arten von Steuern, welcher der Kan- ton nach den Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes erhebt, Si- cherstellung verlangen. Da der Verlustschein Nr. 2040551 vom 14. Juli 2004 (Akten der Beschwerdegegnerin [Bg-act.] 1) – nebst Zinsen und Be- treibungskosten – einzig Steuerforderungen der Kantons- und Bundes- steuern der Jahre 1997 bis 1999 betrifft, erweist sich die Sicherstellung zur Deckung des Verlustscheins Nr. 2040551 im Betrag von Fr. 7'100.-- als zulässig. Diesbezüglich gilt es an dieser Stelle indes noch anzumer- ken, dass die Beschwerdegegnerin in der angefochtenen Sicherstellungs- verfügung vom 6. Juli 2017 als Rechtsgrundlage einzig Art. 158 StG er- wähnt und damit ihre Begründungspflicht verletzt hat. Wie gesehen, darf die kantonale Steuerverwaltung gestützt auf Art. 158 StG bloss für alle Ar- ten von Steuern, welcher der Kanton nach den Bestimmungen des kanto- nalen Steuergesetzes erhebt, Sicherstellung verlangen. Bei den mit Ver- lustschein Nr. 2040551 vom 14. Juli 2004 geltend gemachten Steuerfor- derungen handelt es sich indes auch um Bundessteuern der Jahre 1997 und 1998,

weshalb als massgebliche Rechtsgrundlage auch Art. 169 DBG, wonach die kantonale Steuerverwaltung auch für die direkte Bundessteuer Sicherstellung verlangen kann, hätte aufgeführt werden müs-

- 13 - sen. Allein dieser Mangel lässt die angefochtene Sicherstellungsverfügung vom 6. Juli 2017 aber noch nicht als nichtig erscheinen, verlangt die Nichtigkeit nach der Evidenztheorie doch einen besonders schweren Mangel, welcher offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit durch die Nichtigkeitsfolge nicht ernsthaft gefährdet wird (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl., Zürich/St. Gallen 2016, Rz. 1098 m.w.H.). Beim erwähnten Mangel handelt es sich weder um einen besonders schweren Mangel noch war er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar. Zudem war dem Beschwerdeführer – spätestens im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren – klar, welche Forderungen – mithin auch Forderungen der direkten Bundessteuern der Jahre 1997 und 1998 – gestützt auf den Verlustschein Nr. 2040551 vom 14. Juli 2004 geltend gemacht wurden. Die von der Beschwerdegegnerin verfügte Sicherstellung zur Deckung des Verlustscheins Nr. 2040551 vom 14. Juli 2004 im Betrag von Fr. 7'100.-- erweist sich somit als rechtsens. 6. a) Nebst der Sicherstellung für den Verlustschein Nr. 2040551 vom 14. Juli 2004 in der Höhe von Fr. 7'100.-- hat die Beschwerdegegnerin in der angefochtenen Sicherstellungsverfügung vom 6. Juli 2017 auch Sicherstellung für die Kantonssteuern 2016 und 2017 in der Höhe von Fr. 1'300.-- und für die Gemeindesteuern 2016 und 2017 in der Höhe von Fr. 700.-- verfügt. Wie nachstehend dargestellt, erweist sich der für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 und 2017 (inkl. Arrestkosten, Verzugszinsen und weitere Kosten) sichergestellte Betrag von Fr. 2'000.-- aber gleich aus mehreren Gründen als übersetzt. b) Zunächst gilt es festzuhalten, dass der Steuerbezug der Einkommens- und Vermögenssteuern gemäss Art. 4 Abs. 4 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) in die Zuständigkeit der Gemeinde fällt. Wenn aber der Steuerbezug der kommunalen Einkommens- und Vermögenssteuern den Gemeinden obliegt, hat dies folge-

