

dann gesetzeskonform und sachgerecht ist, wenn dieser mit dem Datum des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags übereinstimmt oder auf Grund einer gültigen Vereinbarung diesem nachfolgt. Dagegen kann die Zurechnung von Mietwert und Tragung der Liegenschaftsunterhaltskosten nicht vor den Vertragsschluss (bzw. vor den Erwerb durch Erbgang oder Urteil) vorverschoben werden; vorher lassen sich Nutzen und Schaden somit nur durch Eingehung eines Nutznießungsvertrages oder einer Wohnrechtsvereinbarung übertragen, welche der gleichen qualifizierten Form wie der Liegenschafts Kauf bedürfen (Art. 746 Abs. 2, Art. 776 Abs. 3 ZGB). Dies entspricht offenbar im Wesentlichen auch der Meinung der Vorinstanz, wenngleich diese, wohl beeinflusst durch die geringe Relevanz bei zeitlicher Nähe von Nutzen- und Eigentumsübergang (vorne Erw. a), den Letzteren als massgeblich bezeichnet hat.

e) Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen erweist sich die Zurechnung des Eigenmietwerts und die Berücksichtigung der Liegenschaftsunterhaltskosten vor dem Erwerb der Liegenschaft am 24. September 1993 als unzulässig. Für den Mietwert bleibt bis dahin der bisherige Eigentümer steuerpflichtig (Koch, a.a.O., § 22 N 435). Die vom Beschwerdeführer bereits vor dem Erwerb getätigten Liegenschaftsaufwendungen, ausgenommen die Verwaltungs- und Betriebskosten, gelten vollumfänglich als Anlagekosten (Koch, a.a.O., § 24 N 281). Grundlage der Steuerbemessung für die Veranlagung 1995/96 bilden demnach nur der nach der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags gezogene Nutzen bzw. der ab diesem Zeitpunkt aufgewendete Liegenschaftsunterhalt.

**38 Sicherstellung (§ 232 StG).**

- **Gegen die Sicherstellungsverfügung kann Rekurs und Beschwerde erhoben werden (Erw. 3/b).**
- **Die aufschiebende Wirkung dieser Rechtsmittel ist ausgeschlossen (Erw. 2-4).**

Beschluss des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 23. Mai 2003 in Sachen P. Inc. gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts.

*Aus den Erwägungen*

2. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat aufschiebende Wirkung, wenn nicht durch besondere Vorschrift oder aus wichtigen Gründen in den angefochtenen Verfügungen und Entscheiden selbst etwas anderes bestimmt wird (§ 44 Abs. 1 VRPG). Gemäss § 232 Abs. 3 StG hemmt der Rekurs die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung nicht. An einer entsprechenden Bestimmung für die Verwaltungsgerichtsbeschwerde fehlt es im StG. Es ist deshalb durch Auslegung zu ermitteln, ob das Fehlen einer solchen Vorschrift auf ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers zurückzuführen ist oder ob die zitierte Bestimmung nach ihrem Sinn für das ganze Rechtsmittelverfahren gilt und auch die Verwaltungsgerichtsbeschwerde umfasst.

3. b/bb) Ziel der Einführung von § 232 ff. StG war es, nach dem Vorbild von Art. 169 DBG, ein wirksames Instrument zur Sicherstellung der Steuern zu schaffen (Kurzkomentar zum Vorentwurf I der Projektleitung vom 13. Juli 1994 betr. Bezug, Erlass und Sicherung der Steuern, S. 8; Kurzkomentar zum Vorentwurf I der Begleitkommission vom 2. Dezember 1994, S. 98; Botschaft des Regierungsrates vom 21. Mai 1997 [Botschaft], S. 128 f.). Durch die Gleichstellung der Sicherstellungsverfügung mit dem Arrestbefehl und der Statuierung ihrer sofortigen Vollstreckbarkeit (§ 232 Abs. 1 StG) wollte man erreichen, dass das Betreibungsamt ohne Umweg über den Arrestrichter und Abwarten der Rechtskraft direkt um Vollzug des Arrests angegangen werden kann. Im Gegenzug war man bestrebt, den Rechtsschutz auszubauen (Botschaft, S. 128).

Nach dem als Vorbild dienenden Art. 169 Abs. 3 DBG sind Sicherstellungsverfügungen des KStA direkt mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht anfechtbar; die Kantone können keine Rechtsmittelinstanz dazwischenschalten (vgl. dazu Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Auflage, Basel 1992, Art. 118 N 9, zu Art. 118 Abs. 3 des inzwischen aufgehobenen BdBST). In Abkehr vom bisherigen Recht, wonach gegen Sicherstellungsverfügungen lediglich die Verwaltungsbeschwerde an das Finanzdepartement möglich war (§ 166 Abs. 2 aStG), öffnete der

Gesetzgeber im StG den Rechtsmittelweg an ein Gericht, konkret das Steuerrekursgericht (Botschaft, S. 128).

