

**WBE.2021.415 / or / we**

(3-RV.2020.123)

Art. 30

**Urteil vom 31. Mai 2022**

Besetzung      Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz  
Verwaltungsrichterin Martin  
Verwaltungsrichter Plüss  
Gerichtsschreiberin Ruth

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

**gegen**

Beschwerde-      **A. \_\_\_\_\_**  
gegner

**und**

**Gemeinderat X. \_\_\_\_\_**

Gegenstand      Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2005,  
2006 und 2007

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,  
vom 23. September 2021

---

## **Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:**

### **A.**

#### **1.**

Mit Verfügung vom 10. August 2020 verpflichtete das Inkassobüro X.-Y. A. zur Sicherstellung von Fr. 19'608.80 zuzüglich Kosten. Damit sollten die im Verlustschein vom 17. Dezember 2015 verurkundeten Forderungen gedeckt werden. Dem besagten Verlustschein lagen drei frühere Verlustscheine zugrunde, welche wegen Ausständen bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2005 – 2007 ausgestellt worden waren. Zur Begründung der Sicherstellungsverfügung führte das Inkassobüro X.-Y. an, A. habe per 1. April 2020 eine Kapitalauszahlung über Fr. 23'591.55 erhalten und diese nicht gemeldet. Hinzu komme, dass er das Auszahlungskonto in der Steuererklärung 2018 nicht deklariert habe, womit die Forderung gefährdet sei.

#### **2.**

Gestützt auf die Sicherstellungsverfügung vom 10. August 2020 erliess das Regionale Betreibungsamt Z. am 11. August 2020 eine gegen A. lautende Arresturkunde. Mit Arrest belegt wurden "sämtliche Guthaben sowie sämtliche Herausgabeansprüche aus Depotverträgen des Arrestschuldners, welche gegenüber der Raiffeisenbank B. [...] und schweizweit bestehen insbesondere das Konto CH35 [...], alles soweit verarrestierbar, bis zur Deckung der Arrestforderung und Kosten".

### **B.**

#### **1.**

Mit Rekurs vom 20. August 2020 verlangte A. beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, die sofortige Aufhebung der Sicherstellungsverfügung sowie die "Freischaltung" des Kontos. Er machte namentlich geltend, er sei über die Verlustscheine vom 17. Dezember 2015 nicht informiert und ihm sei nie das rechtliche Gehör gewährt worden. Zudem stamme das betreffende Geld aus der Pensionskasse und sei daher nicht pfändbar.

#### **2.**

Mit Eingabe vom 9. Oktober 2020 reichte das Inkassobüro X.-Y. beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, aufforderungsgemäss eine Vernehmlassung ein und beantragte die Abweisung des Rekurses unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. In seiner Replik führte A. erstmals aus, das Inkassobüro X.-Y. sei keine juristische Person und somit nicht berechtigt für eine Klage. Darauf duplizierte das Inkassobüro X.-Y. am 20. Januar 2021 und reichte einen vom 15. Juli 2008 datierten Vertrag zwischen der Gemeinde X., vertreten durch den Gemeinderat, und der

Stadt Y. bezüglich "Übernahme des Verlustscheininkassos der Gemeinde X. durch die Stadt Y." ein.

**3.**

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, bat das Kantonale Steueramt (KStA) am 28. April 2021 um eine Stellungnahme, "ob der in § 232 Abs. 1 Satz 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 (StG; SAR 651.100), § 231 Abs. 2 und 3 StG sowie in § 234a Abs. 5 und 6 StG verwendete Begriff "Bezugsbehörde" bewusst gewählt wurde, darunter also nur der Gemeinderat und das Kantonale Steueramt fallen, oder ob er auch durch 'Bezugsorgan[e]' hätte ersetzt werden müssen". Das KStA nahm mit Eingabe vom 27. Mai 2021 zur unterbreiteten Fragestellung aufforderungsgemäss Stellung.

**4.**

Über den Rekurs vom 20. August 2020 entschied das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, am 23. September 2021:

1.

Es wird festgestellt, dass die Sicherstellungsverfügung vom 10. August 2020 nichtig ist.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

**C.**

**1.**

Mit Beschwerde vom 2. November 2021 gelangte das KStA an das Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

1.

In Gutheissung der Beschwerde sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts 3-RV.2020.123 vom 23. September 2021 aufzuheben und die Angelegenheit dem Spezialverwaltungsgericht zur materiellen Beurteilung des Rekurses zurückzuweisen.

2.

Eventualiter sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts 3- RV.2020.123 vom 23. September 2021 aufzuheben und das Spezialverwaltungsgericht anzuweisen, die Angelegenheit dem Stadtrat Y. zur materiellen Behandlung zu überweisen.

3.

Unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdegegners.

**2.**

Mit Eingabe vom 4. November 2021 verzichtete das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Der Gemeinderat X. reichte am 26. November 2021 eine Beschwerdeantwort ein und beantragte die Gutheissung der Beschwerde. Der Beschwerdegegner liess sich nicht vernehmen.

**3.**

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 31. Mai 2022 beraten und entschieden.

---

**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]). 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 (§ 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

**2.**

Die Vorinstanz setzte sich in ihrem Entscheid lediglich mit der formell-rechtlichen Frage auseinander, ob es "gesetzmässig" sei, dass Sicherstellungsverfügungen auf Gemeindeebene in der Praxis (wie im vorliegenden Fall) oft von einer dem Gemeinderat untergeordneten Amtsstelle, insbesondere der Finanzverwaltung, erlassen würden, obwohl gemäss § 232 Abs. 1 StG lediglich die Bezugsbehörde, "also nur der Gemeinderat oder das KStA", die Sicherstellung der Steuern verlangen könne. Dies verneinte die Vorinstanz und stellte in der Folge die Nichtigkeit der umstrittenen Sicherstellungsverfügung fest; eine materiell-rechtliche Beurteilung derselben unterblieb entsprechend. Daraus folgt, dass der Streitgegenstand vorliegend auf die Frage beschränkt ist, ob die Vorinstanz zurecht von der sachlichen Unzuständigkeit des Inkassobüros X.-Y. sowie der sich daraus ergebenden Nichtigkeit der Sicherstellungsverfügung vom 10. August 2020 ausgegangen ist. Sollte sich der vorinstanzliche Entscheid als unzutreffend erweisen, wäre dem Verwaltungsgericht eine materiell-rechtliche Prüfung der Sicherstellungsverfügung vom 10. August 2020 verwehrt und müsste die Streitsache hierfür an die Vorinstanz zurückgewiesen werden (vgl. zutreffend Beschwerdeanträge Ziff. 1 und 2).

**3.**

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

**II.**

**1.**

**1.1.**

Wie erwähnt, ist vorliegend einzig zu klären, ob das Inkassobüro X.-Y. für den Erlass der Sicherstellungsverfügung vom 10. August 2020 sachlich zuständig war.