- 14 - richtig auch für die Sicherstellung des mutmasslich geschuldeten kommunalen Steuerbetrags zu gelten, bezweckt der Erlass einer Sicherstellungsverfügung doch, dass der mutmassliche Steueranspruch bei Eintritt der Fälligkeit bzw. dem Vorliegen eines rechtskräftigen Steuerentscheids auch tatsächlich bezogen werden kann (vgl. FREY, a.a.O., Art. 169 Rz. 2 in fine; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2016, S. 400); der Erlass einer Sicherstellungsverfügung dient mithin unmittelbar dem Steuerbezug. Vor diesem Hintergrund sowie aufgrund des klaren Gesetzeswortlauts von Art. 4 Abs. 4 GKStG darf die kantonale Steuerverwaltung weder Gemeindesteuern einziehen noch hierfür Sicherstellung verfügen. Vielmehr obliegt sowohl der Bezug der Gemeindesteuern als auch eine allfällige Sicherstellung für Gemeindesteuern der jeweils zuständigen Gemeinde. Dementsprechend hätte aber die Beschwerdegegnerin keine Sicherstellung für die Gemeindesteuern der Steuerperioden 2016 und 2017 verfügen dürfen; zuständig hierfür wäre vielmehr die Gemeinde X. \_\_\_\_\_. Die Frage, ob – entgegen dem klaren Wortlaut von Art. 4 Abs. 4 GKStG – eine Delegation des Steuerbezugs von der Gemeinde auf den Kanton möglich ist und – falls ja – ob dies auch für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung gälte, braucht im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren nicht beantwortet zu werden, da hierfür zumindest eine Vereinbarung zwischen dem Kanton und der

entsprechenden Gemeinde bzw. eine Delegation des Steuerbezugs von der Gemeinde an den Kantone erforderlich wäre und die Beschwerdegegnerin im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren weder eine entsprechende Vereinbarung noch eine Delegation und auch sonst keine Unterlagen dazu eingereicht hat. Als Zwischenergebnis lässt sich somit festhalten, dass die Beschwerdegegnerin in der angefochtenen Sicherstellungsverfügung vom 6. Juli 2017 zu Unrecht Sicherstellung für die Gemeindesteuern der Steuerperioden 2016 und 2017 verfügt hat.

- 15 - c) Des Weiteren kann Sicherstellung grundsätzlich nur für geschuldete Steuern (inkl. der aufgelaufenen Zinsen und Vollstreckungskosten) verlangt werden; die geschuldeten Steuern müssen aber weder fällig noch durch eine rechtskräftige Entscheidung festgesetzt worden sein. Für künftige Steuerforderungen hingegen kann mangels einer gesetzlichen Grundlage keine Sicherstellung verlangt werden (FREY, a.a.O., Art. 169 Rz. 5; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 169 Rz. 5; LOCHER, a.a.O., Art. 169 Rz. 21 ff.). Bezüglich der Frage, ob die ganze Steuerperiode, in welcher die Sicherstellungsverfügung erlassen wird, in den sicherzustellenden Betrag miteinzurechnen ist, gehen die Lehrmeinungen auseinander. FREY ist der Auffassung, dass die ganze Steuerperiode in den sicherzustellenden Betrag miteinzubeziehen ist; dafür spreche der Umstand, dass eine Sicherung von mutmasslichen Steuerforderungen, nebst Nach- und Strafsteuern, meist Steuerjahre betreffe, in denen eine subjektive Steuerpflicht bestehe und folglich die Gefährdung des Steuerbezugs für die ganze provisorisch eingeschätzte Steuerperiode bestehe. Zudem spreche für den Einbezug einer ganzen Jahressteuer die jährliche Fälligkeit der ganzen Steuer Ende März des dem Steuerjahr nachfolgenden Kalenderjahres (vgl. FREY, a.a.O., Art. 169 Rz. 6). Demgegenüber schliessen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER aus der Tatsache, dass Sicherstellung grundsätzlich nur für geschuldete Steuern verlangt werden kann, dass eine Sicherstellung nur möglich ist für die bis zum Tag des Erlasses der Sicherstellungsverfügung geschuldeten Steuern (pro rata temporis). Für künftige Steuerforderungen könne keine Sicherstellung verlangt werden; es könnten aber grundsätzlich mit dem Zeitablauf fortschreitende neue Sicherstellungen verlangt werden (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 169 Rz. 5). Auch LOCHER stellt sich auf den Standpunkt, dass in einer laufenden Steuerperiode nur die bis zum Erlass der Verfügung pro rata temporis geschuldeten Steuern gesichert werden können (vgl. LOCHER, a.a.O., Art. 169 Rz. 25). Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zur Sicherstellung im DBG einen bis zum mutmasslichen Abschluss des Sicherstellungsverfahrens verlangten Steuer-

