

**WBE.2022.279 / CH / we**

(3-RV.2020.66)

Art. 63

**Urteil vom 25. Juli 2023**

Besetzung

Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz

Verwaltungsrichter Huber

Verwaltungsrichter Michel

Gerichtsschreiberin William

Beschwerde-  
führerin

**A.**\_\_\_\_\_

vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt, Zelglistrasse 15,  
Postfach, 5001 Aarau

**gegen**

**Kantonales Steueramt**, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

**Stadtrat R.**\_\_\_\_\_,

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2007;  
Haftungsverfügung

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,  
vom 25. Mai 2022

---

**Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:**

**A.**

**1.**

Mit Gesuch vom 30. Mai 2019 beantragte A. beim Steueramt R. den Erlass einer Haftungsverfügung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 wegen Zahlungsunfähigkeit ihres Ehemanns B..

**2.**

Die Delegation der Steuerkommission R. wies das Gesuch von A. mit Entscheid vom 8. November 2019 ab.

**B.**

Gegen den Entscheid vom 8. November 2019 erhob A., nunmehr anwaltlich vertreten, am 12. Dezember 2019 Einsprache. Diese wurde von der Steuerkommission R. am 5. März 2020 abgewiesen.

**C.**

Mit Rekurs vom 5. Mai 2020 focht A. den Einspracheentscheid vom 5. März 2020 beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, an, welches am 25. Mai 2022 urteilte:

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen.

**2.**

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 780.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

**D.**

**1.**

Am 30. Juni 2022 erhob A. gegen den Rekursentscheid vom 25. Mai 2022 Beschwerde beim Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

**1.**

Das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts Steuern vom 25. Mai 2022 und der Einspracheentscheid vom 5. März 2020 der Steuerkommission R. seien aufzuheben und die Steuerkommission R. sei anzuweisen, den Anteil von Frau A. an der Gesamtsteuer der Steuerperiode 2007 mit einer Haftungsverfügung festzustellen.

**2.**

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates Aargau.

**2.**

Die Vorinstanz verzichtete mit Eingabe vom 4. Juli 2022 auf eine Vernehmung.

**3.**

Das Kantonale Steueramt (KStA) ersuchte mit Beschwerdeantwort vom 8. September 2022 um Abweisung der Beschwerde.

**4.**

Mit Verfügung vom 1. November 2022 ordnete der Instruktionsrichter des Verwaltungsgerichts die Einholung diverser Akten und Auskünfte vom Steueramt R., vom Regionalen Betreibungsamt R. und von der Amtsstelle Finanzen und Controlling der Stadt R. an, welche in der Folge beim Verwaltungsgericht eingingen.

**5.**

Die Beschwerdeführerin nahm dazu mit Eingabe vom 14. Februar 2023 Stellung.

**6.**

Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 Abs. 1 und 2 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

---

**Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**I.**

**1.**

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

**2.**

Im vorinstanzlichen Entscheid wurde neben der Beschwerdeführerin auch ihr Ehemann als rekurrierende Partei aufgeführt. Entsprechend wurden beide zur Bezahlung der Verfahrenskosten unter solidarischer Haftbarkeit verpflichtet. Dies, obwohl sich der Ehemann der Beschwerdeführerin zu

keinem Zeitpunkt am Verfahren beteiligt hat. Auch die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurde wiederum nur von der Beschwerdeführerin allein erhoben; Hinweise auf ein gemeinsam eingelegtes Rechtsmittel fehlen. Dabei kann trotz der zivilrechtlich bestehenden Ehe zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann nicht ohne Weiteres auf eine gegenseitige Vertretung kraft Gesetz i.S.v. § 172 StG geschlossen werden, da vorliegend unter anderem umstritten ist, ob die Beschwerdeführerin – wie dies von ihr geltend gemacht wird – tatsächlich von ihrem Ehemann getrennt ist.

Bezüglich der Frage, wer vorliegend als Partei in das Beschwerdeverfahren miteinzubeziehen ist bzw. ob – wovon die Vorinstanz offenbar ausgegangen ist – auch dem Ehemann der Beschwerdeführerin Parteistellung zukommen muss, ist unter diesen Umständen letztlich entscheidend, dass vorliegend nur die Beschwerdeführerin als Gesuchstellerin agiert hat (vgl. § 13 Abs. 1 lit. a VRPG), womit sie – neben den involvierten Behörden – grundsätzlich einzige Partei im formellen Sinne ist. Ein Einbezug des Ehemanns der Beschwerdeführerin würde unter diesen Umständen eine (gemäss Wortlaut fakultative) Beiladung nach § 12 VRPG bedingen. Eine solche erfolgte im vorinstanzlichen Verfahren allerdings nicht und auf sie kann auch vorliegend verzichtet werden, zumal keinerlei Anzeichen auf ein Interesse des Ehemanns der Beschwerdeführerin, sich am vorliegenden Verfahren zu beteiligen, bestehen. Dementsprechend wird das Verfahren vor Verwaltungsgericht ohne Einbezug des Ehemanns der Beschwerdeführerin geführt.

### **3.**

Die Beschwerdeführerin beantragt in Beschwerdeantrag 1 unter anderem die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 5. März 2020. Auf diesen Antrag ist nicht einzutreten, da dieser Entscheid durch das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 25. Mai 2022 ersetzt wurde (sog. Devolutiveffekt) und daher als inhaltlich mitangefochten gilt (BGE 146 II 335, Erw. 1.1.2; 134 II 142, Erw. 1.4; Urteil des Bundesgerichts 2C\_730/2021 vom 19. Mai 2022, Erw. 1.3, je mit Hinweisen; ALAIN GRIFFEL, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. Aufl. 2014, N. 35 § 28).

### **4.**

Die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die Beschwerde ist im präzisierten Umfang einzutreten.

## **II.**

### **1.**

In formeller Hinsicht bringt die Beschwerdeführerin vor, die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem sie auf ihre Argumen-

tation zur Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach ein zeitlicher Zusammenhang zwischen der Entreicherung und der Zahlungsunfähigkeit bestehen müsse, nicht eingegangen sei.

