

gen, der im Jahr 2010 ein Vollzeitstudium absolvierte, fehlt jeglicher Zusammenhang der für das Studium aufgewendeten Kosten mit den erzielten Vermögenserträgen, so dass die Fortbildungskosten im Verhältnis zu seinem Einkommen nicht als Gewinnungskosten erscheinen.

4.4.6.

Die Steuerkommission X stützt sich im Einspracheentscheid auf das Gesetz und die dazu entwickelte Rechtsprechung. Dass für die unterschiedlichen Einkommensarten von Gesetzes wegen unterschiedliche Abzugsmöglichkeiten bestehen, basiert auf sachlichen Gründen. Die entsprechend differenzierte Handhabung der rechtlich zu unterscheidenden Sachverhalte verletzt den Gleichbehandlungsgrundsatz damit gerade nicht. Wenn also Personen, welche zahlenmässig über dasselbe Einkommen verfügen, am Ende verschieden hohe Steuern zu bezahlen haben, je nachdem, ob ihr Einkommen aus Erwerbstätigkeit oder aus Vermögenserträgen stammt, ist mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit absolut vereinbar.

80 Ordnungsbusse; Rückzug (§ 248 Abs. 1 StG)

Wird die Ordnungsbusse nach der Einspracheerhebung vorbehaltlos bezahlt, liegt ein Einspracherückzug vor. Die Ordnungsbusse wird mit dem Rückzug rechtskräftig.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 21. Februar 2013 in Sachen R.M. (3-RV.2012.207).

Aus den Erwägungen

3.

3.1.

Das KStA hat mit dem angefochtenen Entscheid festgestellt, dass der mit Einsprache angefochtene Strafbefehl "mit der Busse von Fr. 140.00 (...) zufolge Rückzug der Einsprache in Rechtskraft erwachsen" ist. Der Rekurrent macht geltend, er habe die Busse nur be-

zahlt, um keine weiteren Nachteile wie etwa eine Betreibung zu erleiden. Er habe die Busse nicht anerkannt und die Einsprache nicht zurückgezogen. Er beantragt die Aufhebung der Busse und deren Rückzahlung (Rekurs).

3.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hat zu prüfen, ob mit der Bezahlung der Busse ein sinngemässer Einspracherückzug vorliegt. Wird diese Frage bejaht, muss weiter geprüft werden, ob der Einspracherückzug mit einem Willensmangel behaftet ist. Liegt ein wirksamer Einspracherückzug vor, muss der Rekurs abgewiesen werden. Erweist sich der vorinstanzliche Entscheid als falsch, so ist er aufzuheben und die Angelegenheit ist zur Behandlung der Einsprache im Sinne von § 247 Abs. 2 StG an die Vorinstanz zurückzuweisen. So oder anders hat sich das Spezialverwaltungsgericht im vorliegenden Verfahren mit der beantragten Aufhebung des Strafbefehls und der Rückerstattung der Busse nicht zu befassen. Darauf ist nicht einzutreten.

4.

4.1.

Das Steuergesetz hält in § 248 StG zwar fest, dass im Falle eines Einspracherückzuges vor der gerichtlichen Beurteilung der Strafbefehl rechtskräftig wird und als Urteil gilt. Über die Form der Rückzugserklärung äussert sich das Steuergesetz jedoch weder in den §§ 235 ff. noch in den gemäss § 251 StG anwendbaren Bestimmungen über das Rekursverfahren bei ordentlichen Veranlagungen. In § 197 Abs. 4 StG wird vielmehr auf die für das Verwaltungsgericht geltenden Verfahrensvorschriften verwiesen (vgl. auch § 53 Abs. 2 VRPG).

4.2.

Das VRPG äussert sich nicht ausdrücklich zur Form eines Einspracherückzuges, verlangt aber bei der Anwendung des Gesetzes insbesondere ein Handeln nach Treu und Glauben (§ 3 VRPG). Merker (Michael Merker, Rechtsmittel, Klage und Normenkontrollverfahren nach dem aargauischen Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Kommentar zu den §§ 38 - 72 VRPG, Zürich 1998, § 58

VRPG N 4) führt aus, der Rückzug habe ausdrücklich zu erfolgen und sei insbesondere vom Verzicht auf eine ursprünglich vorgebrachte Argumentation zu unterscheiden. Stillschweigende Erklärungen gebe es nicht. Es seien jedoch für die Gültigkeit der Rückzugserklärung nicht auf jeden Fall die gleichen Formerfordernisse wie für das Rechtsmittel zu verlangen. Die Auslegung in AGVE 1985 S. 471 f., wo uneingeschränkt ein schriftlicher Rückzug verlangt wird, sei zu eng.

