

WBE.2023.416 / nw / we

(3-RV.2023.3)

Art. 41

Urteil vom 2. Juli 2024

Besetzung

Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz

Verwaltungsrichter Kiener

Verwaltungsrichter Plüss

Gerichtsschreiberin Waldmeier

Beschwerde-
führer

A._____

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gemeinderat Q._____

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 23. November 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

Die Steuerkommission Q._____ setzte das steuerbare Einkommen von A._____ für das Jahr 2020 mit Verfügung vom 20. Januar 2022 auf Fr. 18'900.00 und das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 45'400.00 fest. In Abweichung zur Selbstdeklaration setzte sie das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit mangels ordnungsgemässer Buchhaltung ermessensweise auf Fr. 48'000.00 statt auf Fr. 17'506.00 fest.

B.

1.

Gegen die Steuerveranlagung 2020 erhob die C._____ SA mit Eingabe vom 23. Mai 2022 (Poststempel 24. Mai 2022) im Namen von A._____ Einsprache und beantragte für die Begründung eine Frist von 30 Tagen.

Mit Schreiben vom 8. Juni 2022 gewährte die Gemeinde Q._____ A._____ eine Frist von 20 Tagen für die Nachreichung einer Vertretungsvollmacht sowie für die "Begründung/Antrag", gegen welche Faktoren sich die Einsprache richtet. Ferner verlangte sie diverse Unterlagen ein.

In der Eingabe vom 27. Juni 2022 reichte die C._____ SA eine Vertretungsvollmacht sowie einen Teil der einverlangten Unterlagen ein und begehrte sinngemäss die Festsetzung des Nettoeinkommens auf Fr. 23'683.65.

Am 29. Juni 2022 forderte die Gemeinde Q._____ A._____ auf, die noch fehlenden Unterlagen nachzureichen, woraufhin die C._____ SA am 28. Juli 2022 Stellung nahm und diverse Unterlagen einreichte.

Im Schreiben vom 17. August 2022 informierte die Gemeinde Q._____ die C._____ SA, dass die Einsprache verspätet eingegangen sei und forderte sie auf, einen allfälligen Hinderungsgrund innert 20 Tagen schriftlich nachzuweisen. Nach Ablauf dieser Frist könne nicht mehr auf die Einsprache eingetreten werden.

Am 5. September 2022 nahm der neue Vertreter B._____ im Namen von A._____ Stellung.

2.

Mit Entscheid vom 29. November 2022 (Zustellung 5. Dezember 2022) trat die Steuerkommission Q._____ nicht auf die Einsprache ein.

C.

Mit Schreiben vom 28. Dezember 2022 (Postaufgabe 28. Dezember 2022) liess A._____ durch B._____ Rekurs erheben beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, welches am 23. November 2023 entschied:

1.
Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 510.00, zu bezahlen.

3.
Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 5. Dezember 2023 (Postaufgabe 5. Dezember 2023) gelangte A._____, nunmehr ohne Vertretung, an das Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

1.
Das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 29.11.2023 sei im Sinne der nachfolgenden Erwägungen vollumfänglich aufzuheben und der Rekurs vom 28.12.2023 bzw. die Einsprache vom 23.05.2022 in allen Antragspunkten gutzuheissen.

2.
Die Beschwerdegegnerin sei anzuweisen, ihre, im Sinne der nachfolgenden Erwägungen auf einer fehlerhaften, doppelten Addition beruhende definitive Veranlagung des Steuereinkommens 2020 des Beschwerdeführers vom 20.01.2022 zu korrigieren und eine entsprechend neue Veranlagung zu verfügen.

3.
Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates.

2.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, verzichtete in seiner Eingabe vom 6. Dezember 2023 auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Das Kantonale Steueramt beantragte in der Beschwerdeantwort vom 23. Januar 2024 die Abweisung der Beschwerde. Der Gemeinderat Q._____ hat keine Beschwerdeantwort eingereicht.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 2. Juli 2024 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom

15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, 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 (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

Die Steuerkommission Q._____ ist auf die Einsprache des Beschwerdeführers infolge verspäteter Eingabe und mangels Vorliegens eines anerkannten Hinderungsgrundes für das verspätet erhobene Rechtsmittel mit Entscheid vom 29. November 2022 nicht eingetreten. Im Streit liegt vorliegend einzig die Frage, ob die Vorinstanz diesen Nichteintretensentscheid der Steuerkommission Q._____ zu Recht geschützt hat. Nicht einzugehen ist auf die materielle Richtigkeit der Veranlagungsverfügung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_499/2020 vom 25. September 2020, Erw. 3).

2.