Dabei verkennt sie, dass sich die Vorinstanz in Erw. 5.5.6 des angefochtenen Entscheids – wenn auch nicht sehr ausführlich – mit dem genannten Vorbringen auseinandergesetzt und sinngemäss ausgeführt hat, es treffe nicht zu, dass ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Entreicherung und der Zahlungsunfähigkeit des Ehegatten bestehen müsse, da vielmehr massgebend sei, dass die Mittellosigkeit des Ehemanns wesentlich (auch) auf seine Entreicherung zugunsten der Beschwerdeführerin zurückzuführen sei. Diese Ausführungen werden den aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) fliessenden Anforderungen an die Entscheidungsbegründung gerecht, zumal der angefochtene Entscheid in seiner Gesamtheit derart abgefasst ist, dass sich die Beschwerdeführerin ein Bild über dessen Tragweite machen und ihn sachgerecht anfechten konnte. Ebenso geht aus dem Entscheid der Vorinstanz hinreichend hervor, von welchem Sachverhalt sie ausgegangen ist und welche rechtlichen Überlegungen sie angestellt hat. Entscheidend ist zudem, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör einer Partei gewahrt ist, wenn sich die Behörde in ihrer Begründung auf die für ihren Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränkt; sie muss sich nicht mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand des Betroffenen (explizit) auseinandersetzen (vgl. statt vieler: BGE 146 II 335, Erw. 5.1 f. mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 1C\_70/2021 vom 7. Januar 2022, Erw. 2.1). Der angefochtene Entscheid erfüllt diese Anforderungen, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen ist.

## **2.**

### **2.1.**

Streitgegenstand in materieller Hinsicht bildet die Frage, ob die Beschwerdeführerin Anspruch auf den Erlass einer Haftungsverfügung hat. Eine solche würde zu ihrer Entlassung aus der Solidarhaftung der für das Steuerjahr 2007 von ihr und ihrem Ehemann geschuldeten Kantons- und Gemeindesteuern führen, womit sie noch für ihren persönlichen Anteil an der Gesamtsteuer haften würde.

### **2.2.**

Die Vorinstanz wies den Antrag auf Erlass einer Haftungsverfügung zusammengefasst mit der Begründung ab, es lägen zwar zahlreiche Verlustscheine gegen den Ehemann der Beschwerdeführerin vor; allerdings beträfen diese fast ausnahmslos Schulden der öffentlichen Hand, was auf eine einseitige Zahlungsmoral zugunsten privater Forderungen und damit auf eine Zahlungsunwilligkeit betreffend öffentlich-rechtlicher Forderungen schliessen lasse. Für diesen fehlenden Zahlungswillen spreche weiter,

dass die hohen Einkommen des Ehemanns in den fraglichen Steuerperioden nicht zur Tilgung von Steuerschulden, sondern "mit vollen Händen" anderweitig und namentlich für die Lebenshaltung ausgegeben worden seien. Es habe offensichtlich kein Interesse daran bestanden, die ausstehenden Steuerschulden jemals zu begleichen. Hinzu komme, dass der Ehemann der Beschwerdeführerin zwischen 1999 und 2007 erhebliche finanzielle Mittel habe zukommen lassen und wesentliche Investitionen in ihr Vermögen getätigt habe. Die Mittellosigkeit des Ehemanns sei daher auch massgeblich auf Entreicherungen zugunsten der Beschwerdeführerin zurückzuführen, was ein nachhaltiges Unvermögen, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen, ausschliesse. Schliesslich verneinte die Vorinstanz auch das Vorliegen einer tatsächlichen Trennung der Beschwerdeführerin, womit insgesamt keine Gründe für den Erlass der beantragten Haftungsverfügung vorlägen.

### **2.3.**

Dagegen wendet die Beschwerdeführerin im Wesentlichen ein, für die Beurteilung der Zahlungsunfähigkeit und des Zahlungswillens ihres Ehemanns dürften nur die Verhältnisse ab Zustellung des Bundesgerichtsurteils, mit welchem die zuvor umstrittene Steuerpflicht im Kanton Aargau erst definitiv bestimmt worden sei, massgebend sein. Der Ehemann unterliege seit 2012 einer mehr oder weniger ständigen Einkommenspfändung, weshalb es ihm nicht möglich gewesen sei, seither Ersparnisse anzulegen. Es liege folglich kein kurzfristiger finanzieller Engpass vor, sondern eine seit langem offenkundige Zahlungsunfähigkeit. Zudem könne der Ehemann altersbedingt nur noch in einem Pensum von 15 % arbeiten, womit eine Rückkehr zu den früheren Einkommensverhältnissen höchst unwahrscheinlich sei. Die Vorinstanz erkenne sodann, dass sich die Frage des Zahlungswillens bei einer frei verfügbaren Lohnquote in der bescheidenen Höhe, wie sie beim Ehemann vorliege, gar nicht mehr stelle, da die Ausstände selbst dann nicht bezahlt werden könnten, wenn ein ausgeprägter Zahlungswille vorhanden wäre. Eine Zahlungsunwilligkeit gegenüber öffentlich-rechtlichen Forderungen liege auch deshalb nicht vor, weil die Forderungen anderer öffentlicher Gläubiger (AHV, MWSt, Steuern des Kantons Zug und Krankenkassenprämien) seit 2007 bis heute getilgt worden seien. Unzutreffend sei zudem, dass der Ehemann wesentliche Investitionen in ihr Vermögen vorgenommen habe; er habe sich lediglich am Unterhalt der gemeinsam genutzten Ferienwohnung beteiligt, was nicht als Investition, sondern als Beitrag an die gemeinsamen hohen Lebenshaltungskosten zu verstehen sei. Aus ihrer Vermögensentwicklung ergebe sich zudem, dass ihr Vermögen von 2001 bis 2007 nicht zu-, sondern abgenommen habe. Weiter stütze sich die Vorinstanz massgeblich auf die Verhältnisse der Steuerperioden 2001 bis 2007, womit sie erkenne, dass die Haftungsverfügung nicht dem Zeitraum des Veranlagungsverfahrens zuzuordnen sei, sondern dem Steuerbezug in der Gegenwart, weshalb auch zu prüfen sei, ob die Zahlungsunfähigkeit im Zeitpunkt des Steuerbezugs bzw.