**1.2.**

Die Vorinstanz hat dies verneint und führte zur Begründung im Wesentlichen an, bereits der klare Wortlaut von § 232 Abs. 1 Satz 1 StG lege auf den ersten Blick nahe, dass nur die "Bezugsbehörde", sprich der Gemeinderat oder das KStA, die Sicherstellung der Steuern verlangen könne. Der Begriff "Bezugsorgane" gemäss Untertitel von § 222 StG bilde einen Oberbegriff, unter welchen einerseits die "Bezugsbehörden" (Gemeinderat, KStA) und andererseits die nicht näher bestimmte bzw. vom Gemeinderat zu bezeichnende "Amtsstelle" fallen würden. § 222 Abs. 5 StG sehe vor, dass die "Bezugsorgane" unter anderem auch für die Sicherung der Steuern zuständig seien. Während in § 71 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV; SAR 651.111), der unter der Marginalie "Befugnisse der Bezugsorgane" stehe, vorgesehen sei, dass der Gemeinderat oder die von ihm bezeichnete Amtsstelle und das KStA ermächtigt seien, alle zum Bezug und zur Sicherung der Steuerforderungen notwendigen gesetzlichen Massnahmen zu ergreifen, sei für den Erlass einer Sicherstellungsverfügung nach § 232 Abs. 1 Satz 1 StG nur die Bezugsbehörde zuständig.

Gestützt auf die historische Auslegung kam die Vorinstanz zum Ergebnis, dass aufgrund der Gesetzesmaterialien grundsätzlich davon auszugehen sei, dass der Gesetzgeber im Rahmen der letzten Totalrevision des Aargauischen Steuergesetzes 1998 die im neunten Teil des StG angestrebte Vereinheitlichung und Bereinigung der Begriffe konsequent umgesetzt und sich daher bewusst für die geltende Terminologie entschieden habe. Dies bedeute, dass unter der in § 232 Abs. 1 Satz 1 StG sowie in § 231 Abs. 2 und 3 StG genannten "Bezugsbehörde" nur der Gemeinderat und das KStA zu verstehen sei. Dies entspreche auch der bisherigen Organisation gemäss § 159 StG 1983 und §§ 165 – 169 StG 1983, welche trotz Totalrevision des StG habe beibehalten werden sollen.

Unter dem Titel der teleologischen Auslegung kam die Vorinstanz zum Schluss, dass es dem gesetzgeberischen Ziel einer rechtsgleichen Rechtsanwendung entspreche, dass den Finanzverwaltungen und Steuerämtern

keine wesentlichen Entscheidungsbefugnisse eingeräumt werden sollten. Dementsprechend seien sie primär im mündlichen Verfahren betreffend Zahlungserleichterungen eingesetzt worden. Im schriftlichen bzw. streitigen Verfahren hätten sie hingegen nach wie vor nur vorbereitende Funktionen bzw. vorläufige Entscheidungsbefugnisse, während die Verantwortung der "Bezugsbehörde" vorbehalten worden sei, die auf Gemeindeebene endgültig verfüge. Auch die teleologische Auslegung führe damit zum Schluss, dass unter der "Bezugsbehörde" lediglich der Gemeinderat oder das KStA zu verstehen seien.

Ferner führe auch die systematische Auslegung zu keinem anderen Ergebnis. Insbesondere gehe aus dem systematischen Aufbau des neunten Teils des StG hervor, dass die unterschiedlichen Begriffe (Bezugsorgane, Gemeinderat, KStA, Amtsstelle) – wie vom Gesetzgeber beabsichtigt – nur dort verwendet worden seien, wo er dies auch beabsichtigt habe. Schliesslich ergebe eine wertende Gegenüberstellung von gegenläufigen privaten und öffentlichen Interessen, dass es sich bei der Sicherstellung von Steuerforderungen um eine einschneidende Massnahme handle, welche nicht voreilig erlassen werden und daher in der Verantwortung des Gemeinderates bleiben sollte.

Insgesamt ergebe sich, dass sich der Gesetzgeber bewusst für die geltende Terminologie entschieden habe, also kein redaktionelles Versehen hinsichtlich des in § 232 Abs. 1 Satz 1 StG verwendeten Begriffs "Bezugsbehörde" vorliege. Auch nach der Totalrevision des StG sei die Kompetenz, die Sicherstellung von Steuerforderungen zu verlangen bzw. insbesondere mittels Sicherstellungsverfügung anzuordnen, nach wie vor der Bezugsbehörde, sprich dem Gemeinderat, vorbehalten. Alle anderen zum Bezug und zur Sicherung der Steuerforderungen notwendigen gesetzlichen Massnahmen könnten demgegenüber auch von den übrigen Bezugsorganen, also den vom Gemeinderat bezeichneten Amtsstellen, getroffen werden; der Erlass von (Sicherstellungs-)Verfügungen bleibe ihr aber grundsätzlich verwehrt.

### **1.3.**

Dagegen wendet der Beschwerdeführer zusammengefasst ein, die Vorinstanz subsumiere im Rahmen ihrer grammatikalischen Auslegung ohne nähere Begründung und ohne sich mit ihrer (bis anhin) diesbezüglich geltenden Praxis auseinanderzusetzen einzig den Gemeinderat und das KStA unter den Begriff "Bezugsbehörde". Gemäss bisheriger spezialverwaltungsgerichtlicher Definition würden jedoch nicht nur das KStA und der Gemeinderat als Bezugsbehörden qualifizieren, sondern auch die vom Gemeinderat bezeichnete Amtsstelle, sofern dieser die entsprechende Befugnis abgetreten worden sei.

Zudem sei die vorinstanzliche Schlussfolgerung, wonach aufgrund der Gesetzesmaterialien davon auszugehen sei, dass unter den in § 231 Abs. 1 StG genannten "Bezugsbehörden" nur der Gemeinderat und das KStA zu verstehen seien, da der Gesetzgeber die im neunten Teil des StG angestrebte Vereinheitlichung und Bereinigung der Begriffe konsequent umgesetzt und sich daher bewusst für die geltende Terminologie entschieden habe, nicht unumstösslich. Einerseits habe die Vorinstanz in ihrer an den Beschwerdeführer gerichteten Anfrage vom 28. April 2021 selbst die Ansicht vertreten, dass die Materialien zur Totalrevision 1998 und die Bestrebungen des Gesetzgebers, das StG bezüglich Aufbau und Systematik am Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) auszurichten, dafür sprächen, dass der in § 232 Abs. 1 Sarz 1 StG verwendete Begriff "Bezugsbehörde" hätte redaktionell bereinigt und (wie in § 222 StG) durch "Bezugsorgane" ersetzt werden müssen. Dieser Auslegung sei nach wie vor der Vorzug zu geben. Andererseits treffe es zwar zu, dass die bisherige Organisation der "Bezugsbehörden" im Rahmen der Totalrevision dem Grundsatz nach habe beibehalten werden und der Gemeinderat entsprechend grundsätzlich weiterhin die verantwortliche Bezugsbehörde in der Gemeinde habe bleiben sollen. Aus § 222 Abs. 5 StG, der im Vergleich zur Fassung des StG 1983 ebenfalls organisatorische Anpassungen erfahren habe, sei dennoch zu schliessen, dass die bisherigen Bestimmungen nicht unbesehen ins neue Recht überführt worden seien.

