

3-RV.2021.201

P 36

Urteil vom 23. Februar 2023

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Elmiger
 Richter Lämmli
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent **A.** _____

 vertreten durch B. _____, Q. _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission R.** _____
 vom 15. November 2021
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. Januar 2021 wurde A. von der Steuerkommission R. wegen Nichtabgabe der Steuererklärung nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 69'700.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. Januar 2021 erhob A. mit Schreiben vom 19. Mai 2021 Einsprache und beantragte eine Steuerveranlagung gemäss der nachträglich eingereichten Steuererklärung.

3.

Mit Entscheid vom 15. November 2021 trat die Steuerkommission R. infolge Verspätung und fehlender Hinderungsgründe auf die Einsprache nicht ein.

4.

Den Einspracheentscheid vom 15. November 2021 (Versanddatum 16. November 2021) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 15. Dezember 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt den folgenden Antrag:

- "a. Auf unsere Einsprache vom 19.05.2021 ist einzutreten und die Steuern sind aufgrund der nachträglich eingereichten Steuererklärung mit den effektiven (nicht geschätzten) Daten neu zu bemessen."

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das Steueramt R. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

Der Vertreter von A. hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Steuerkommission R. ist auf die Einsprache des Rekurrenten infolge Verspätung und fehlender Hinderungsgründe nicht eingetreten. Anfechtungsobjekt ist insoweit ein Nichteintretensentscheid, so dass einzig zu prüfen ist, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Rechtsmittel eingetreten ist. Nicht einzugehen ist auf die materielle Rechtslage (SGE vom 21. Oktober 2021 [3-RV.2021.6]).

3.

3.1.

Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage und ist nicht erstreckbar (§ 187 Abs. 1 StG). Es handelt sich um eine gesetzliche Frist, die als Verwirkungsfrist ausgestaltet ist. Die rechtzeitige Einreichung eines Rechtsmittels ist eine Sachurteilsvoraussetzung. Nur wenn sie erfüllt ist, darf auf das Rechtsmittel eingetreten werden. Die Einsprachefrist beginnt mit dem auf die Eröffnung der Veranlagung folgenden Tag zu laufen (§ 186 Abs. 1 StG).

3.2.

Die definitive Steuerveranlagung 2019 trägt das Versanddatum 21. Januar 2021 und wurde dem Rekurrenten am 22. Januar 2021 zugestellt (vgl. Sendungsverlauf A-Post Plus Sendungsnummer aaa). Damit hat die 30-tägige Einsprachefrist am 23. Januar 2021 zu laufen begonnen und am Montag, 22. Februar 2021 (§ 186 Abs. 2 StG), geendet. Die am 20. Mai 2021 bei der Post aufgegebene Einsprache vom 19. Mai 2021 ist somit verspätet.

4.

4.1.

Auf verspätet erhobene Rechtsmittel wird 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 (§ 187 Abs. 2 StG).

4.2.

Wird eine Krankheit als Hinderungsgrund angerufen, muss die Beeinträchtigung derart erheblich ausfallen, dass die steuerpflichtige Person durch sie geradezu davon abgehalten wird, innert Frist zu handeln oder eine Drittper-

son mit der notwendigen Vertretung zu betrauen. Der Nachweis der hinreichend schweren Krankheit unterliegt der freien Beweiswürdigung und damit keiner festen Beweisregel. In der Praxis kommt einem zeitnah erstellten, aussagekräftigen Arztzeugnis, dem zufolge das Fristversäumnis gar nicht oder höchstens leicht verschuldet ist, indes ausschlaggebende Bedeutung zu. Die Beweislast hierfür trägt die zur Prozesshandlung verpflichtete Person, denn diese leitet aus dem unverschuldeten Hindernis Rechte ab (Bundesgerichtsurteil vom 4. April 2019 [2C_294/2019]).

4.3.

Der Vertreter des Rekurrenten beruft sich zur Begründung der verspäteten Einsprache auf ein "Ärztliches Zeugnis" von Dr. med. D., Spezialarzt FMH für Psychiatrie und Psychotherapie, T., vom 17. Mai 2021. Darin wird das Folgende ausgeführt:

"Herr A. fiel von Januar bis März 2021 in eine schwere Depression. Zwei belastende Ereignisse trugen massgebend dazu bei. []

Er war aus diesem Grund nicht in der Lage, die anstehenden administrativen Angelegenheiten zu erledigen.

Der Patient ist schon seit längerer Zeit bei mir in Behandlung."

4.4.

4.4.1.