des Erlasses der Haftungsverfügung bestehe. Schliesslich gehe der vorinstanzliche Entscheid auch insoweit fehl, als er verkenne, dass zwischen Entreicherung und Zahlungsunfähigkeit ein zeitlicher Zusammenhang bestehen müsse. Vorliegend fehle es denn auch an einem solchen. Was die tatsächliche Trennung von ihrem Ehemann anbelange, sei massgeblich, dass eine Trennungsvereinbarung vorliege und seit 2011 auch getrennte Wohnsitze mit je separater Verwaltung der Kosten für Wohnung und Lebensunterhalt bestünden. Dagegen handle es sich bei der Aktennotiz der Einwohnerdienste Q. um ein dubioses Dokument, welches vermutlich nachträglich auf Wunsch der Steuerkommission R. zuhanden des vorliegenden Verfahrens ausgestellt worden sei.

### 3.

Gemäss § 22 Abs. 1 StG haften Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, solidarisch für die Gesamtsteuer. Jeder Ehegatte haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn der andere zahlungsunfähig ist. Bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe entfällt die Solidarhaftung auch für alle noch offenen Steuerschulden (§ 22 Abs. 2 StG). Obwohl sich die Klarstellung von Abs. 2 nur auf rechtlich und tatsächlich getrennte Ehen bezieht, haftet auch bei Eintritt der Zahlungsunfähigkeit jeder Ehegatte nur noch für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, und dies für alle noch nicht bezahlten Steuerforderungen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_142/2020 vom 15. Juni 2020, Erw. 2.2.2; ANDREAS SCHORNO, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl. 2023, N. 5 zu § 22 StG).

Das Gesuch der Beschwerdeführerin um Erlass einer Haftungsverfügung bezieht sich auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2007, welche mit Urteil des Bundesgerichts 2C\_837/2017 vom 15. November 2018 rechtskräftig dem Kanton Aargau zur Besteuerung zugewiesen wurden. Es liegt folglich eine rechtskräftige Veranlagung vor, für welche ein Ehegatte bei gegebenen Voraussetzungen die Entlassung aus der Solidarhaftung gemäss § 22 Abs. 1 oder 2 StG verlangen kann. Eine solche wäre der Beschwerdeführerin einerseits bei nachgewiesener Zahlungsunfähigkeit ihres Ehemanns zu gewähren (§ 22 Abs. 1 StG). Darauf ist vorab einzugehen. Sollte sich das Kriterium der Zahlungsunfähigkeit des Ehemanns der Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall als nicht erfüllt erweisen, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin, wie von ihr ebenfalls vorgebracht, aufgrund ihrer tatsächlichen Trennung von ihrem Ehemann Anspruch auf den Erlass einer Haftungsverfügung hat (§ 22 Abs. 2 StG).

### 4.

#### 4.1.

Den Begriff der Zahlungsunfähigkeit hat die Vorinstanz in Erw. 5.2 – 5.3.2 des angefochtenen Urteils detailliert und zutreffend definiert. Auf die entsprechenden Erwägungen kann vorab verwiesen werden, zumal auch die

Beschwerdeführerin diese vorinstanzlichen Ausführungen nicht beanstandet hat. An dieser Stelle ist zusammenfassend nochmals festzuhalten, dass unter offenen Steuerforderungen gemäss § 22 Abs. 2 StG die noch unbezahlten, ausstehenden Steuerschulden zu verstehen sind. Zahlungsunfähig ist eine Person, wenn sie auf Dauer ausserstande ist, ihren finanziellen Verpflichtungen nachzukommen. Zahlungsunfähigkeit liegt vorab dann vor, wenn definitive Verlustscheine bestehen, der Konkurs eröffnet ist oder ein Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung abgeschlossen wurde. Sie wird ferner anerkannt, wenn andere schlüssige Merkmale nachgewiesen werden, die das dauernde Unvermögen des einen Ehegatten belegen, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen, so z.B., wenn der Betreffende auf unbestimmte Zeit nicht über ausreichende Mittel verfügt, um seine fälligen Verpflichtungen zu erfüllen. Andererseits ist bei einem kurzfristigen finanziellen Engpass noch keine Zahlungsunfähigkeit gegeben; es muss sich um einen dauerhaften Zustand handeln. Ein solcher dauerhafter Zustand kann ohne Willkür verneint werden, wenn die Mittellosigkeit wesentlich auf Entreicherungen zu Gunsten der eigenen Familie beruht. Die verschobenen Vermögensgegenstände liessen sich ohne weiteres und relativ kurzfristig wieder an den Veräusserer zurückführen. Dabei erübrigt es sich zu prüfen, ob das Vorgehen nicht schlicht rechtsmissbräuchlich ist. Es genügt festzuhalten, dass es Sinn und Zweck der Haftungsbeschränkung zuwiderliefe, wenn sie durch eine Ehefrau beansprucht werden könnte, zu deren Gunsten der Gatte seine eigene Mittellosigkeit herbeigeführt hat (Urteile des Bundesgerichts 2C\_709/2008 vom 2. April 2009, Erw. 4.2 und 2C\_668/2020 vom 22. Januar 2021, Erw. 5.1; SCHORNO, a.a.O., N. 5a zu § 22 StG; MICHAEL SCHWALLER, Der Begriff der Zahlungsunfähigkeit bei der solidarischen Haftung der Ehegatten, in: ASA 80, S. 671 f.).

Zu Recht hat die Vorinstanz in Erw. 5.3.3 auch darauf hingewiesen, dass bei der Frage, ob Zahlungsunfähigkeit i.S.v. § 22 Abs. 2 StG vorliegt, eine Prüfung des konkreten Einzelfalls nach objektiven Kriterien erforderlich ist, wobei alle erheblichen Umstände zu berücksichtigen sind und bei der Beurteilung auch immer zu beachten ist, dass die Aufhebung der Solidarhaftung bei Zahlungsunfähigkeit die Vermeidung von Härtefällen bezweckt. Schliesslich hat die Vorinstanz korrekt festgehalten, dass eine Berufung auf die Zahlungsunfähigkeit – wie jedes andere Verhalten – unter dem Vorbehalt des Rechtsmissbrauchs steht.