Auch aus der ausführlichen Auseinandersetzung des Gesetzgebers mit den Begrifflichkeiten im neunten Teil des StG anlässlich der Totalrevision könne nicht geschlossen werden, dass am Ende ein Gesetz resultiert habe, in welchem die gewollten Begrifflichkeiten konsequent und fehlerfrei umgesetzt worden seien. Ferner habe die Vorinstanz im Rahmen ihrer teleologischen Auslegung einzig mit der Sichtweise des historischen Gesetzgebers argumentiert. Diese sei aber nicht allein massgeblich; vielmehr könne sich der Normzweck in einem gewissen Rahmen wandeln und sich von zeitgebundenen historischen Vorstellungen abheben. Insofern sei die vom historischen Gesetzgeber vertretene Ansicht, die Finanzverwaltungen seien über das ihnen eingeräumte Ermessen nicht sehr glücklich, längstens überholt. Seit Jahren würden in vielen Gemeinden Finanzverwaltungen die Sicherstellungsverfügungen erlassen, wobei das dadurch gewonnene flexiblere Handeln auch von den Finanzverwaltungen geschätzt werde. Zudem seien die vom Gemeinderat bezeichneten Amtsstellen der zeitlichen Dringlichkeit, welche den Sicherstellungsverfügungen innewohne, besser gewachsen, da sie schneller reagieren könnten als der organisatorisch oft schwerfälligere Gemeinderat.

Des Weiteren sei auch das systematische Auslegungsergebnis der Vorinstanz unzutreffend. So würden die Formulierungen von § 222 Abs. 5 StG und § 71 Abs. 1 StGV zwar im Widerspruch zur Wortwahl in § 232

Abs. 1 Satz 1 StG stehen. Die Tatsache, dass § 222 Abs. 5 StG erst anlässlich der Totalrevision von 1998 ins StG aufgenommen worden sei, spreche allerdings dafür, dass die Wahl des Begriffs "Bezugsorgan" bewusst geschehen sei. Der Begriff "Bezugsbehörde" in § 232 StG stelle somit ein redaktionelles Versehen dar. Auf eine zeitgemässe Auslegung habe die Vorinstanz verzichtet, womit vernachlässigt werde, dass es seit der letzten Revision des Steuergesetzes vor über 20 Jahren zu beträchtlichen Technologiefortschritten insbesondere im digitalen Bereich gekommen sei, welche die Abläufe gerade im Steuerbezug immer schneller werden liessen. Zudem sei eine Verlagerung des fachspezifischen Wissens auf die mit dem Bezug betrauten Amtsstellen zu beobachten. Werde der Begriff "Bezugsbehörde" in § 232 Abs. 1 Satz 1 StG i.S.v. "Bezugsorgane" ausgelegt, könne diesen Entwicklungen am besten Rechnung getragen werde.

Insgesamt erhele, dass die Anwendung der Auslegungsmethoden nicht zum vorinstanzlichen Resultat führen müsse. Stattdessen sei mit dem Beschwerdeführer davon auszugehen, dass unter dem Begriff "Bezugsbehörde" gemäss § 232 Abs. 1 Satz 1 StG das "Bezugsorgan" zu verstehen sei, was in der bisherigen Rechtsprechung denn auch weder vom Spezialverwaltungsgericht noch vom Verwaltungsgericht in Abrede gestellt worden sei. Das Inkassobüro X.-Y. sei demnach für den Erlass der Sicherstellungsverfügung vom 10. August 2020 sachlich zuständig gewesen, womit nicht von der Nichtigkeit derselben auszugehen sei.

## 2.

Gegenstand des Steuerbezugs ist die *Vollstreckung* der Steuerforderung. Die entsprechenden Vollzugshandlungen reichen dabei von der Erstellung der Steuerrechnung über die Berechnung allfälliger Verzugs-, Ausgleichs- oder Vergütungszinsen bis hin zur Gewährung eines Steuererlasses oder der Vornahme von Sicherungs- und Zwangsvollstreckungsmassnahmen (MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA/MICHAEL BEUSCH/SILVIA HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, S. 462). Im aargauischen Steuergesetz wird der Steuerbezug im neunten Teil geregelt und umfasst alle dort verankerten Bestimmungen (§§ 221 – 234a StG). Daraus folgt, dass der hier umstrittene Begriff "Bezugsbehörde" in § 232 Abs. 1 StG nicht losgelöst von der in den übrigen Bestimmungen des neunten Teils verwendeten Terminologie beurteilt werden kann. Vielmehr sind die Bestimmungen, welche den Bezug in seiner Gesamtheit regeln (d.h. §§ 221 – 234a StG bzw. §§ 221 – 234 StG 2001 bzw. §§ 159 – 170 StG 1983), in ihrer Funktion als die betreffende Materie umfassend normierendes System zu würdigen. Von zentraler Bedeutung ist zudem der Einsatz der Begriffe in der StGV (§ 71 und § 82 StGV; § 66 und § 74 StGV 1984 [gültig bis 31.12.2000]), lassen diese Ausführungsbestimmungen doch Rückschlüsse darauf zu, wie die im übergeordneten Gesetz verwendete Terminologie vom Verordnungsgeber interpretiert wurde, was wiederum ein Indiz dafür ist, wie sie von den rechtsanwendenden Behörden



zu verstehen ist. Das Dargelegte legt nahe, dass dem systematischen Auslegungselement (siehe dazu hinten Erw. II/3.4) bei der vorliegend zu klärenden Frage eine gewichtige Rolle zukommt.

### 3.

#### 3.1.

Ausgangspunkt der Auslegung eines Rechtssatzes bildet der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element; BGE 145 III 133, Erw. 6; 143 I 272, Erw. 2.2.3; 142 V 402, Erw. 4.1). Ist der Wortlaut der Bestimmung klar, d.h. eindeutig und unmissverständlich, darf davon nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisches Element), ihr Zweck (teleologisches Element) oder der Zusammenhang mit anderen Vorschriften (systematisches Element) geben (BGE 145 III 133, Erw. 6; 143 I 272, Erw. 2.2.3; 142 I 135, Erw. 1.1.1). Nur für den Fall, dass der Wortlaut der Bestimmung unklar bzw. nicht restlos klar ist und verschiedene Interpretationen möglich bleiben, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Dabei sind alle anerkannten Auslegungselemente zu berücksichtigen (pragmatischer Methodenpluralismus; BGE 143 I 272, Erw. 2.2.3; 142 I 135, Erw. 1.1.1; 142 III 695, Erw. 4.1.2). Auch eine solche Auslegung findet ihre Grenzen aber am klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung, indem der eindeutige Wortsinn nicht zugunsten einer solchen Interpretation beiseitegeschoben werden darf (BGE 143 I 272, Erw. 2.2.3; 141 V 221, Erw. 5.2.1).

#### 3.2.

Im Kern ist vorliegend umstritten, ob die Verwendung des Begriffs "Bezugsbehörde" in § 232 Abs. 1 StG bedeutet, dass die Zuständigkeit zum Erlass einer Sicherstellungsverfügung nur dem Gemeinderat und dem KStA, nicht aber einer vom Gemeinderat bezeichneten Amtsstelle zukommen kann. Die Vorinstanz ging dabei sinngemäss davon aus, der Wortlaut von § 232 Abs. 1 StG, der von Bezugsbehörde spreche, sei klar und er lege nahe, dass nur die Akteure, die ihrer Natur nach eine Behörde darstellten, sprich der Gemeinderat oder das KStA, zum Erlass einer Sicherstellungsverfügung befugt seien.

Zu beachten ist allerdings, dass § 222 StG, der als im neunten Teil vorangestellte "Grundnorm" des Bezugs fungiert, wie folgt lautet (Hervorhebungen durch das Verwaltungsgericht):

Abs. 1: Der Gemeinderat bezieht die Einkommens- und Vermögenssteuern, die Grundstückgewinnsteuern sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuern. Er bezeichnet die *zuständige Amtsstelle*.  
[...]

Abs. 5: Die *Bezugsorgane* sind auch für Zahlungserleichterungen, Erlass und *Sicherung der Steuern zuständig*. Für den Erlass der von ihm bezogenen Steuern ist der Gemeinderat zuständig.  
[...]

Des Weiteren hält § 71 Abs. 1 StGV (gleichlautend mit § 66 Abs. StGV 1984), der unter der Marginalie "Befugnisse der Bezugsorgane (§ 222)" steht, fest (Hervorhebungen durch das Verwaltungsgericht):

Der Gemeinderat *oder die von ihm bezeichnete Amtsstelle* und das Kantonale Steueramt sind *ermächtigt, alle* zum Bezug und *zur Sicherung* der Steuerforderungen *notwendigen gesetzlichen Massnahmen zu treffen*. Sie vertreten zu diesem Zweck den Kanton, die Gemeinden und allenfalls die Kirchgemeinden im Zwangsvollstreckungs- und Nachlassverfahren sowie vor dem Gericht.

Es wird deutlich, dass die in § 232 Abs. 1 StG für die Zuständigkeiten bei der Sicherstellung verwendete Terminologie im Widerspruch zu § 222 Abs. 1 und 5 StG bzw. § 71 Abs. 1 StGV steht. Daraus ist zu schliessen, dass der Wortlaut von § 232 Abs. 1 StG interpretationsbedürftig sein und unter Umständen am "wahren Sinn" der Regelung vorbeizielen könnte, womit die Klärung der hier umstrittenen Frage allein gestützt auf den Wortlaut ausser Betracht fällt, mithin eine Deutung desselben unter Berücksichtigung der übrigen Auslegungselemente (historisch, systematisch, teleologisch) notwendig ist.

### **3.3.**

#### **3.3.1.**

Die Vorinstanz stützte sich in ihrer Begründung stark auf das historische Auslegungselement und nahm auch unter dem Titel der teleologischen Auslegung vornehmlich auf den durch sie ermittelten Willen des historischen Gesetzgebers Bezug. Sie kam zusammengefasst zum Schluss, dass im Rahmen der Totalrevision an der bisherigen Behördenorganisation bzw. den Zuständigkeiten betreffend Bezug, Erlass und Sicherung der Steuern, festgehalten worden sei, womit auch im revidierten Recht der Gemeinderat und das KStA für den Erlass und die Sicherstellung der Steuern zuständig sein müssten. Überdies habe sich insbesondere die "Nichtständige Kommission" des Grossen Rates ausführlich mit der Problematik der Begrifflichkeiten im neunten Teil des StG befasst und diese rege diskutiert. Das Ziel sei eine Vereinheitlichung und Bereinigung der Begriffe gewesen. Diese habe der Gesetzgeber konsequent umgesetzt und sich daher bewusst für die geltende Terminologie, gemäss welcher nur die Bezugsbehörden Sicherstellungsverfügungen erlassen dürften, entschieden.

#### **3.3.2.**

Eine Konsultation der einschlägigen Materialien lässt darauf schliessen, dass die Verwendung der Begriffe "Bezugsbehörden" und "Bezugsorgane" im neunten Teil bereits anlässlich der Revisionsarbeiten nicht konstant war,

wobei es insbesondere beim heutigen § 222 StG zu Anpassungen kam: Im Vorentwurf I PL vom 13. Juli 1994 lautete die Marginalie der betreffenden Bestimmung (§ 159 E-StG) auf "Bezugsbehörden", wobei im zugehörigen Kurzkomentar dann nichtsdestotrotz der Obertitel "Bezugsorgane" verwendet wurde (Kurzkomentar zum Vorentwurf I PL Bezug, Erlass und Sicherung der Steuer vom 13. Juli 1994, S. 1). Im Kurzkomentar zum Vorentwurf I PL Bezug, Erlass und Sicherung der Steuer vom 17. August 1994 figurierte dann wiederum "Bezugsbehörde" als Obertitel und dies ohne weitere Erläuterungen. Auch im Gesetzesentwurf des Regierungsrates wurde als Marginalie des heutigen § 222 StG (§ 230 E-StG) wiederum der Begriff "Bezugsbehörde" verwendet, ebenso auf S. 126 der Botschaft des Regierungsrates an den Grossen Rat vom 21. Mai 1997 (97.002968, Bericht und Entwurf zur ersten Beratung; nachfolgend: Botschaft 1997), wo der Titel "§ 222 (Bezugsbehörden)" gesetzt wurde. Zur Regelung der Zuständigkeiten im Bereich des Bezugs wurde sodann zusammengefasst festgehalten, dass die bisherige Organisation der Bezugsbehörden beibehalten worden sei, wobei der Gemeinderat als kommunale Bezugsbehörde seine Zuständigkeit jedoch wie bisher an die Finanzverwaltung delegieren werde (Details siehe hinten Erw. II/3.3.4). Indessen fehlen konkrete Ausführungen zur Abgrenzung der Begriffe "Bezugsbehörde" und "Bezugsorgane" in der Botschaft 1997.

Erst in den Beratungen der Nichtständigen Kommission Nr. 07 "Steuergesetz" wurde ein spezielles Augenmerk auf die Terminologie gelegt: Zwar kam es an der 25. Sitzung vom 12. Dezember 1997 in Bezug auf die Bestimmung "§ 222: Bezug; Bezugsbehörden" zunächst noch zu keiner Wortmeldung (Protokoll zur zit. Sitzung, S. 418). Im Zusammenhang mit § 229 E-StG wurde dann aber erstmals auf eine uneinheitlich verwendete Terminologie hingewiesen, worauf – um Unklarheiten zu vermeiden – beschlossen wurde, Satz 2 von § 229 Abs. 2 E-StG, der anders als Abs. 1 nicht von "Bezugsorganen", sondern von "Bezugsbehörde" sprach, zu streichen (Protokoll zur 25. Sitzung der Nichtständigen Kommission Nr. 07 "Steuergesetz" vom 12. Dezember 1997, S. 426 f.). An der darauffolgenden 26. Sitzung der Nichtständigen Kommission Nr. 07 "Steuergesetz" vom 12. Dezember 1997 wurde anlässlich der Diskussion zu § 230 E-StG sodann eingewendet, dass im Zusammenhang mit dem zuvor beschlossenen Auftrag an das Finanzdepartement, § 230 E-StG redaktionell besser zu formulieren und der Kommission einige Varianten vorzulegen, auch die Begriffe Bezugsorgane und Bezugsbehörden, wie sie in den §§ 229 oder 222 Abs. 5 E-StG erwähnt seien, bereinigt werden sollten. An der letzten Sitzung sei man der Meinung gewesen, dass unter dem Begriff "Bezugsorgane" auch die Finanzverwalter zu verstehen seien und es sich nicht um dasselbe wie die Bezugsbehörden handle. Deshalb solle die ganze diesbezügliche Terminologie nochmals überprüft werden. Unterschiedliche Begriffe seien nur dort zu verwenden, wo dies nötig sei (zum Ganzen: Protokoll der 26. Sitzung der Nichtständigen Kommission

Nr. 07 "Steuergesetz" vom 12. Dezember 1997, S. 433). § 232 E-StG wurde von der Nichtständigen Kommission an der 26. Sitzung kommentarlos in der Fassung des Antrags des Regierungsrates (Abs. 1 spricht von "Bezugsbehörden") genehmigt (Protokoll der 26. Sitzung der Nichtständigen Kommission Nr. 07 "Steuergesetz" vom 12. Dezember 1997, S. 433).

In der Folge wurde die Thematik der in § 222 ff. E-StG betreffend die Zuständigkeiten verwendete Terminologie erst an der 30. Sitzung der Nichtständigen Kommission Nr. 07 "Steuergesetz" vom 22. Dezember 1997 wieder aufgegriffen: Unter dem Titel "**§§ 222 ff. Neunter Teil: Bezug, Erlass und Sicherung der Steuern und Bussen** (Terminologie Behörde, Bezugsbehörde, Bezugsorgane)" wurde auf S. 527 des Protokolls das Folgende festgehalten:

**Dr. C.** erinnert an den Überprüfungsantrag, ob für die Behörden, Bezugsbehörde, Bezugsorgane nicht ein einheitlicher Begriff möglich wäre. Der Votant führt aus, dass bezüglich der Terminologie bereits das allgemeine Verwaltungsrecht Unterscheidungen trifft. Das Gemeinwesen handelt durch seine Organe. Als Organe der vollziehenden Staatsfunktion gelten die im Gesetz als Organe vorgesehenen Behörden und Amtsstellen. Gemäss dieser Definition muss gefolgert werden, dass der Begriff "Bezugsorgane" als Oberbegriff, die Begriffe "Bezugsbehörden, Amtsstellen" als Unterbegriffe gelten.

Konkret bedeutet dies, dass § 222 unter der neuen Marginalie "Bezugsorgane" in Abs. 1 die Unterbegriffe "Gemeinderat" und "Amtsstelle" beinhaltet. In Abs. 5 erscheint demgegenüber der Oberbegriff "Bezugsorgane" sowie erneut der Unterbegriff "Gemeinderat". Demzufolge sind auch die verwendeten Begriffe in den §§ 229 und 231 zu unterscheiden. Beim § 231 Abs. 2 muss der Begriff "Behörde" durch "Bezugsbehörde" ersetzt werden. Damit stimmt die Vorlage wieder mit der Systematik des geltenden Rechts überein.

Die Kommission heisst die Änderungsvorschläge bezüglich Marginalie von § 222 (neu: "Bezugsorgane") sowie die Änderung bei § 231 Abs 2 (neu: Bezugsbehörden") gut.

### 3.3.3.

Gestützt auf das Ausgeführte und insbesondere in Anbetracht der zitierten Passage ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die korrekte Verwendung der hier umstrittenen Begriffe vom Gesetzgeber explizit thematisiert und rege diskutiert wurde. Klar und vorliegend auch unumstritten ist, dass der Begriff "Bezugsorgane" als Oberbegriff zu verstehen ist, während mit dem Begriff "Bezugsbehörden" nur Behörden im i.e.S., d.h. das KStA und der Gemeinderat, bezeichnet werden. Fest steht zudem, dass nach dem Bestreben des Gesetzgebers vom Oberbegriff "Bezugsorgane" ebenfalls die vom Gemeinderat als zuständig bezeichneten Verwaltungseinheiten bzw. Amtsstellen erfasst werden. Dementsprechend wurde im Zuge der

Totalrevision des StG auch die bisherige Marginalie von § 222 StG ("Bezugsbehörden") durch den Begriff "Bezugsorgane" ersetzt (vgl. dazu auch Botschaft des Regierungsrates des Kantons Aargaus an den Grossen Rat vom 19. August 1998, 98.003790, Bericht und Entwurf zur 2. Beratung [nachfolgend: Botschaft 1998], S. 57). Im Rahmen der Gesetzgebungsarbeiten ebenfalls beschlossen wurde, dass der Begriff "Behörde" in § 231 Abs. 2 StG durch "Bezugsbehörde" ersetzt werden sollte (vgl. Botschaft 1998, S. 60).

Aufgrund der Materialien ist aber festzustellen, dass in Bezug auf die in § 232 Abs. 1 StG zu verwendende Terminologie keine Diskussion stattgefunden hat. Insbesondere wurde anlässlich der die umstrittenen Begriffe betreffenden Beratungen der Nichtständigen Kommission Nr. 07 "Steuern" weder thematisiert noch explizit beschlossen, dass auch in Bezug auf § 232 StG eine Überprüfung und allfällige Anpassung der Terminologie vorgenommen werden müsse. Nichtsdestotrotz wurde der in § 165 Abs. 1 StG 1983 (heutiger § 232 Abs. 1 StG) verwendete Begriff "Bezugsstelle" anlässlich der Revision (kommentarlos) durch "Bezugsbehörden" ersetzt. Aufgrund der fehlenden inhaltlichen Auseinandersetzung mit der in § 232 StG zu verwendenden Terminologie während der Revision ist jedoch davon auszugehen, dass diese Anpassung im Rahmen der rein formellen Gesetzesredaktion und nicht (wie bezüglich §§ 222, 229 und 231 StG) aufgrund eines bewussten Entscheids des Gesetzgebers erfolgt ist; gegenteilige Hinweise fehlen schlicht.

Aus dem Umstand, dass im Gegensatz zu der aktiven Auseinandersetzung mit den Begrifflichkeiten, die nach Ansicht des Gesetzgebers in §§ 222, 229 und 231 StG verwendet werden sollten, bezüglich der Terminologie in § 232 Abs. 1 StG keine solche stattgefunden hat, ist somit zu schliessen, dass dies vergessen ging. Dafür sprechen denn auch die Ausführungen auf S. 2 des Kurzkomentars zum Vorentwurf I PL vom 13. Juli 1994, wonach im neuen Abs. 4 des heutigen § 222 StG (entspricht heute Abs. 5) die *Bezugsorgane* auch für die Gewährung von Zahlungserleichterungen, Erlass und *Sicherung* der Steuern zuständig seien, wobei dies materiell jedoch der Regelung im bisherigen Recht entspreche (vgl. auch Kurzkomentar des Rechtsdienstes des KStA zum Vorentwurf II Bezug, Sicherung und Erlass der Steuer vom 14. Juni 1994, S. 1 f.). Die sachliche Zuständigkeit der *Bezugsorgane* im Bereich der Steuersicherung wurde folglich bereits bei den Arbeiten zum Vorentwurf explizit als gegeben erachtet und trotzdem führte dies nicht zu einer korrespondierenden Anpassung der Terminologie in § 232 StG. Dies lässt sich nicht anders als mit einem gesetzgeberischen Versehen erklären. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz kann aus den Materialien demnach nicht geschlossen werden, die Vereinheitlichung und Bereinigung der vorliegend umstrittenen Begriffe sei im Rahmen der Totalrevision konsequent umgesetzt worden.

#### 3.3.4.

Nicht gefolgt werden kann ausserdem dem Argument der Vorinstanz, da die bisherige Organisation der Bezugsbehörden im Zuge der Revision habe beibehalten werden sollen (vgl. Botschaft 1997, S. 126), müsse davon ausgegangen werden, dass auch nach neuem Recht nur die Bezugsbehörden für die Sicherstellung zuständig seien. So wird zwar im Kommentar zu § 165 StG 1983 (JÜRGE BAUR/MARIANNE KLÖTI-WEBER/WALTER KOCH/BERNHARD MEIER/URS URSPRUNG, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 1991 [Kommentar StG 1991], N. 1 zu § 165) festgehalten, dass der Gemeinderat und das KStA für die Sicherstellung zuständig seien. Diese Aussage erfolgt jedoch ohne weitere Erklärungen oder Belege und ob sie zutrifft ist in Anbetracht dessen, dass in § 165 Abs. 1 StG 1983 von "Bezugsstelle" die Rede war, fraglich.

Entscheidend ist aber, dass die Erläuterungen zu § 222 E-StG in der Botschaft 1997 gegen die Ansicht sprechen, Amtsstellen seien für die Steuer-sicherung nach altem Recht sachlich nicht zuständig gewesen. Dort wurde nämlich festgehalten, dass nach wie vor der Gemeinderat Bezugsbehörde in der Gemeinde sei, wobei er in der Regel *wie bisher* die Zuständigkeit an die Finanzverwaltung delegieren werde. Der Satz "er bezeichnet eine zuständige Amtsstelle" habe zwar keine eigenständige Bedeutung, soweit im herkömmlichen Sinne eine Delegation an die Finanzverwaltung statfinde, denn der Gemeinderat habe diese Kompetenz schon kraft Gemeindegesetz. Diese Formulierung lasse jedoch die Möglichkeit offen, für mehrere Gemeinden eine gemeinsame Amtsstelle zu bezeichnen (Botschaft 1997, S. 126; vgl. auch Protokoll zur 13. Sitzung der Projektleitung Totalrevision 1997/99 vom 13. Juli 1994, S. 4; vgl. auch Bericht des Regierungsrates für die Vernehmlassung zur Totalrevision des Steuergesetzes, S. 108). Dies bedeutet zweierlei: Entgegen der genannten Kommentarstelle spricht die zitierte Passage in der Botschaft 1997 dafür, dass die Delegation von einzelnen Bezugsaufgaben, zu denen, wie gesehen (vorne Erw. II/2), auch die Sicherstellung gehört, durch den Gemeinderat an eine ihm subordinierte Verwaltungsstelle schon unter altem Recht zulässig war (dahingehend auch Kommentar StG 1991, Ziff. 2 und 5 zu 159; vgl. auch Kurzkomentar des Rechtsdienstes des KStA zum Vorentwurf II Bezug, Sicherung und Erlass der Steuer vom 14. Juni 1994, S. 1 f.). Aus dem gesetzgeberischen Willen, die bisherige Organisation der Bezugsbehörden beizubehalten, kann daher nicht geschlossen werden, die Zuständigkeit von Verwaltungsstellen für den Erlass von Sicherstellungsverfügungen sei nach der Revision nicht (mehr) vorgesehen. Im Gegenteil: Aus dem Umstand, dass vor der Gesetzesrevision eine Delegation an die zuständige Amtsstelle möglich war und dem wie dargelegt fehlenden Willen des Gesetzgebers an dieser Rechtslage etwas zu ändern, ist zu schliessen, dass auch unter neuem Recht der Erlass von Sicherstellungsverfügungen an nachgelagerte Verwaltungsstellen delegiert werden kann.

### 3.3.5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die historische Auslegung von § 232 Abs. 1 StG entgegen der Ansicht der Vorinstanz klar dafür spricht, dass der Gesetzgeber die Vereinheitlichung der verwendeten Begriffe nicht konsequent umgesetzt und stattdessen versäumt hat, dem Umstand Rechnung zu tragen, dass auch § 232 Abs. 1 StG unter die Normen fällt, bezüglich welcher ein expliziter Entscheid zur verwendeten Terminologie angebracht gewesen wäre. Da davon auszugehen ist, dass eine Delegation der Aufgaben vom Gemeinderat an die von ihm zu bezeichnende Amtsstelle im Bereich der Sicherstellung schon unter altem Recht zulässig war, muss es sich bei der Verwendung des Begriffs "Bezugsbehörde" in § 232 Abs. 1 StG um ein gesetzgeberisches Versehen handeln und wäre es zur angestrebten expliziten bzw. unmissverständlichen Verankerung der Zuständigkeitsordnung angebracht gewesen, den Begriff "Bezugsorgane" zu verwenden.