4.3.

Das Spezialverwaltungsgericht hat entschieden, dass der Einsprecher seine Einsprache aufgrund der Dispositionsmaxime ganz oder teilweise zurückziehen kann (vgl. § 194 Abs. 3 StG e contrario). Der Rückzug hat dabei bedingungslos und ausdrücklich zu erfolgen. Die Rückzugserklärung ist unter anderem gültig, wenn sie mündlich zu Protokoll gegeben und von der protokollführenden Person sowie dem Steuerpflichtigen unterzeichnet wird (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 194 StG N 12, mit Verweisen). Ein Widerruf der Rückzugserklärung ist nur möglich, wenn der Rückzug auf einem wesentlichen Willensmangel beruht (RGE vom 9. August 2001 in Sachen F. + V.R.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 14; RGE vom 25. August 2011 in Sachen E. + G.S.; RGE vom 15. November 2006 in Sachen G.D.).

Der in AGVE 1985 S. 471 f. (RKE vom 22. November 1985 in Sachen K.) publizierte Entscheid der Steuerrekurskommission befasst sich mit einem "Teilrückzug" während einer Einspracheverhandlung (zur Differenzierung zwischen Teilrückzug und Teileinigung im Einspracheverfahren: Bundesgerichtsurteil vom 22. Juni 2010 [2C_769/2009 = StR 2010 S. 789]). Verlangt wurde eine schriftliche Rückzugserklärung. Mit dem in AGVE 2008 S. 311 publizierten Entscheid des Verwaltungsgerichtes wurde ausdrücklich bestätigt, dass eine Rückzugserklärung dieselben formellen Anforderungen zu erfüllen hat, wie sie an die Einlegung des Rechtsmittels gestellt werden. Es ist zu prüfen, ob das auch in Steuerstrafverfahren zu gelten hat.

4.4.

Das Verwaltungsgericht hat zur Verfahrensordnung in Steuerstrafverfahren ausgeführt, dass die Verfahrensregelung in enger Anlehnung an diejenige der Strafprozessordnung vom 11. November 1958 (aStPO) erfolge, insbesondere an das dort in den §§ 194 ff. vorgesehene Strafbefehlsverfahren (VGE vom 19. Dezember 2006 in Sachen S.S. [WBE.2006.394]). Mit dem Wechsel zur Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO) entfällt zum Einen die Anwendung der Regeln der aStPO. Zum Anderen wird die direkte Anwendung der StPO mit § 1 Abs. 2 EG StPO eingeschränkt, indem die besonderen Bestimmungen der kantonalen Ordnungsbussenverfahren und Steuerstrafverfahren vorbehalten werden. In Art. 356 Abs. 4 StPO (gleich Art. 355 Abs. 2 StPO) wird ein konkludenter Einspracherückzug zugelassen, wenn die einsprechende Person ihren Mitwirkungspflichten (Erscheinen vor Gericht bzw. Fernbleiben von Einvernahmen) nicht nachkommt. Insofern ist in sinngemässer Berücksichtigung strafprozessualer Grundsätze eine konkludente Rückzugserklärung möglich (a. M. Mark Schwitter, Der Strafbefehl im aargauischen Strafprozess, Aarau 1996, S. 325/326, welcher - wenn auch zur aStPO - aus Gründen der Rechtssicherheit für den Rückzug die Einhaltung der gleichen Formvorschriften, wie für die Einsprache selbst postuliert).

5.

5.1.

Der Rekurrent hat gegen den Strafbefehl des KStA vom 27. September 2012 mit Schreiben vom 15. Oktober 2012 Einsprache erhoben. Mit Schreiben des KStA vom 18. Oktober 2012 wurde dem Rekurrenten der Eingang seiner Einsprache bestätigt. Mit Schreiben vom 23. Oktober 2012 wurde dem Rekurrenten die Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes K. vom 23. Oktober 2012 zur Stellungnahme innert 30 Tagen zugestellt. Weiter wurde in diesem Schreiben, welches dem Rekurrenten am 24. Oktober 2012 zugestellt wurde, ausgeführt:

"Falls wir innerhalb dieser Frist keine Eingabe erhalten, nehmen wir an, dass Sie auf eine Antwort verzichten. Danach wird aufgrund der Sach- und Rechtslage entschieden, ob wir in Anwendung von

§ 247 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 eine Anlage beim Steuerrekursgericht des Kantons Aargau einreichen.

Sollten Sie die verfügte Busse innert der genannten Frist bezahlen, erachten wir Ihre Einsprache als erledigt und es entstehen Ihnen keine zusätzlichen Kosten."

Der Rekurrent reichte keine Stellungnahme ein und bezahlte die Busse per 30. Oktober 2012 vorbehaltlos.

5.2.

Es ist zu prüfen, ob die Einsprache - wie in der Verfügung des KStA vom 30. Oktober 2012 ausgeführt - durch Bezahlung zurückgezogen wurde. Davon ist das KStA ausgegangen. Es hat dem Schreiben vom 23. Oktober 2012 entsprechend als Folge eines Rückzuges die Rechtskraft des Strafbefehls festgestellt und auf die Erhebung zusätzlicher Kosten verzichtet.

Vorab ist festzustellen, dass die Bezahlung der Busse inklusive Kosten vorbehaltlos erfolgte. Gestützt auf das Schreiben vom 23. Oktober 2012, in dem ausdrücklich festgehalten wurde, dass mit der Bezahlung der Busse die Einsprache als erledigt betrachtet werde, durfte und musste das KStA davon ausgehen, dass der Rekurrent an seiner Einsprache nicht festhalten wollte. Das gebietet der Grundsatz des Handelns nach Treu und Glauben. Der Rekurrent hat nicht nur an der Einsprache nicht festgehalten, sondern weitergehend die Strafe (Busse) mit der vorbehaltlosen Zahlung anerkannt. Das Verfahren war daher so oder anders einzustellen und die Rechtskraft des Strafbefehls festzustellen. Daran änderte auch die umgehende Erhebung des Rekurses vom 6. November 2012 nichts mehr.

5.3.

Die Begründung, er habe mit der Bezahlung der Busse Nachteile wie eine Betreuung verhindern wollen, vermag keinen wesentlichen Willensmangel zu begründen. Mit der Einsprache wurde der Strafbefehl vielmehr aufgehoben und eine Einforderung der Busse und der Verfahrenskosten war damit nicht mehr möglich.

5.4.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der vorliegende Rekurs abzuweisen ist.

81 Ermessensveranlagung; Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV)

Vor einer Ermessensveranlagung ist der steuerpflichtigen Person das rechtliche Gehör zu gewähren.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 21. März 2013 in Sachen A.L. (3-RV.2012.236).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Der Rekurrent ist selbständig erwerbend. In der Steuererklärung 2011 deklarierte er ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 5'705.00. Zudem gab er an, im Jahr 2011 von seinem Vater total mit "ca." CHF 12'000.00 unterstützt worden zu sein.

2.2.

Die Steuerkommission R. ermittelte das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten im Veranlagungsverfahren wie folgt:

Reingewinn	5'705.00
Div. Aufrechnungen	2'630.00
fehlende Mittel Lebenshaltung	<u>9'665.00</u>
Total	18'000.00

2.3.

Der Rekurrent liess in der Einsprache ausführen, er habe (unter Einbezug der Aufrechnungen von CHF 2'630.00) über Mittel von CHF 20'335.00 verfügt (CHF 5'705.00 + CHF 2'630.00 + CHF 12'000.00). Da er bei seinem Vater und der Stiefmutter wohne, und für Kost und Logis nichts abgeben müsse, reiche dies für die Lebenshaltungskosten aus. Er führe einen sehr bescheidenen Lebenswandel.

2.4.

Im Einspracheentscheid hält die Steuerkommission R. fest, die Buchhaltung des Rekurrenten erfülle die Anforderungen an eine ord-