Die Zahlungsunfähigkeit ist im Zeitpunkt des Steuerbezugs bzw. des Erlasses der Haftungsverfügung zu prüfen, d.h. sie muss in diesem Zeitpunkt (noch) bestehen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_306/2007 vom 13. Dezember 2007, Erw. 4.2.1; SCHORNO, a.a.O., N. 5a zu § 22 StG; SCHWALLER, a.a.O., S. 673).



Bei blosser Zahlungsunwilligkeit des Ehegatten kann hingegen keine Haftungsverfügung erlassen werden, womit die Solidarhaftung weiterhin besteht (Urteil des Bundesgerichts 2C\_882/2015 vom 29. März 2016, Erw. 3.1; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2019, N. 17 zu Art. 13 DBG).

#### 4.2.

Vorliegend ergibt sich aus den Akten und ist unbestritten, dass gegenüber dem Ehemann der Beschwerdeführerin zahlreiche Verlustscheine bestehen. Im Auszug aus dem Betreibungsregister des Regionalen Betreibungsamts R. vom 18. Februar 2020 waren ihn betreffend 17 offene Verlustscheine aus den Jahren 2012 bis 2018 über total Fr. 1'206'556.95 aufgeführt (act. 12, 14). Ausserdem waren per 28. Mai 2020 rechtskräftig veranlagte Kantons- und Gemeindesteuern 2007 bis 2016 im Gesamtbetrag von Fr. 856'667.25 ausstehend (act. 3 f.). Dieser Betrag erhöhte sich per 28. November 2022 um die rechtskräftig veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und 2018 in der Höhe von total Fr. 82'660.10 (Beilage 3 zur Eingabe des Steueramts R. vom 15. November 2022). Offen waren ausserdem rechtskräftig veranlagte direkte Bundessteuern der Jahre 2007 bis 2016 im Totalbetrag von Fr. 278'917.00 (act. 3 f.). Nicht bezahlt hatte der Ehemann der Beschwerdeführerin per 28. Mai 2020 schliesslich die provisorischen Rechnungen der Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2017 bis 2019 von insgesamt Fr. 174'781.90 (act. 4). Am 28. November 2022 waren die provisorischen Rechnungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 bis 2021 sowie der direkten Bundessteuer 2017 bis 2021 in der Höhe von total Fr. 138'719.10 offen (Beilage 3 zur Eingabe des Steueramts R. vom 15. November 2022).

In der Steuererklärung 2019 (dem Jahr, in welchem die Beschwerdeführerin das Gesuch um Erlass einer Haftungsverfügung stellte) deklarierte ihr Ehemann Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit bei der C. GmbH von Fr. 11'700.00 (act. 531, 534) und eine Altersrente der AHV von Fr. 28'440.00 (act. 531, 535 f.). Den oben erwähnten, bis zu diesem Zeitpunkt aufgelaufenen Steuerschulden standen demnach Einkünfte in der Höhe von total Fr. 40'140.00 gegenüber. Überdies deklarierte der Ehemann der Beschwerdeführerin weder Vermögenswerte noch Schulden (act. 537 ff.). Gemäss Pfändungsvollzug vom 13. Juni 2019 durch das Regionale Betreibungsamt R. erzielte er mit einem 15 %-Pensum bei der C. GmbH ein monatliches Nettoeinkommen von Fr. 975.00; die pfändbare Quote belief sich auf Fr. 41.50 (act. 67 f.). Da der Ehemann der Beschwerdeführerin heute 75 Jahre alt ist, ist nicht davon auszugehen, dass er in Zukunft ein wesentlich höheres Erwerbseinkommen erzielen wird.

Insgesamt legen die objektiven Umstände nach der zitierten Lehre und Rechtsprechung die Annahme einer Zahlungsunfähigkeit des Ehemanns der Beschwerdeführerin nahe.

#### **4.3.**

##### **4.3.1.**

Beim Zahlungswillen handelt es sich um eine innere Tatsache. Als solche ist er kaum je einem direkten Beweis zugänglich und kann er regelmässig erst anhand einer Verbindung verschiedener Indizien ermittelt werden. Indizien sind Hilfstatsachen, die, wenn sie bewiesen sind, auf eine andere, unmittelbar rechtserhebliche Tatsache schliessen lassen. Dabei ist der Indizienbeweis dem direkten Beweis gleichgestellt (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C\_390/2020 vom 5. August 2021, Erw. 2.2.3.2).

Ob die finanziellen Gegebenheiten des Ehemanns der Beschwerdeführerin und insbesondere die seinerseits ungedeckt gebliebenen Steuerforderungen tatsächlich auf seinen fehlenden Zahlungswillen zurückzuführen sind, lässt sich nach dem Gesagten nur feststellen, wenn sein von aussen wahrnehmbares, sich auf seine finanziellen Verhältnisse auswirkendes Verhalten in seiner Gesamtheit gewürdigt wird. In sachlicher Hinsicht ist diesbezüglich auch von Belang, inwiefern das Einzelunternehmen D. und die C. GmbH, bei welchen er gemäss den Einträgen im Handelsregister des Kantons Zug seit 2006 bzw. 2018 bis heute als Prokurist bzw. Vorsitzender der Geschäftsführung tätig ist, seine finanziellen Möglichkeiten sowie die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der ehelichen Gemeinschaft prägten. Sodann ist in zeitlicher Hinsicht – entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin – eine Perspektive einzunehmen, die das Verhalten des Ehemanns der Beschwerdeführerin sowohl vor als auch nach der betroffenen Steuerperiode 2007 umfasst, denn aussagekräftige Hinweise auf das Vorhandensein oder Fehlen des Zahlungswillens lassen sich nicht aus einer blossen Momentaufnahme gewinnen. Vielmehr ist dieser Wille oder Unwille das Ergebnis eines sich über eine gewisse Zeitspanne manifestierenden Verhaltens.

##### **4.3.2.**

Bei den gegen den Ehemann der Beschwerdeführerin ausgestellten Verlustscheinen (act. 12, 14) handelt es sich ausschliesslich um solche für öffentlich-rechtliche Forderungen, nämlich der Finanzverwaltung R. (Kantons- und Gemeindesteuern, total Fr. 874'688.70), des KStA (direkte Bundessteuer, total Fr. 292'418.25), der SVA Aargau (total Fr. 6'030.00) und der Eidgenössischen Finanzverwaltung (Fr. 33'420.00). Die Verlustscheine für die Kantons- und Gemeindesteuern beziehen sich auf die Steuerjahre 2001 bis 2006 (act. 2 - 4, 14). Ausserdem hat der Ehemann der Beschwerdeführerin per 28. Mai 2020 rechtskräftig veranlagte Kantons- und Gemeindesteuern 2007 bis 2016 von total Fr. 856'667.25 nicht bezahlt

(act. 3 f.). Per 28. November 2022 waren ausserdem die rechtskräftig veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und 2018 in der Höhe von total Fr. 82'660.10 offen (Beilage 3 zur Eingabe des Steueramts R. vom 15. November 2022). Nicht bezahlt hatte der Ehemann der Beschwerdeführerin sodann per 28. Mai 2020 rechtskräftig veranlagte direkte Bundessteuern der Jahre 2007 bis 2016 im Totalbetrag von Fr. 278'917.00 (act. 3 f.) sowie die provisorischen Rechnungen der Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer 2017 bis 2019 von insgesamt Fr. 174'781.90 (act. 4). Am 28. November 2022 waren überdies die provisorischen Rechnungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 bis 2021 sowie der direkten Bundessteuer 2017 bis 2021 in der Höhe von total Fr. 138'719.10 offen (Beilage 3 zur Eingabe des Steueramts R. vom 15. November 2022). Der Umstand, dass ausschliesslich für Forderungen der öffentlichen Hand, darunter grösstenteils Steuerforderungen, nicht aber für Forderungen privater Gläubiger Verlustscheine ausgestellt mussten, stellt ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass der Ehemann der Beschwerdeführerin seit 2001 nicht unfähig, sondern unwillig war, die rechtskräftig veranlagten Steuern zu bezahlen.

Nach eigenen Angaben tätigten die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann in den Jahren 2001 bis 2006 hohe Aufwendungen für ihren Lebensunterhalt, weshalb sie keine Rückstellungen für Steuern tätigten (Beschwerde S. 3). Wie hoch diese Aufwendungen waren und wofür diese getätigt wurden, hat die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde jedoch nicht substantiiert dargelegt und keine Beweismittel eingereicht oder angerufen, obwohl die Beweislast für diese Tatsache bei ihr liegt (BGE 144 II 427, Erw. 8.3.1). Nicht von Belang ist in diesem Zusammenhang, dass für das Steuerjahr 2007 bis zum Urteil des Bundesgerichts 2C\_873/2017 vom 15. November 2018 (act. 109 ff.) strittig war, ob die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann im Kanton Aargau oder im Kanton Zug steuerpflichtig waren. Da sie in jenem Jahr im Kanton Aargau ihren Wohnsitz hatten, waren sie hier kraft persönlicher Zugehörigkeit grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 3 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG]; § 16 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 18 Abs. 1 StG). Eine allfällige Steuerpflicht im Kanton Zug kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit aufgrund eines dort gelegenen Geschäftsbetriebs oder einer dort gelegenen Betriebsstätte hätte sich auf die Einkünfte aus der in diesem Kanton ausgeübten selbständigen Erwerbstätigkeit und die sich dort befindenden Vermögensteile beschränkt (Art. 4 Abs. 1 StHG; § 18 Abs. 1 StG; § 4 Abs. 1 lit. a i.V.m. § 5 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 [BGS 632.1]). Aufgrund seines steuerrechtlichen Wohnsitzes im Kanton Aargau durfte der Ehemann der Beschwerdeführerin demnach in keinem Zeitpunkt davon ausgehen, dass er im Kanton Aargau überhaupt nicht steuerpflichtig war. Mithin vermag ihn der Umstand, die vom Kanton

Zug geforderten Steuern bezahlt zu haben, vom Vorwurf der Zahlungsunwilligkeit nicht zu entlasten.

Gemäss den Steuererklärungen 2001 bis 2018 erzielte der Ehemann der Beschwerdeführerin in diesen Jahren nach eigenen Angaben Nettoeinkünfte von total Fr. 3'255'784.00 (2001: Fr. 350'000.00, 2002: Fr. 450'000.00, 2003: Fr. 465'815.00, 2004: Fr. 405'298.00, 2005: Fr. 352'672.00, 2006: Fr. 465'000.00, 2007: Fr. 97'708.00, 2008: Fr. 97'708.00, 2009: Fr. 101'908.00, 2010: Fr. 106'108.00, 2011: Fr. 48'550.00, 2012: Fr. 48'550.00, 2013: Fr. 45'668.00, 2014: Fr. 47'295.00, 2015: Fr. 45'521.00, 2016: Fr. 43'625.00, 2017: Fr. 43'625.00, 2018: Fr. 40'733.00). Die Beschwerdeführerin selbst deklarierte im gleichen Zeitraum in den Steuererklärungen 2001 bis 2018 Nettoeinkünfte von insgesamt Fr. 2'792'154.00 (2001: Fr. 43'921.00, 2002: Fr. 43'921.00, 2003: Fr. 44'157.00, 2004: Fr. 53'224.00, 2005: Fr. 45'912.00, 2006: Fr. 14'531.00, 2007: Fr. 234'718.00, 2008: Fr. 288'876.00, 2009: Fr. 285'495.00, 2010: Fr. 278'118.00, 2011: Fr. 431'307.00, 2012: Fr. 187'746.00, 2013: Fr. 138'532.00, 2014: Fr. 147'620.00, 2015: Fr. 106'675.00, 2016: Fr. 105'559.00, 2017: Fr. 80'276.00, 2018: Fr. 261'566.00). Diese Einkünfte von total Fr. 6'047'938.00 hätten es der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann erlaubt, die im Kanton Aargau für die Steuerjahre 2001 bis 2018 rechtskräftig veranlagten Steuern bzw. die auf jeden Ehegatten entfallenden Anteile zu bezahlen. Dass dies nicht geschehen ist, lässt darauf schliessen, dass insbesondere der Ehemann der Beschwerdeführerin in all den Jahren nicht willens war, die entsprechenden Steuern zu bezahlen.