- 16 - betrag geschützt und dabei ausgeführt, dass die Behörden ihrer Verfügung den mutmasslichen Höchstbetrag an Steuern zugrunde legen dürfen, der nach dem Stand der Untersuchung in Betracht fallen könne; sie dürften jedoch den sicherzustellenden Betrag nicht offensichtlich zu hoch festsetzen (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2A.135/1989 vom 15. Januar 1990 E.4). Das streitberufene Gericht erachtet die Ansicht von RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER und von LOCHER, wonach in einer laufenden Steuerperiode nur die bis zum Erlass der Verfügung pro rata temporis geschuldeten Steuern gesichert werden können, als zu eng gefasst. Es kann nämlich nicht angehen, dass die Behörde beispielsweise am 1. April 20xx eine Sicherstellung verfügt und für das Jahr 20xx eine Sicherstellung für die Steuerforderungen nur pro rata temporis für drei Monate verlangen kann. In diesem Fall könnte – gestützt auf Art. 170 Abs. 1 DBG bzw. Art. 78 StHG i.V.m. Art. 158a Abs. 1 StG – nur für den Steuerbetrag dreier Monate Arrest gelegt

werden. Wird beispielsweise auf einem Konto für den Betrag Fr. x.-- Arrest gelegt, kann der Steuerschuldner den überschüssigen Betrag (Betrag über Fr. x.--) vom entsprechenden Konto abziehen. Bis das Sicherstellungsverfahren abgeschlossen ist, verstreichen einige Wochen oder Monate und für die laufenden Steuern dieser Wochen und Monate würde unter Umständen selbst eine neuerliche Sicherstellungsverfügung nichts bringen, zumal der Steuerschuldner, gewarnt durch die erste Sicherstellungsverfügung bzw. den Arrest, das übrige Vermögen dem Zugriff der Steuerbehörde entziehen könnte. Es ist daher mit dem Bundesgericht davon auszugehen, dass für das laufende Verfahren Sicherstellung bis zum mutmasslichen Abschluss des Sicherstellungsverfahrens verlangt werden darf. Dies zumal die von FREY vertretene Auffassung, wonach die ganze Steuerperiode in den sicherzustellenden Betrag miteinzubeziehen ist, nur schwer vereinbar ist mit der Tatsache, dass Sicherstellung grundsätzlich nur für geschuldete Steuern (inkl. der aufgelaufenen Zinsen und Vollstreckungskosten) verlangt werden darf, während für künftige Steuerforderungen mangels gesetzlicher Grundlage keine Sicherstellung verlangt werden kann. Dementsprechend hat aber

- 17 - die Beschwerdegegnerin grundsätzlich zu Recht auch für die Steuerperiode 2017 Sicherstellung verlangt, wobei nach dem vorstehend Gesagten lediglich für den Steuerbetrag bis zum mutmasslichen Abschluss des Sicherstellungsverfahrens Sicherstellung verlangt werden kann, nicht aber für die gesamte Steuerperiode 2017. Da die Beschwerdegegnerin die ganze Steuerperiode 2017 in den sicherzustellenden Betrag miteinbezogen hat, erweist sich die angefochtene Sicherstellungsverfügung vom 6. Juli 2017 auch diesbezüglich als nicht rechtens. Richtigerweise hätten die Kantonssteuern der Steuerperiode 2017 – wie gesehen – lediglich bis zum mutmasslichen Abschluss des Sicherstellungsverfahrens sichergestellt werden dürfen. d) Die Beschwerdegegnerin macht in ihrer Vernehmlassung vom 31. August 2017 geltend, dass zu den rechtskräftig veranlagten Steuerbeträgen der Steuerperiode 2016 auch noch die noch nicht veranlagten Steuern für das Jahr 2017 mit insgesamt Fr. 500.-- aufkumuliert worden seien. Zudem seien für Arrestkosten Fr. 600.-- und für Verzugszinsen und weitere Kosten für die Sicherstellungsverfügung Fr. 500.-- veranschlagt worden. Wie nachstehend dargestellt ist auch die verfügte Sicherstellung für Arrestkosten und Verzugszinsen sowie für weitere Kosten für die Sicherstellungsverfügung im Umfang von gesamthaft Fr. 1'100.-- übersetzt. Einerseits erweisen sich nämlich die Verzugszinsen für die Steuerperioden 2016 und 2017 als vernachlässigbar. Für die Kantonssteuern der Steuerperiode 2017 können noch keine Verzugszinsen anfallen, da Verzugszinsen gemäss Art. 153 Abs. 3 StG lediglich für verspätete Zahlungen geschuldet sind und die Kantonssteuern 2017 gemäss Art. 151 Abs. 1 lit. a StG erst im Jahr 2018 fällig werden. Im Gegensatz zu den Kantonssteuern 2017 fallen bei den Kantonssteuern 2016 zwar Verzugszinsen an; diese sind mit weniger als Fr. 5.-- indes vernachlässigbar. Andererseits sind auf Forderungen aus Verlustscheinen gemäss Art. 149 Abs. 4 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG, SR 281.1) keine Verzugszinsen geschuldet und überdies ist auch nicht zu erwarten, dass bei ei-

- 18 - nem einfachen Arrest eines Bankkontos in der Höhe von rund Fr. 8'000.-- Arrest- und Betreuungskosten von Fr. 1'100.-- anfallen. Nach dem Gesagten erweist sich auch die verfügte Sicherstellung für Arrestkosten und Verzugszinsen sowie für weitere Kosten für die Sicherstellungsverfügung im Umfang von Fr. 1'100.-- als übersetzt. Zumindest hat die Beschwerdegegnerin im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren nicht dargelegt, womit sich dieser hohe Betrag für Arrestkosten, Verzugszinsen und

weitere Kosten rechtfertigt. Zwar kommt der Beschwerdegegnerin bei der Schätzung des Betrags ein grosses Ermessen zu und es ist grundsätzlich auch legitim, auch die laufenden Steuern aufzurunden. Indem die Beschwerdegegnerin aber für Arrestkosten, Verzugszinsen und weitere Kosten bei einem einfachen Arrest eines Bankkontos in der Höhe von rund Fr. 8'000.-- eine Sicherstellung in der Höhe Fr. 1'100.-- verlangt hat, hat sie ihr Ermessen überschritten. 7. a) Zusammenfassend lässt sich nach dem vorstehend Gesagten festhalten, dass im Erlasszeitpunkt der angefochtenen Sicherstellungsverfügung vom 6. Juni 2017 durchaus Gründe für die Sicherstellung im Sinne von Art. 169 Abs. 1 DBG bzw. Art. 158 Abs. 1 StG vorlagen (vgl. vorstehend E.3). Zudem erweist sich auch die von der Beschwerdegegnerin verfügte Sicherstellung zur Deckung des Verlustscheins Nr. 2040551 vom 14. Juli 2004 in der Höhe von Fr. 7'100.-- als rechtmässig (vgl. vorstehend E.5). Nicht gefolgt werden kann der Beschwerdegegnerin, wenn sie darüber hinaus vom Beschwerdeführer auch für die Gemeindesteuern der Steuerperioden 2016 und 2017 (vgl. vorstehend E.6b) sowie für die Kantonssteuern der ganzen Steuerperiode 2017 (vgl. vorstehend E.6c) Sicherstellung verlangt. Überdies erweist sich auch der zur Sicherstellung für Arrestkosten und Verzugszinsen sowie für weitere Kosten verfügte Betrag in der Höhe von Fr. 1'100.-- als überhöht (vgl. E.6d). Vor diesem Hintergrund ist der verfügte Sicherstellungsbetrag von Fr. 9'100.-- auf Fr. 8'000.-- zu reduzieren. Die Beschwerde vom 14. bzw. 20. Juli 2017 erweist sich somit als

- 19 - teilweise begründet und ist teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. vorstehend E.1b). b) Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG je zur Hälfte zulasten des Beschwerdeführers und der Beschwerdegegnerin. Eine aussergerichtliche Entschädigung an den teilweise obsiegenden Beschwerdeführer ist nicht zuzusprechen, da er nicht anwaltlich vertreten ist. Auch der Beschwerdegegnerin steht keine aussergerichtliche Entschädigung zu, da Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen wird, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass. Demnach erkennt das Gericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.