Anders als bei § 225 Abs. 4 StG wurde der Rekursentscheid nicht als endgültig bezeichnet, sodass die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig ist. Bei der Formulierung von § 232 StG wurde offenbar dieser kantonale Rechtsmittelweg mit seinen zwei Rechtsmittelinstanzen (§§ 167 f. StG; § 54 VRPG) nicht ganz zu Ende gedacht. Entsprechend wurde in § 232 Abs. 2 StG nur das Rekursverfahren geregelt und bei der Nachbildung von Art. 169 Abs. 3 DBG in § 232 Abs. 3 StG lediglich der Begriff "Beschwerde" durch "Rekurs" ersetzt. Ein bewusster Entscheid des Gesetzgebers, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde die hemmende Wirkung nicht zukommen zu lassen, ergibt sich aus den Materialien nicht (vgl. Protokoll des Grossen Rats vom 5. Mai 1998 [1. Lesung], Art. 597, S. 946, und vom 15. Dezember 1998 [2. Lesung], Art. 960, S. 1484; sowie Protokoll der Nichtständigen Kommission Nr. 07 "Steuergesetz" vom 12. Dezember 1997 [1. Beratung], S. 433 ff., und vom 16. Oktober 1998 [2. Beratung], S. 211, wo § 232 StG in der heutigen Fassung diskussionslos genehmigt wurde).

cc) § 232 Abs. 3 StG bezweckt, dass die sofortige Vollstreckbarkeit der Sicherstellungsverfügung (§ 232 Abs. 1 StG) auch durch die Erhebung des Rekurses nicht umgangen werden kann. Die Bestimmung soll verhindern, dass ein Steuerpflichtiger, welcher möglicherweise bereits einen Steuergefährdungstatbestand erfüllt, während der Rekursfrist und gegebenenfalls der Dauer des Rekursverfahrens weitere Vermögenswerte zu Ungunsten des Steuergläubigers entäussern kann, ohne dass der Fiskus oder die Rechtsmittelinstanz gegen ein solches Vorgehen einschreiten könnten (vgl. VPB 63/1999, S. 497). Dieser Zweck würde in Frage gestellt, wenn nach Zustellung des Steuerrekursentscheides durch Erhebung einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde die aufschiebende Wirkung herbeigeführt werden könnte (§ 44 Abs. 1 VRPG; Michael Merker, Rechtsmittel, Klage und Normenkontrollverfahren nach dem aargauischen Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege [Kommentar zu den §§ 38-72 VRPG], Diss. Zürich 1998, § 44 N 7).

c) In Zusammenfassung der einzelnen Auslegungselemente ergibt sich, dass der aargauische Gesetzgeber in § 232 Abs. 3 StG die Regelung von Art. 169 DBG nachbilden wollte; ein qualifiziertes Schweigen liegt nicht vor. Nach Sinn und Zweck der Bestimmung dürfen Rechtsmittel (nicht nur der Rekurs, sondern auch die Verwaltungsgerichtsbeschwerde) die Vollstreckung der Sicherstellungsverfügung nicht hemmen. Demzufolge kommt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde keine aufschiebende Wirkung zu.

4. a) Zu prüfen bleibt, ob der Verwaltungsgerichtsbeschwerde die aufschiebende Wirkung erteilt werden kann.

b) 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 (§ 67 p Abs. 2 EGZGB; § 28 BauG; § 70 des Gesetzes über die politischen Rechte [SAR 131.100] vom 10. März 1992) auch getan hat. In diesen Erlassen wird jeweils festgehalten, dass der Beschwerde bzw. dem Gesuch um gerichtliche Beurteilung nur - aber immerhin - auf entsprechende Anordnung der Rechtsmittelinstanz aufschiebende Wirkung zukommt (vgl. auch VPB 63/1999, S. 498). Demnach fehlt es für die Erteilung der aufschiebenden Wirkung an einer gesetzlichen Grundlage.

### **39 Steuerbilanz. Berichtigung.**

- **Massgeblichkeit der Werte in der Steuerbilanz bei künftigen Veranlagungen (Erw. 2/b).**
- **Berichtigung ist zulässig bei offenkundigem Widerspruch zwischen dem Berechnungsergebnis in den Erwägungen und der Übernahme ins Dispositiv (Erw. 2/a).**
- **Wenn die Berichtigung in der Steuerperiode, in der sie vorzunehmen wäre, keine direkten Auswirkungen zeitigt, kann sie stattdessen in der Folgeperiode erfolgen (Erw. 2/a).**