Bei einer Gesamtwürdigung all dieser Indizien ist davon auszugehen, dass der Ehemann der Beschwerdeführerin trotz der zahlreichen, im relevanten Zeitraum gegen ihn ausgestellten Verlustscheine nicht zahlungsunfähig i.S.v. § 22 Abs. 1 StG war, sondern dass er vielmehr nicht gewillt war, im Kanton Aargau irgendwelche Steuern zu bezahlen. Bei diesem Ergebnis kann offenbleiben, ob eine Entreichung durch Vermögensverschiebungen vom Ehemann auf die Beschwerdeführerin stattgefunden hat.

#### **4.3.3.**

Aufgrund der obigen Erwägungen ist somit nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Anspruch der Beschwerdeführerin auf Erlass einer Haftungsverfügung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 zufolge Zahlungsunfähigkeit ihres Ehemanns verneint hat.

### **5.**

#### **5.1.**

Damit bleibt zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin den Erlass einer Haftungsverfügung aufgrund der tatsächlichen Trennung von ihrem Ehemann verlangen kann (§ 22 Abs. 2 StG).

## 5.2.

### 5.2.1.

Die Vorinstanz hat den Begriff der tatsächlichen Trennung einer Ehe in Erw. 6.2 zutreffend definiert, weshalb an dieser Stelle vorab auf die betreffenden Ausführungen verwiesen werden kann. Im Wesentlichen ist nochmals festzuhalten, dass gemäss dem Kreisschreiben Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 21. Dezember 2010 und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (Urteil 2C\_646/2011 vom 18. September 2012, Erw. 2.3) eine faktische oder tatsächliche Trennung vorliegt, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes i.S.v. Art. 175 ZGB, keine gemeinsame eheliche Wohnung i.S.v. Art. 162 ZGB, Bestehen eines eigenen Wohnsitzes (i.S.v. Art. 23 ZGB) für jeden Ehegatten;
- keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt mehr vorhanden;
- das Ehepaar tritt nicht mehr gemeinsam in der Öffentlichkeit auf;
- die Trennung muss von Dauer sein oder mit der Auflösung der Ehe enden.

Keines dieser Indizien lässt für sich allein betrachtet eine abschliessende Beurteilung der Frage zu, ob eine tatsächliche Trennung der Ehegatten vorliegt. Nach dem Bundesgericht liegt noch eine Gemeinschaftlichkeit der Mittel und damit keine tatsächliche Trennung der Ehegatten vor, wenn das Lohnguthaben eines Ehegatten auf das gemeinsame Bankkonto überwiesen wird und beide Ehegatten über das betreffende Konto noch Verfügungsberechtigt sind (Urteil des Bundesgerichts 2A.458/2006 vom 18. Dezember 2006, Erw. 3.1). Die Gemeinschaftlichkeit der Mittel wurde hingegen verneint in einem Fall, in dem jährliche Unterhaltszahlungen sowie Schuldzinsen für die vom Partner bewohnte Wohnung geleistet wurden. Kein Getrenntleben im Sinne des Steuerrechts liegt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor, wenn die Ehegatten bei intakter Ehe über zwei zivilrechtliche Wohnsitze verfügen (sog. "Living apart together"). Die Ehegatten sind damit erst getrennt zu veranlagern, wenn sie die eheliche Gemeinschaft nicht mehr weiterführen und an ihr nicht mehr festhalten. Abzustellen ist dabei auf den Willen der Ehegatten. Wenn diese die eheliche Gemeinschaft weiterführen, sei es auch nur mit "sporadischem Gemeinschaftsleben (wie an den Wochenenden oder in den Ferien)", sind sie weiterhin gemeinschaftlich zu veranlagern. Eine getrennte Veranlagung ist in Betracht zu ziehen, wenn die zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel

nicht mehr zusammengelegt werden, also wenn "keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt" mehr vorhanden ist. Werden dagegen von beiden Seiten Mittel – über übliche Gelegenheitsgeschenke hinaus – für die gemeinsame Lebenshaltung eingesetzt (nicht in Betracht fallen richterlich oder freiwillig vereinbarte Alimentenleistungen), sind trotz eigener Wohnung und gegebenenfalls auch eigenem zivilrechtlichem Wohnsitz die Ehegatten zusammen zu veranlagern (Urteil des Bundesgerichts 2C\_952/2020 vom 6. Oktober 2021, Erw. 4.3; zum Ganzen: CORDULA LÖTSCHER, Besteuerung des gemeinschaftlichen Eigentums von Ehegatten nach Aufnahme des Getrenntlebens, in: recht 2016, S. 3 f.; PETER LOCHER, Auswirkungen einer Scheidung/Trennung im Bereich der Steuern, in: FamPra 2008, S. 464 f.).

Eine tatsächliche (faktische) Trennung der Gemeinschaft liegt demnach vor, wenn die Ehe endgültig gescheitert ist und nicht mehr gelebt wird (Urteil des Bundesgerichts 2C\_502/2015 vom 29. Februar 2016, Erw. 3.1). Es genügt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung für die Individualbesteuerung von rechtlich ungetrennten Partnern somit nicht, wenn sie einen getrennten Wohnsitz haben und keine gemeinsame Mittelverwendung stattfindet. Auch in diesem Fall erwachsen den zivilrechtlich verbundenen Partnern erbrechtliche, sozialversicherungsrechtliche und zivilstandsrechtlich relevante wirtschaftliche Vorteile, welche die Zusammenveranlagung mit Blick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_837/2015 vom 23. August 2016, Erw. 4.4; MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 12 Rz. 8).