2.1

Einsprachen gegen Verfügungen über die Steuerpflicht und gegen Veranlagungen sind innert 30 Tagen bei der verfügenden Steuerbehörde schriftlich einzureichen (§ 187 Abs. 1 i. V. m. § 192 StG). Die 30-tägige Frist ist eine gesetzliche Frist, welche nicht erstreckbar ist (§ 187 Abs. 1 StG). Die Rechtsmittelfrist beginnt mit dem auf die Eröffnung der Verfügung folgenden Tag zu laufen und gilt als eingehalten, wenn die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist eingegangen oder der Schweizerischen Post übergeben worden ist (§ 186 Abs. 1 StG). Wird die Frist verpasst, gilt der Anspruch auf Erhebung des Rechtsmittels als verwirkt und es kann auf dasselbe grundsätzlich nicht mehr eingetreten werden, da es an einer Sachurteilsvoraussetzung fehlt (Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2012.146 vom 12. September 2012, Erw. II/1.1).

2.2

Die definitive Veranlagungsverfügung 2020 der Steuerkommission Q._____ ist auf den 20. Januar 2022 datiert. Da die Verfügung weder per Einschreiben noch mittels A-Post-Plus versandt wurde, ist unbekannt, an welchem Tag die Sendung dem Beschwerdeführer zugestellt wurde. Angesichts der Tatsache, dass der Beschwerdeführer den gemäss der Veranlagung geschuldeten Restbetrag in Höhe von Fr. 389.90 am Sonntag,

30. Januar 2022 einbezahlt hat (vgl. Gutschriftbestätigung der PostFinance AG vom 19. Oktober 2023), hat er die Sendung spätestens am 29. Januar 2022 erhalten. Entsprechend hat die 30-tägige Einsprachefrist spätestens am 30. Januar 2022 zu laufen begonnen und am 28. Februar 2022 geendet (§ 186 Abs. 1 und 2 StG i. V. m. § 187 Abs. 1 StG). Am 24. Mai 2022 übergab die damalige Vertreterin des Beschwerdeführers die Einsprache der Post, womit die Einsprache verspätet erfolgte. Dieser Sachverhalt wird vom Beschwerdeführer nicht bestritten.

3.

Fraglich ist, ob die verpasste Einsprachefrist wiederherzustellen ist.

3.1

Die Fristwiederherstellung ist in Art. 48 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) nicht ausdrücklich geregelt und ist daher Sache des kantonalen Rechts (Urteil des Bundesgerichts 2C_788/2021 vom 27. Oktober 2021, Erw. 3.4.1). Nach § 187 Abs. 2 StG wird auf verspätet erhobene Rechtsmittel nur eingetreten, wenn die steuerpflichtige Person durch erhebliche Gründe oder durch fehlende oder unrichtige Rechtsmittelbelehrung an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und das Rechtsmittel innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes eingereicht wird. Die Wiederherstellung einer Rechtsmittelfrist kommt dann in Frage, wenn in der Regel subjektive Gründe vorliegen, welche die objektiv nicht unausweichliche Fristversäumnis als entschuldbar erscheinen lassen (MARTIN SCHADE, in: Klöti-Weber / Schudel / Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl. 2023, § 187 N 9a). Für sich allein genügt das Vorliegen eines Hinderungsgrundes zur Wiederherstellung einer abgelaufenen Rechtsmittelfrist nicht; vielmehr muss dieser für das verspätete Einlegen des Rechtsmittels auch kausal sein (MARTIN SCHADE, a.a.O., § 187 N 10). Zudem ist ein geltend gemachter Hinderungsgrund nur bei klarer Schuldlosigkeit des Steuerpflichtigen "erheblich" i.S.v. § 187 Abs. 2 StG, d. h. wenn ein "gangbarer Weg" für die rechtzeitige Einreichung des Rechtsmittels gefehlt hat (MARTIN SCHADE, a.a.O., § 187 N 11; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_987/2017 vom 7. Dezember 2017, Erw. 3.2). Typische erhebliche Hinderungsgründe sind eine ernstliche Erkrankung des Steuerpflichtigen, ein Unglücks- oder Todesfall in seiner Familie, nicht voraussehbarer Militärdienst oder unvorhersehbare Landesabwesenheit (MARTIN SCHADE, a.a.O., § 187 N 11; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_788/2021 vom 27. Oktober 2021, Erw. 3.4.1). Nicht zu den objektiven Hinderungsgründen zählen namentlich Arbeitsüberlastung, organisatorische Unzulänglichkeit oder Ferienabwesenheit (Urteil des Bundesgerichts 2C_177/2019 vom 22. Juli 2019, Erw. 4.2.1).

3.2

Der Beschwerdeführer machte in der Beschwerde geltend, dass sich, wie bei Vertretungen durch Treuhandgesellschaften üblich, sämtliche Steuerunterlagen bei seiner früheren Treuhänderin F._____ GmbH befunden hätten und diese plötzlich nicht mehr kontaktierbar bzw. nicht auffindbar gewesen sei. Somit sei ihm der Zugang zu sämtlichen Steuerunterlagen, die sich im Besitz der Treuhandgesellschaft befunden hätten, verwehrt geblieben. Selbst der genaue Zeitpunkt der Zustellung der definitiven Veranlagungsverfügung sei ihm nicht bekannt gewesen. Bis sich der Beschwerdeführer mit der Unterstützung der notfallmässig und in aller Eile rekrutierten Nachfolgetreuhänderin, der C._____ SA, endlich Zugang zu allen seinen Akten und sich in aller Eile den notwendigen Überblick verschaffen konnte, sei die 30-tägige Einsprachefrist längst verstrichen. Keine Rechtsmittelinstanz würde auf ein Rechtsmittel ohne Unterlagen eintreten. Er hätte nicht einmal die Verfahrensnummer, die Adresse der Einspracheinstanz oder den genauen Fristverlauf vollständig berechnen können. Die frühestmögliche Einsprache habe somit erst am 23. Mai 2022 erfolgen können. Diese Fristversäumnis könne ihm nicht als verschuldet im Sinne von § 187 Abs. 2 StG angelastet werden.

3.3

Es ist erwiesen, dass der Beschwerdeführer die Veranlagungsverfügung vom 20. Januar 2022 erhalten hat (siehe oben Erw. II/2.2). Folglich verfügte er über die Informationen, weshalb die Veranlagung von seiner Deklaration abweicht, welche Unterlagen er im Falle einer Einsprache beilegen müsste (in der Abweichungsbegründung der Veranlagung ist ein entsprechender Vermerk), welches die zuständige Instanz für die Einsprache ist und wie lange die Frist für die Erhebung der Einsprache beträgt. Für die Berechnung des Fristenlaufs hätte sich der Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Erhalts der Veranlagungsverfügung an ein beliebiges Treuhandunternehmen oder an eine Anwaltskanzlei wenden können. Die fehlende Organisation des Beschwerdeführers oder seiner damaligen Vertreterin, der F._____ GmbH, zählt ebenso wenig als erheblicher Hinderungsgrund für die verspätete Eingabe wie das Fehlen von Unterlagen (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.230 vom 15. Oktober 2020, Erw. 4.3.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_177/2019 vom 22. Juli 2019, Erw. 4.2.1). Davon abgesehen enthält die Einsprache, welche die C._____ SA schliesslich am 23. Mai 2022 im Namen des Beschwerdeführers eingereicht hatte, weder einen Antrag noch eine Begründung und hätte folglich auch innerhalb der Einsprachefrist vom Beschwerdeführer oder von einem anderen Treuhandunternehmen eingereicht werden können. Zudem hätte der Beschwerdeführer die in der Veranlagung vom 20. Januar 2022 genannten, für eine Einsprache erforderlichen Unterlagen – zumindest teilweise – auch ohne seinen damaligen Treuhänder fristgerecht besorgen und einreichen können (z. B. die Auflistung der Lebenshaltungskosten im Jahr 2020 und deren Finanzierung). Zu diesem Zeitpunkt fehlende Unterlagen, die sich nicht im

Besitz des Beschwerdeführers befanden, hätte er in der Einsprache bezeichnen und darauf hinweisen können, dass er diese nachreichen werde, sobald die F._____ GmbH wieder erreichbar sei und er Zugang zu den Akten habe. Im Übrigen wäre auch eine nachträgliche Anpassung des Rechtsbegehrens möglich gewesen. Im Ergebnis vermögen die angeführten Gründe eine Fristwiederherstellung nicht zu rechtfertigen.

4.

Zu prüfen bleibt, ob sich der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall auf den Vertrauensschutz berufen kann.

4.1

Der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]) verleiht Rechtssuchenden unter gewissen Umständen Anspruch auf Schutz ihres Vertrauens auf die Richtigkeit behördlichen Handelns. Dieser Anspruch hindert die Behörden, von ihrem früheren Handeln abzuweichen, auch wenn sie dieses zu einem späteren Zeitpunkt als unrichtig erkennen. Potenzielle Vertrauensgrundlage sind dabei alleine jene behördlichen Handlungen, die sich auf eine konkrete, den Rechtssuchenden berührende Angelegenheit beziehen und von einer Behörde ausgehen, die für die betreffende Handlung zuständig ist oder die der Rechtssuchende aus zureichenden Gründen für zuständig hält. Individuelle Auskünfte und Zusicherungen sind demnach typische Beispiele für Verwaltungsakte, die beim Bürger Vertrauen wecken können. Das Vertrauen ist allerdings nur schutzwürdig, wenn der Rechtssuchende die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und er im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann. Der Anspruch auf Vertrauensschutz entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat (zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023, Erw. 4.1.; BGE 148 II 233, Erw. 5.5.1)

4.2

Der Beschwerdeführer stellt sich auf den Standpunkt, die Steuerkommission Q._____ habe sich ab Erhalt der Einsprache vom 23. Mai 2022 in mehrfachem telefonischem und schriftlichem Kontakt mit ihm bzw. seiner damaligen Treuhänderin befunden, wobei die Steuerkommission Q._____ in keiner der Schriftsätze auf die allfällige Gefahr einer Fristversäumnis betreffend die erhaltene Einsprache hingewiesen habe. Er sei ohne jeglichen Vorbehalt im Glauben gelassen worden, der von ihm gerügte Rechnungsfehler der Steuerkommission Q._____ beim Erlass der Veranlagungsverfügung würde korrigiert. Erst im Schreiben vom 17. August 2022, drei Monate nach Erhalt der Einsprache, habe die Steuerkommission Q._____ dem Beschwerdeführer völlig überraschend mitgeteilt, dass die Einsprachefrist

ohnehin abgelaufen sei und auf die eingereichten Veranlagungsrügen materiell gar nicht eingetreten werden könne und dürfe. Durch das geschilderte Auftreten der Steuerkommission Q._____ seien bei ihm ganz konkrete Hoffnungen auf die Vornahme der Korrektur eines entscheidenden, leicht nachzuvollziehenden Rechnungsfehlers entstanden bzw. genährt worden. Als ihm diese Hoffnung nach einem Quartal plötzlich genommen wurde, habe er die nicht unentgeltliche Hilfe von Rechtsvertretern in Anspruch nehmen und zusätzliche Zeit aufwenden müssen, um sich mit dem vorliegenden Verfahren überhaupt auseinandersetzen zu können. Einsprache, Rekurs und nun Verwaltungsbeschwerde (zusätzliche Aufwendungen) hätten zeitintensiv besprochen, vorbereitet, redigiert und bezahlt werden müssen. All diese zusätzlichen Nachteile wären nicht entstanden, wenn die Steuerkommission Q._____ den einfachen Rechnungsfehler korrigiert hätte, was keinerlei wesentlichen Zeitbedarf ausgelöst hätte. Somit seien ihm durch das vermeidbar ungeschickte und irreführende Verhalten der Steuerkommission Q._____ – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – ernstliche, vor allem finanzielle Nachteile entstanden.

4.3

Dem Beschwerdeführer ist beizupflichten, dass durch die materiellen Beweisaufgaben der Steuerkommission Q._____ der Anschein erweckt wurde, dass sie auf die Einsprache eintreten und diese materiell beurteilen würde. Wie die Vorinstanz in ihrem Urteil korrekt erläutert hat, ist allerdings nicht ersichtlich, inwiefern der Beschwerdeführer aufgrunddessen eine nicht wieder rückgängig zu machende nachteilige Disposition getroffen hat. Auch wenn die Steuerkommission Q._____ dem Beschwerdeführer unmittelbar nach Erhalt der Einsprache mitgeteilt hätte, dass die Einsprache verspätet erfolgt sei, hätte er, um die Korrektur der Veranlagungsverfügung zu erwirken, Zeit und Geld in die Darlegung der Fristwiederherstellungsgründe, die Besorgung der in der Veranlagung genannten fehlenden Unterlagen sowie die Anfechtung des Einspracheentscheids und des Urteils der Vorinstanz investieren müssen. Im Zeitpunkt der Einreichung der Einsprache war die Einsprachefrist längst verstrichen, daran vermag auch der darauffolgende Kontakt mit der Steuerkommission Q._____ und den daraus entstandenen Hoffnungen nichts zu ändern. Im Ergebnis kann sich der Beschwerdeführer nicht auf den Vertrauensschutz berufen.

5.

Nach dem Ausgeführten hat die Vorinstanz den Nichteintretensentscheid der Steuerkommission Q._____ zu Recht geschützt. Folglich erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

III.

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 189 Abs. 1 StG;

§ 31 Abs. 2 VRPG). Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'000.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 184.00, gesamthaft Fr. 1'184.00, sind vom Beschwerdeführer zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:

den Beschwerdeführer

das Kantonale Steueramt

den Gemeinderat Q. _____

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**, Schwanenhofquai, 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, 2. Juli 2024

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

J. Huber

Waldmeier