### 3.4.

Dass letzteres zutrifft ergibt sich im Weiteren auch aus der systematischen Auslegung: Sowohl in § 222 Abs. 5 StG als auch in § 71 Abs. 1 StGV bzw. dem im Zeitpunkt der Totalrevision geltenden, erst 2000 in die neue StGV überführten aber stets gleichlautenden § 66 StGV 1984 ist bzw. war explizit vorgesehen, dass die *Bezugsorgane* bzw. der Gemeinderat oder die von ihm bezeichnete *Amtsstelle* und das KStA ermächtigt sind, *alle* zum Bezug und zur *Sicherung* der Steuerforderungen notwendigen gesetzlichen Massnahmen zu treffen. Zwischen diesen Bestimmungen und § 232 Abs. 1 StG besteht folglich eine Inkohärenz. Diese wurde allerdings erst im Rahmen der Totalrevision geschaffen, indem der Wortlaut von § 232 Abs. 1 StG weder auf die Terminologie in § 222 StG, der den Bezug quasi als Grundnorm regelt, noch auf die Begriffe in der seit jeher unveränderten StGV-Bestimmung abgestimmt wurde. Nachvollziehbare Gründe für diese Unstimmigkeit sind keine ersichtlich, was einerseits bestätigt, dass sich der Gesetzgeber anlässlich der Totalrevision des StG *versehentlich* nicht näher mit den in § 232 Abs. 1 StG verwendeten Begriffen auseinandergesetzt hat. Andererseits ist aus der Tatsache, dass sowohl der dem § 232 StG vorangestellte und die Zuständigkeiten im Bereich des Bezugs in ihren Grundzügen regelnde § 222 StG als auch die zugehörige Ausführungsbestimmung (§ 71 StGV) die kommunalen Amtsstellen als für die Sicherstellung zuständig erklären, zu schliessen, dass der systematische Aufbau und die Eingliederung von § 232 Abs. 1 StG in den ihn umgebenden Gesetzes- und Verordnungskontext klar dafür sprechen, dass § 232 Abs. 1 StG ungeachtet seines Wortlauts ebenfalls von der Zuständigkeit der Verwaltungsorgane für den Erlass von Sicherstellungsverfügungen ausgeht.

### **3.5.**

#### **3.5.1.**

Unter dem Titel der teleologischen Auslegung führte die Vorinstanz sinn- gemäss aus, im Rahmen der Revision habe verhindert werden sollen, dass die kommunalen Amtsstellen zu viel Handlungsspielraum bzw. Ermessen erhielten. Nicht nur würde andernfalls eine zwischen den verschiedenen Gemeinden uneinheitliche Handhabung der betreffenden Regelungen drohen, vielmehr seien auch die Finanzverwalter "nicht sehr glücklich", wenn ihnen ein zu grosses Ermessen eingeräumt würde (siehe dazu auch Ausführungen in Protokoll zur 25. Sitzung der Nichtständigen Kommission Nr. 07 "Steuern" vom 12. Dezember 1997, insb. S. 425). Daraus schloss die Vorinstanz, dass den Finanzverwaltungen und Steuerämtern keine wesentlichen Entscheidbefugnisse hätten eingeräumt werden sollen, auch nicht im Bereich der Sicherstellung.

Die Vorinstanz verkennt dabei, dass sich die Ausführungen, auf die sich stützt, mit § 229 E-StG (Zahlungserleichterungen) befassen und an der be- treffenden Stelle der Frage nachgegangen wurde, ob alle Erlassfälle vom Gemeinderat behandelt werden müssen oder ob kommunale Amtsstellen selbständig über Zinserlassgesuche entscheiden dürfen sollen. Die Vorinstanz stützte sich folglich auf eine Passage, die sich nicht zum streitgegenständlichen Thema äussert, sondern explizit den Steuererlass thematisiert. Dass den kommunalen Amtsstellen in diesem Bereich ein geringerer Spielraum eingeräumt werden sollte, ist nachvollziehbar, handelt es sich doch um Entscheide definitiver Natur, bezüglich welcher eine möglichst einheitliche Praxis über den gesamten Kanton hinweg umso erstrebenswerter ist. Demgegenüber handelt es sich bei der Sicherstellung nicht um eine Massnahme von gleicher Qualität, da sie keine finalen Rechtsfolgen zeitigt, sondern als Sicherungsmassnahme sowohl in sachlicher als auch zeitlicher Hinsicht begrenzt ist. Die Überlegungen, die anlässlich der Revision zum Erlass angestellt wurden, können folglich nicht ohne Weiteres auf den Bereich der Steuersicherung übertragen werden. Hinzu kommt, dass – wie auch der Beschwerdeführer zutreffend festhält – gerade bei der Sicherstellung die Möglichkeit, sehr schnell reagieren zu können, zentral ist. Dazu sind Amtsstellen, die anders als der Gemeinderat nicht von einem besonderen, im besten Fall wöchentlichen Sitzungs- rhythmus abhängig sind, naturgemäss besser geeignet. Ausserdem sind gerade (delegationsweise zuständig erklärte) Steuerämter oder Finanz- verwaltungen näher an der Materie und kennen die tatsächlichen Verhältnisse der betroffenen Steuerpflichtigen besser als der in der Praxis vom Steuerbezug relativ weit entfernte Gemeinderat. Folglich sind es auch die besagten Amtsstellen, die am ehesten zur Einschätzung in der Lage sind, ob die Bezahlung einer Steuerschuld als gefährdet erachtet werden muss.



### **3.5.2.**

Die teleologische Auslegung führt zum Ergebnis, dass neben historischen und systematischen Gründen auch die ratio legis dafür spricht, dass nur eine sachlich richtige Entscheidung resultiert, wenn der Begriff "Bezugsbehörden" in § 232 Abs. 1 StG so verstanden wird, dass davon auch kommunale Amtsstellen erfasst sind. Andernfalls würde denn auch – zumindest soweit es bloss um die Delegation an eine gemeindeinterne Abteilung geht – ein Widerspruch zu § 39 Abs. 1 des Gesetzes über die Einwohnergemeinden vom 19. Dezember 1978 (GG; SAR 171.100) in Kauf genommen. Stattdessen ist eine Auslegung zu bevorzugen, die zwischen den einzelnen Gesetzen Kohärenz schafft, zumal bereits im Revisionsverfahren die Ansicht vertreten wurde, dass eine Delegation der Zuständigkeiten im Bezugsverfahren auch unter altem Recht möglich war und § 222 Abs. 1 Satz 2 StG lediglich eingefügt wurde, um Gemeinden – über den Anwendungsbereich von § 39 Abs. 1 GG hinaus – zu ermöglichen, für einzelne Bezugsaufgaben gemeinsame Stellen zu bezeichnen (siehe dazu vorne Erw. II/3.3.4).

### **3.6.**

Schliesslich ist aus der Perspektive einer zeitgemässen Auslegung zu berücksichtigen, dass nicht nur das Veranlagungs- sondern auch das Bezugsverfahren vom technologischen Fortschritt geprägt ist und heute überwiegend digital und mittels spezialisierter Software abgewickelt wird. Es ist naheliegend, dass der Gemeinderat mit den betreffenden Programmen weniger vertraut ist als es die kommunalen Amtsstellen sind, welche diese zu Veranlagungszwecken, dem Erstellen von Steuerrechnungen etc. im Rahmen ihrer täglichen Arbeit nutzen. Wäre es kommunalen Amtsstellen versagt, Sicherstellungsverfügungen zu erlassen, würde dies dazu führen, dass deren technisches Knowhow nicht genutzt werden könnte und stattdessen der Gemeinderat in diese Materie eingearbeitet werden müsste, was zu wenig effizienten und beschränkt praktikablen Abläufen im Bereich der Sicherstellung führen würde. Demnach spricht auch eine zeitgemässe und verfahrensökonomisch sinnvolle Auslegung von § 232 Abs. 1 StG für die Zuständigkeit von kommunalen Amtsstellen zum Erlass von Sicherstellungsverfügungen.

### **3.7.**

Abschliessend kann – wie der Beschwerdeführer zutreffend vorbringt – auch nicht ausser Acht gelassen werden, dass in der bisherigen Rechtsprechung sowohl des Spezialverwaltungsgerichts, als auch des Verwaltungsgerichts jahrzehntelang nicht in Frage gestellt wurde, dass in der Praxis oft kommunale (Finanz-)Verwaltungseinheiten mit der Aufgabe der Steuer-sicherung betraut worden sind (vgl. etwa Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2019.55 vom 20. Juni 2019, Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, 3-RV.2020.117 vom 19. November 2020; wei-

tere Hinweise auf die einschlägige Rechtsprechung in Ziff. 9 der Beschwerdeschrift). Wie die vorliegende Auslegung gezeigt hat, gingen die Steuerjustizbehörden in ihrer bisherigen Rechtsprechung (implizit) zu Recht davon aus, dass kommunale Amtsstellen zum Erlass von Sicherstellungsverfügungen sachlich zuständig sind.

Gegen das vorstehende Auslegungsergebnis spricht schliesslich auch § 82 StGV nicht. Denn diese Bestimmung äussert sich nicht konkret zur Kompetenzordnung beim Erlass von Sicherstellungsverfügungen, sondern schreibt lediglich vor, dass sich der Gemeinderat und das KStA bei der Gefährdung von Steueransprüchen gegenseitig in Kenntnis zu setzen haben. Aus dem Umstand, dass für diese rein informative Aufgabe hier explizit der Gemeinderat für zuständig erklärt wird, lässt sich indessen nicht unmittelbar ableiten, dass auch der Erlass von Sicherstellungsverfügungen ausschliesslich in seine Zuständigkeit fallen muss.

### **3.8.**

Insgesamt ergibt die Auslegung von 232 Abs. 1 StG, dass die Steuersicherung bzw. der Erlass von Sicherstellungsverfügungen – wie dies in § 222 Abs. 5 StG und § 71 StGV in vorgesehen ist – ungeachtet des in § 232 Abs. 1 StG verwendeten Begriffs "Bezugsbehörde" in den Zuständigkeitsbereich von kommunalen Verwaltungseinheiten fallen kann. Dies jedenfalls soweit, als der Gemeinderat, der letztlich die Verantwortung für den Steuerbezug trägt (vgl. § 222 Abs. 1 Satz 1 StG), diese Aufgabe an eine ihm unterstellte Amtsstelle delegiert hat, was bereits gestützt auf § 39 Abs. 1 GG möglich ist. Darüber hinaus ist es (nach dem Willen des Gesetzgebers, vgl. vorne Erw. II/3.3.4) gestützt auf die Ermächtigungsnorm von § 222 Abs. 1 Satz 2 StG auch zulässig, eine gemeindeexterne Amtsstelle zu bezeichnen, welche im Auftrag von mehreren Gemeinden um die Steuersicherung besorgt ist. Dies tat der Gemeinderat X. indem er mit dem Stadtrat Y. am 15. Juli 2008 einen Vertrag betreffend die Übernahme des Verlustscheininkassos der Gemeinde X. durch die Stadt Y. abschloss und letzterer die Befugnis übertrug, in der Funktion als Inkassobüro X.-Y. "alle notwendigen Massnahmen zum Inkasso der Forderungen vorzunehmen" (Ziff. 3 des besagten Vertrages). Die streitbetroffene, vom Inkassobüro X.-Y. erlassene Sicherstellungsverfügung basiert demzufolge auf einer rechtsgenügenden Grundlage und steht im Einklang mit der gesetzlichen Zuständigkeitsordnung im Bereich der Steuersicherung.

### **4.**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die sachliche Zuständigkeit des Inkassobüros X.-Y. zum Erlass der Sicherstellungsverfügung vom 10. August 2020 zu Unrecht verneint hat. Demzufolge entbehrt auch die Feststellung der Nichtigkeit ebendieser Verfügung (vgl. Dispositiv-Ziff. 1 im angefochtenen Entscheid) ihrer Grundlage. Dem-

gegenüber erweist sich die Beschwerde als begründet und ist gutzuheissen. Der vorinstanzliche Entscheid ist aufzuheben und die Sache ist zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

**III.**

Dem Verfahrensausgang entsprechend würde der Beschwerdegegner grundsätzlich kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Angesichts der besonderen Umstände des vorliegenden Falls rechtfertigt es sich aber, die Kosten des Rekursverfahrens sowie des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens auf die Staatskasse zu nehmen. Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

---

**Das Verwaltungsgericht erkennt:**

**1.**

In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid 3-RV.2020.123 des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 23. September 2021 aufgehoben und die Sache wird zur materiellen Beurteilung an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, zurückgewiesen.

**2.**

**2.1.**

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten gehen zu Lasten des Kantons.

**2.2.**

Die Kosten des Rekursverfahrens gehen zu Lasten des Kantons.

**3.**

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

---

Zustellung an:

das Kantonale Steueramt

den Beschwerdegegner

den Gemeinderat X.

die Eidgenössische Steuerverwaltung

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**, 1000 Lausanne 14, 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, 31. Mai 2022

### **Verwaltungsgericht des Kantons Aargau**

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

Berger

Ruth