### **5.2.2.**

Der allgemeine Grundsatz von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) gilt auch im öffentlichen Recht (Urteil des Bundesgerichts 2C\_387/2021 vom 4. November 2021, Erw. 7.3.1). Danach hat, wo es das Gesetz nicht anders bestimmt, derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen, der aus ihr Rechte ableitet. Von der objektiven Beweislast zu unterscheiden ist der Untersuchungsgrundsatz, der die Behörden im Verwaltungs- bzw. Verwaltungsjustizverfahren verpflichtet, den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und dazu, soweit erforderlich, Beweise zu erheben (§ 17 Abs. 1 und § 24 VRPG). Ausfluss des Untersuchungsgrundsatzes ist die Beweisführungslast bzw. sog. subjektive Beweislast der Behörden. Gleichzeitig obliegt den Parteien eine Mitwirkungspflicht (§ 23 VRPG), insbesondere für jene Tatsachen, die sie besser kennen als die Behörden (Urteil des Bundesgerichts 1C\_469/2019 vom 28. April 2021, Erw. 6.4). Der Umfang der Mitwirkungspflicht bestimmt sich nach dem Verhältnismässigkeitsprinzip: Danach kann die Behörde alle Unterlagen, Auskünfte oder Urkunden verlangen, die sich zur Abklärung von entscheidenderheblichen Tatsachen als geeignet und erforderlich erweisen und für die betroffene Person zumutbar sind (RENÉ WIEDERKEHR, Öffentliches Verfahrensrecht, 2016, S. 106 f.).

Grundsätzlich gilt ein Beweis als erbracht, wenn die Behörde nach objektiven Massstäben von der Verwirklichung einer Tatsache überzeugt ist (sog. Regelbeweismass; BGE 144 II 332, Erw. 4.1.2). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung: Den Nachteil der Beweislosigkeit hat jene Partei zu tragen, die aus dem nicht bewiesenen Sachverhalt einen Vorteil für sich ableiten will (Urteil des Bundesgerichts 2C\_387/2021 vom 4. November 2021, Erw. 7.3.1).

Vorliegend bringt die Beschwerdeführerin vor, sie und ihr Ehemann seien tatsächlich getrennt. Da sie aus diesem Umstand den Anspruch auf Erlass einer Haftungsverfügung ableitet, trägt sie dafür – ungeachtet der Beweisführungslast des Gerichts – die objektive Beweislast (so auch LÖTSCHER, a.a.O., S. 4).

### **5.3.**

Ausweislich der Akten haben die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann am 13. August 2011 eine Trennungsvereinbarung unterzeichnet, in welcher sie unter anderem übereinkamen, den gemeinsamen Haushalt per 1. Oktober 2011 aufzuheben (act. 503). Die Beschwerdeführerin gibt in ihrer Beschwerde an, sie habe zwischen dem 1. Oktober 2011 und ihrem Umzug nach Q. Ende September 2020 an der Bottensteinerstrasse 1 in R. gewohnt, dies teilweise zusammen mit der gemeinsamen Tochter. Ihr Ehemann wohne dagegen an der Frikartstrasse 2 in R., was den Steuerbehörden von R. ebenfalls bekannt sei.

Abgesehen von der besagten Trennungsvereinbarung beschränkt sich die Beschwerdeführerin in ihren Ausführungen zur tatsächlichen Trennung auf blosser Behauptungen. Insbesondere unterliess sie es, behördliche Bestätigungen der aktuellen zivilrechtlichen Wohnsitze – denen allerdings auch nur der Charakter eines Indizes für eine tatsächliche Trennung zukommen würde – einzureichen sowie anderweitige Nachweise (z.B. Kontoauszüge, aus denen eine separate Tragung der Lebenshaltungskosten hervorginge; getrennte Zeitungsabonnemente und dergleichen; Nebenkostenabrechnungen, die auf einen Einpersonenhaushalt schliessen liessen) dafür, dass sie den gemeinsamen Haushalt mit ihrem Ehemann effektiv aufgehoben hat, vorzulegen. Vielmehr lassen mehrere aktenkundige Hinweise darauf schliessen, dass der Trennungsvereinbarung weder 2011 noch in der Zwischenzeit tatsächlich nachgelebt wurde, was die Angaben der Beschwerdeführerin geradezu unglaubwürdig erscheinen lässt. So ist vorab auf die vom KStA im Rekursverfahren genannten Umstände zu verweisen, wonach auch nach 2011 gemeinsame Steuerveranlagungen unbeanstandet blieben und der Ehemann der Beschwerdeführerin im Verfahren um den steuerrechtlichen Wohnsitz betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 (3-RV.2013.165 [Rekurs] bzw. WBE.2014.320 [Verwaltungsgerichtsbeschwerde]) – was gerichtsnotorisch ist – am 26. Juni 2014 gegenüber

dem Spezialverwaltungsgericht sinngemäss zu Protokoll gab, er verfüge in der Privatwohnung an der Bottensteinerstrasse über keinen Arbeitsplatz, sondern halte sich dort nur auf, um sich auszuruhen. Aktenkundig ist weiter, dass im besagten Verfahren auch Eingaben seitens der Beschwerdeführerin und ihres Ehemanns eingereicht wurden, die mit einer gemeinsamen Adresse (Bottensteinerstrasse 1, R.) versehen waren (vgl. z.B. die Beschwerde an das Verwaltungsgericht vom 15. September 2014). Diese Umstände wecken starke Zweifel an der Trennungsvereinbarung bzw. deren Wahrheitsgehalt und Aussagekraft.

Bestärkt werden diese Zweifel durch die Aktennotiz der Leiterin der Einwohnerdienste Q. vom 11. November 2020 (act. 503). Danach hatte ihr die Beschwerdeführerin anlässlich eines im Zusammenhang mit ihrem Zuzug stehenden Schalterbesuchs mitgeteilt, dass sie und ihr Ehemann nach wie vor verheiratet seien und ihr Ehemann in unbestimmter Zeit auch nach Q. ziehen werde. Die Beschwerdeführerin erblickt in dieser Aktennotiz ein dubioses, nachträglich zugunsten der Steuerbehörden erstelltes Dokument. Allerdings ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen eine kommunale Amtsperson im Jahr 2020 eine derartige Notiz hätte verfassen sollen, wenn sich die Situation nicht wie schriftlich festgehalten zugetragen hätte. Jedenfalls kommt einem solchen (im amtlichen Kontext verfassten) Dokument eine höhere Glaubwürdigkeit zu als den weitestgehend unbelegt gebliebenen Behauptungen der Beschwerdeführerin. Ein weiteres Indiz für die Richtigkeit der erwähnten Aktennotiz ist, dass die Beschwerdeführerin bis zu ihrem Wegzug in den Kanton St. Gallen per 28. Februar 2013 im Einwohnerregister (GERES) noch als "freiwillig getrennt" mit Trennungsdatum 31. August 2011 verzeichnet war, während diese Eintragung seit ihrem Zuzug nach Q. am 5. Oktober 2020 fehlt. Dass der Ehemann der Beschwerdeführerin in der Zwischenzeit zu ihr in das im Juni 2020 erworbene Terrassenhaus in Q. gezogen ist, erscheint auch mit Blick auf die räumlichen Verhältnisse als durchaus wahrscheinlich. So handelt es sich beim besagten Objekt gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 18. Juni 2020 um ein Terrassenhaus mit 4 ½ Zimmern (act. 500 f.); aus Platzgründen muss daher nicht zwingend auf einen Einpersonenhaushalt geschlossen werden. Hinzu kommt, dass zwei Einstellplätze erworben wurden; dass die Beschwerdeführerin selber zwei Fahrzeuge besitzt, geht weder aus den aktuellsten aktenkundigen Steuererklärungen oder anderen Akten hervor, noch wird dies von ihr anderweitig geltend gemacht.

Gegen eine tatsächliche Trennung spricht schliesslich, dass zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann nach wie vor enge geschäftliche Verbindungen bestehen. So ist der Ehemann der Beschwerdeführerin bis heute im Handelsregister des Kantons Zug als Prokurist des Einzelunternehmens D., dessen Inhaberin die Beschwerdeführerin ist, und als Vorsitzender der Geschäftsführung der C. GmbH, deren Gesellschafterin



und Geschäftsführerin die Beschwerdeführerin ist, eingetragen, wobei er über Einzelprokura bzw. Einzelunterschrift verfügt. Bei der C. GmbH war er überdies jedenfalls noch 2019 in einem 15 %-Pensum angestellt (act. 67 f.).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich aus dem gegenwärtigen Aktenstand zahlreiche Anhaltspunkte gewinnen lassen, welche gegen die Darstellung der Beschwerdeführerin sprechen, während sie eigene Nachweise, die eine tatsächliche Trennung von ihrem Ehemann als glaubhaft erscheinen liessen, bis heute schuldig geblieben ist. Vor diesem Hintergrund erübrigen sich weitere Untersuchungsmassnahmen durch das Verwaltungsgericht, zumal die betreffenden Tatsachen ohnehin im Einflussbereich der Beschwerdeführerin lägen und ihr insofern mitwirkungspflichtig wäre. Nicht nachvollziehbar ist unter diesen Umständen, dass die Beschwerdeführerin keinerlei Bemühungen unternommen hat, über die Trennungsvereinbarung hinausgehende Belege einzureichen, um ihre Angaben nachvollziehbar zu untermauern. Insgesamt führen die vorliegenden Informationen und Dokumente nicht zu einer hinreichenden Überzeugung des Verwaltungsgerichts, dass sich die Beschwerdeführerin tatsächlich von ihrem Ehemann getrennt hat bzw. die eheliche Gemeinschaft aktuell effektiv aufgehoben ist. Nach der Beweislastregel von Art. 8 ZGB hat der betreffende Sachverhalt demnach als nicht bewiesen zu gelten, was sich – wie vorstehend ausgeführt – zulasten der Beschwerdeführerin auswirken muss.

#### **6.**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die in § 22 Abs. 1 StG genannten Voraussetzungen für den Erlass einer Haftungsverfügung zugunsten der Beschwerdeführerin nicht erfüllt sind, nachdem weder die Zahlungsunfähigkeit ihres Ehemanns noch die rechtliche oder tatsächliche Trennung ihrer Ehe erstellt ist. Die Beschwerde erweist sich insgesamt als unbegründet und ist deshalb abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.

### **III.**

#### **1.**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

#### **2.**

Im vorinstanzlichen Kostenentscheid wurde erwogen, dass mangels getrennter Ehe die Folgen des spezialverwaltungsgerichtlichen Urteils auch den Ehemann der Beschwerdeführerin binden würden. Entsprechend wurden die Kosten gemäss Dispositivziffer 2 des angefochtenen Entscheids den Eheleuten unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

In Erwägung I./2. wurde dargelegt, dass der Ehemann der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren nicht Partei war und daher auch nicht als solche hätte behandelt werden dürfen. Dementsprechend fehlte es auch an einer gesetzlichen Grundlage für die Auferlegung der Verfahrenskosten zu seinen Lasten und ist daher die vorinstanzliche Kostenregelung von Amtes wegen dahingehend zu korrigieren, dass die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens vollumfänglich der Beschwerdeführerin aufzuerlegen sind. Für die Kostenverlegung im vorliegenden Verfahren ergeben sich dadurch keine Konsequenzen.

---

### **Das Verwaltungsgericht erkennt:**

#### **1.**

##### **1.1**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

##### **1.2**

Im Übrigen wird der Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 25. Mai 2022 von Amtes wegen im Sinne der Erwägungen wie folgt abgeändert:

1.  
(unverändert)

2.  
Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 780.00, zu bezahlen.

3.  
(unverändert)

#### **2.**

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'500.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 355.00, gesamthaft Fr. 1'855.00, sind von der Beschwerdeführerin zu bezahlen.

#### **3.**

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

---

Zustellung an:  
die Beschwerdeführerin (Vertreter)  
das Kantonale Steueramt  
den Stadtrat R.

Mitteilung an:  
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

---

**Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten**

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

---

Aarau, 25. Juli 2023

**Verwaltungsgericht des Kantons Aargau**

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

i.V.

Berger

William