Das vorliegende Arztzeugnis gilt für den Zeitraum "Januar bis März 2021". Auch wenn davon ausgegangen wird, dass der Rekurrent in diesem Zeitraum aufgrund seiner schweren Depression weder in der Lage war, selbst eine Einsprache zu verfassen noch damit eine Drittperson zu beauftragen, sind die Voraussetzungen für eine Wiederherstellung der Einsprachefrist nicht erfüllt, denn ein Rechtsmittel muss innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes eingereicht werden. Aufgrund des Arztzeugnisses ist davon auszugehen, dass die krankheitsbedingte Unfähigkeit des Rekurrenten, administrative Angelegenheiten zu erledigen, Ende März 2021 weggefallen ist. Daran vermag die Auffassung des Vertreters (Vater), dass der Rekurrent bis Ende April 2021 nicht in der Lage war, komplexeren administrativen Verpflichtungen nachzukommen (vgl. Replik) und der Wegfall der Beeinträchtigung daher auf den 30. April 2021 festzulegen sei (Rekurs, Ziff. 3 lit. a) nichts zu ändern, da krankheitsbedingte Hinderungsgründe grundsätzlich durch ein Arztzeugnis nachzuweisen sind (vgl. VGE vom 24. Februar 2010 [WBE.2010.19]). Daher hätte der Rekurrent die Einsprache bis spätestens Ende April 2021 (30 Tage nach Wegfall des Hinderungsgrundes) selber einreichen bzw. von einer Drittperson (naheliegenderweise seinen Vater) einreichen lassen müssen. Die Einsprache wurde jedoch erst am 20. Mai 2021 bei der Post aufgegeben.

4.4.2.

Dass die Einreichung der Einsprache bis Ende April 2021 auch möglich gewesen wäre, zeigt der Umstand, dass der Rekurrent am 17. März 2021 seinem Vater eine Vollmacht für sämtliche Steuerangelegenheiten erteilt hat. Dieser hätte (auch unter Berücksichtigung des beruflichen Vollpensums; vgl. Rekurs, Ziff. 2 lit. e) bis Ende April 2021 genügend Zeit gehabt, die Dokumente des Rekurrenten zu sichten und eine Einsprache einzureichen. Der Vertreter des Rekurrenten führt denn auch selber aus, dass er eigentlich "sofort, noch im April, eine Einsprache einreichen" wollte (Rekurs, Ziff. 2 lit. f). Ob die Auffassung der Steuerkommission R. zutrifft, dass der Rekurrent aufgrund der trotz seiner Erkrankung vorgenommenen Bevollmächtigung seines Vaters und der Abmeldung ins Ausland eine Einsprache auch selber rechtzeitig hätte einreichen können (vgl. Vernehmlassung vom 10. Januar 2022), kann offen gelassen werden.

4.5.

4.5.1.

Der Vertreter des Rekurrenten macht geltend, er habe am 29. April 2021 das Steueramt R. mittels E-Mail darüber informiert, dass er gegen die Steuerveranlagung 2019 Einsprache erheben wolle und dieses um Prüfung des Entwurfes der Einsprache gebeten. Weil das der Einsprache beigelegte Arztzeugnis aus dem Jahr 2020 vom Steueramt R. als ungenügend bezeichnet wurde, die Daten der Steuererklärung 2019 aufgrund technischer Probleme bei Easy Tax im April 2021 nicht mehr eingelesen werden konnten und die Ärztin des Rekurrenten das neue Zeugnis erst am 17. Mai 2021 ausstellen können, sei die Einsprache erst im Mai 2021 erfolgt. Aufgrund dieser Umstände sei das Datum für die Einreichung der Einsprache auf den 29. April 2021 festzulegen (Rekurs, Ziff. 3 lit. c).

4.5.2.

§ 192 Abs. 1 lit. a StG hält fest, dass eine Einsprache schriftlich zu erfolgen hat. Zur Schriftlichkeit gehört die eigenhändige Unterzeichnung der Einsprache durch die Einsprache führende Partei. Die Unterzeichnung ist Gültigkeitsvoraussetzung (VGE vom 18. Oktober 2000 [BE.2000.00023] = AGVE 2000 S. 347; SGE vom 22. Juni 2017 [3-RV.2017.21]). Weil eine E-Mail das gesetzliche Erfordernis der Schriftlichkeit nicht erfüllt (Bundesgerichtsurteil vom 10. Juni 2011 [2C_128/2011]), kann die Einsprache entgegen der Auffassung des Vertreters des Rekurrenten nicht als am 29. April 2021 "schriftlich bei der Steuerbehörde eingegangen" (vgl. Replik) betrachtet werden.

4.5.3.

Da das Fehlen von Unterlagen eine Fristwiederherstellung nicht zu rechtfertigen vermag (VGE vom 15. Oktober 2020 [WBE.2020.230]; SGE vom 23. September 2012 [3-RV.2012.104]), hätte der Vertreter des Rekurrenten die Einsprache bis Ende April 2021 ohne das neue Arztzeugnis einreichen

müssen, unter Hinweis auf dessen Nachlieferung nach Erhalt. Dass der Vertreter des Rekurrenten dies nicht gewusst hat, mag zutreffen, ist rechtlich jedoch nicht relevant, denn "Nichtwissen schützt nicht" (Bundesgerichtsurteil vom 12. Februar 2021 [2F_4/2021]). Auch der Vorwurf des Vertreters des Rekurrenten, dass er über diese Möglichkeit "ungenügend informiert worden" sei (Rekurs, Ziff. 3 lit. d), geht fehl, denn die Steuerbehörden trifft keine Aufklärungspflicht (vgl. VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.177]).

5.

Da auch ein allfälliger materieller Fehler der (Ermessens-)Veranlagung keinen Fristwiederherstellungsgrund darstellt (SGE vom 21. Oktober 2021 [3-RV.2021.8]), ist die Steuerkommission R. zu Recht auf die verspätete Einsprache nicht eingetreten.

6.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 95.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 495.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Steueramt R.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 23. Februar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic