

3-RV.2021.48

P 13

Urteil vom 20. Januar 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Mazzocco Richter Herzog Gerichtsschreiberin Kurmann
-----------	---

Rekurrent	B. _____
-----------	-----------------

vertreten durch lic. iur. Luzi Stamm, Rechtsanwalt, Seminarstrasse 34,
5400 Baden

Gegenstand	Entscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Bezug, vom 25. Februar 2021 betreffend Ordnungsbusse (verspätete Einsprache)
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Strafbefehl des Kantonalen Steueramtes (KStA), Sektion Bezug, vom 13. November 2020 wurde B. eine Busse von CHF 5'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt, da er die Steuererklärung 2019 nicht einreichte.

2.

Gegen diesen Strafbefehl liess B. mit Schreiben vom 18. Dezember 2020 Einsprache erheben (Postaufgabe gleichentags).

3.

Mit Schreiben vom 19. Januar 2021 wurde die damalige Vertreterin von B. vom KStA darauf hingewiesen, dass die Einsprache verspätet erfolgt sei. Sie wurde aufgefordert, Beweismittel für allfällige Hinderungsgründe einzureichen.

4.

Mit Eingabe vom 8. Februar 2021 liess B. Stellung nehmen.

5.

Mit Entscheid des KStA, Sektion Bezug, vom 25. Februar 2021 wurde auf die Einsprache wegen Verspätung nicht eingetreten.

6.

Den Entscheid vom 25. Februar 2021 (Zustellung am 26. Februar 2021) liess B. mit Rekurs vom 29. März 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er liess folgende Anträge stellen:

- "1. Auf die Einsprache sei einzutreten.
2. Auf eine Busse sei unter den gegebenen Umständen vollumfänglich zu verzichten, auch wenn der Einsprecher in der Vergangenheit schon zweimal wegen derselben Sache (nicht-Einreichung der Steuererklärung) gebüsst werden musste.
3. Sollte diesem Antrag nicht entsprochen werden, sei die Busse eventualiter massiv zu senken."

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

7.

Mit Schreiben vom 6. April 2021 liess B. den Antrag berichtigen.

8.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses.

9.

B. liess eine Replik erstatten und reichte eine weitere Stellungnahme ein.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft den Strafbefehl vom 13. November 2020 betreffend Nichteinreichung der Steuererklärung 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Der Rekurrent reichte seine Steuererklärung 2019 nicht ein. Ihm wurde deshalb nach erfolgtem Mahnverfahren ein Strafbefehl zugestellt. Er liess in der Folge Einsprache gegen den Strafbefehl erheben. Das KStA hat die Einsprache als verspätet zurückgewiesen. Vorliegend strittig ist, ob die Einsprache rechtzeitig erfolgte.

3.

Die Frage nach dem Rechtsmittel im Steuerstrafverfahren bei einer Rückweisung der Einsprache durch das KStA ist im Steuergesetz nicht geregelt. Dass ein entsprechender Entscheid einer gerichtlichen Überprüfung zugänglich sein muss, erscheint klar. Ob dies in analoger Anwendung von § 247 Abs. 5 StG oder § 196 Abs. 1 StG geschieht, kann offen gelassen werden, da in beiden Fällen die Vorschriften über das Rekursverfahren (§§ 196 ff. StG) zur Anwendung gelangen (vgl. auch RGE vom 15. Mai 2003 [RV.2002.50118]). Entsprechend hat nicht der Präsident des Spezialverwaltungsgerichtes als Einzelrichter (§ 249 Abs. 2 StG), sondern das Gesamtgericht (§ 167 Abs. 1 StG) den vorliegenden Rekurs zu beurteilen (vgl. AGVE 2011 S. 298).

4.

Vorab ist festzuhalten, dass mit dem Rekurs vom 29. März 2021 lediglich eine nicht unterzeichnete Vollmacht eingereicht wurde. Mit Replik vom 16. Juni 2021 wurde eine vom Rekurrenten unterzeichnete Vollmacht nachgereicht. Diese ist datiert auf den 8. Januar 2021 und lautet auf lic. iur. Luzi Stamm, Rechtsanwalt. Das Vertretungsverhältnis ist damit ausgewiesen.

5.

5.1.

Das KStA hat mit Verfügung vom 25. Februar 2021 wie folgt entschieden:

- " 1. Der Strafbefehl Nr. 2019 / aaa vom 13.11.2020 mit der Busse von Fr. 5'100.00 wird zufolge Nichteintretens auf die Einsprache zum Urteil erhoben.
2. Es werden keine zusätzlichen Kosten gesprochen."

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Einsprache zu spät erfolgt sei.

5.2.

Im Ergebnis liegt ein Nichteintretensentscheid vor. Das Spezialverwaltungsgericht hat nur zu überprüfen, ob dieser Nichteintretensentscheid rechtmässig ist. Trifft das zu, muss der Rekurs abgewiesen werden. Erweist sich der vorinstanzliche Entscheid als falsch, so ist er aufzuheben und die Angelegenheit ist zur weiteren Behandlung der Einsprache im Sinne von § 247 Abs. 2 und 3 StG an die Vorinstanz zurückzuweisen. So oder anders hat sich das Spezialverwaltungsgericht im vorliegenden Verfahren mit den Voraussetzungen für die Ausfällung einer Busse und der Festsetzung der Bussenhöhe nicht zu befassen (analog VGE vom 19. Mai 2010 [WBE.2009.384]).

Soweit der Rekurrent den Verzicht oder die Reduktion der Busse verlangt, ist dementsprechend auf den Rekurs nicht einzutreten.

6.

6.1.

6.1.1.

Im Einspracheverfahren machte die damalige Vertreterin des Rekurrenten, die A. AG geltend, der Entscheid des KStA sei ihr am 18. November 2020 zugestellt worden. Er, G., sei vom 11. November bis 18. November 2020 coronabedingt gezwungen gewesen, zuhause zu bleiben. Das Büro in Q. sei in dieser Zeit unbesetzt geblieben, da er keine Mitarbeiter beschäftige. Zudem sei die Praxis, fristauslösende Sendungen mit A-Post Plus zu versenden, nicht haltbar in Corona-Zeiten. Aufgrund der Pandemie und den speziellen Krankheitsvoraussetzungen des Rekurrenten seien sie nicht in der Lage gewesen, die Steuererklärung 2019 innert Frist zu erstellen. Das Versäumnis sei weder vorsätzlich noch fahrlässig gewesen. Die Steuererklärung 2019 sei dann am 18. Dezember 2020 eingereicht worden.

6.1.2.

Im Rekurs wird zudem ausgeführt, dass der Rekurrent seit 2000 eine volle IV-Rente beziehe. Es sei erfreulich, dass er sich trotz häufigen, unheilbaren, massivsten Beschwerden alleine durch das Leben schlagen könne, ohne dauernd Hilfspersonal in Anspruch nehmen zu müssen. Solche Ausfälle wie im Herbst 2020 seien besser und viel kostengünstiger, als wenn er auf Dauer bevormundet würde oder stationär untergebracht werden müsste.

Der Rekurrent sei während der vollen Rechtsmittelfrist "nicht in Ansätzen in der Lage" gewesen, auch nur die eingehende Post entgegenzunehmen. Er sei zwischen dem 7. Oktober 2020 und dem 14. November 2020 völlig "flach gelegen". Es könne dem Umfeld des Rekurrenten, dem Sohn, mit dem er zusammenwohne, oder auch dem Treuhänder, kein Vorwurf gemacht werden, sie hätten auf die Versäumnisse des Betroffenen auf-

merksam werden müssen. Der Rekurrent habe die Post richtiggehend versteckt. Der Sohn habe eine gewisse Zurückhaltung ausgeübt, nachdem es familienintern zu Auseinandersetzungen gekommen sei.

Der Rekurrent habe ständig mit Finanzproblemen zu kämpfen. Er sei deswegen auch mit Psychologen in Kontakt, z.B. mit Frau H., staatlich anerkannte privat-psychiatrische Spitex Pflegefachfrau, die den Rekurrenten seit Jahren betreue. Die Ehefrau des Rekurrenten habe den Haushalt verlassen. Die Scheidungskonvention sei ausgefertigt. Der Rekurrent habe gerade nur so viel Geld zur Verfügung, um sein Existenzminimum knapp decken zu können.

6.2.

Die Vorinstanz begründet ihren Nichteintretensentscheid damit, dass die Einsprache zu spät erfolgt sei. Der Strafbefehl vom 13. November 2020 sei der Vertreterin gemäss A-Post Plus Sendungsverfolgung am 14. November 2020 zugestellt worden. Die Einsprache vom 18. Dezember 2020 sei deshalb verspätet erfolgt. Das mit dem Rekurs eingereichte Arztzeugnis betreffend den Rekurrenten mache zudem den Anschein eines Gefälligkeitsberichtes.

7.

Nachfolgend ist zuerst auf die Zustellung des Entscheides einzugehen. In einem zweiten Schritt sind allfällige Hinderungsgründe, welche die Rechtsmittelfrist verlängern würden, zu prüfen.

8.

8.1.

8.1.1.

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 Einsprachefrist beginnt mit dem auf die Eröffnung des Einspracheentscheides folgenden Tag zu laufen. Eine Frist ist eingehalten, wenn der Steuerpflichtige das Rechtsmittel innerhalb derselben einreicht. Es wird vorausgesetzt, dass die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist bei der bezeichneten Behörde bzw. bei der Rechtsmittelinstanz eingeht oder der Schweizerischen Post übergeben worden ist. Die rechtzeitige Einreichung eines Rechtsmittels ist eine Sachurteilsvoraussetzung. Nur wenn sie erfüllt ist, darf auf das Rechtsmittel eingetreten werden (§ 186 Abs. 1 StG; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 186 StG N 15, mit Hinweisen).

8.1.2.

Voraussetzung für den Beginn des Fristenlaufs ist eine ordnungsgemässe Zustellung der Verfügung. Als ordnungsgemässe Zustellung gilt grundsätzlich die tatsächliche Aushändigung der Verfügung an den Adressaten oder

an eine andere zur Entgegennahme berechnigte Person bzw. bei Zustellung durch gewöhnlichen Brief der Einwurf in den Briefkasten des Adressaten.

Als Tag der Zustellung gilt derjenige Tag, an welchem die Verfügung dem Adressaten tatsächlich zugeht, wobei für eine ordnungsgemässe Zustellung genügt, wenn die Sendung in seinen Machtbereich gelangt. Ob der Adressat die Verfügung nach der Zustellung zur Kenntnis nimmt oder nicht, ist für den Beginn des Fristenlaufs unerheblich. Die Beweislast für die Zustellung von Verfügungen trägt die Behörde. Sie hat auf geeignete Art den Beweis dafür zu erbringen, dass und wann die Zustellung erfolgt ist. Bei eingeschriebenen Sendungen gilt entgegen dieser allgemeinen Beweislastverteilung eine widerlegbare Vermutung, dass der Postangestellte den Avis ordnungsgemäss in den Briefkasten des Empfängers gelegt hat und das Zustelldatum korrekt registriert wurde. Dies gilt auch dann, wenn die Sendung im elektronischen Suchsystem "Track & Trace" der Post erfasst ist, mit dem die Sendung bis zum Empfangsbereich verfolgt werden kann (VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.90]).

8.2.

Gemäss § 176 Abs. 1 StG kann sich die steuerpflichtige Person vor den mit dem Vollzug des StG betrauten Behörden vertraglich vertreten lassen, soweit ihre persönliche Mitwirkung nicht notwendig ist. Zur Vertretung wird zugelassen, wer handlungsfähig ist (§ 176 Abs. 2 StG). Die Vollmacht kann schriftlich, mündlich oder durch konkludentes Handeln erteilt werden (AGVE 1984, S. 548 f.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 176 N 6; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel, Art. 117 DBG N 11).

Liegt eine Vollmacht vor, werden alle Handlungen des Vertreters im Umfang der erteilten Vollmacht bis zur Bekanntgabe des Vollmachtsentzugs gegenüber der Steuerbehörde der steuerpflichtigen Person zugerechnet. Zustellungen von Verfügungen und Entscheiden haben bei bestehender vertraglicher Vertretung an den Vertreter zu erfolgen, wenn und solange das Vertretungsverhältnis den Behörden bekannt ist. Wird eine Rechtsmittelfrist durch den Vertreter versäumt, kommt eine Fristwiederherstellung nur infrage, wenn ein Fristwiederherstellungsgrund beim Vertreter vorliegt. Insbesondere Anwälte sind verpflichtet, sich so zu organisieren, dass Fristen auch im Fall persönlicher Abwesenheit eingehalten werden können, sei es durch Bestellung eines Stellvertreters oder durch die Benachrichtigung des Klienten. Die gleichen Anforderungen gelten auch für einen Treuhänder, der seine Klienten vor Gericht vertritt. Sowohl Anwälte als auch Treuhänder haben sich so zu organisieren, dass nicht erstreckbare Fristen auch im Hinderungsfall gewahrt werden können. (Urteil des Bundesgerichts vom 27. Oktober 2021 [2C_788/2021] Erw. 3.4.1.; Kommentar zum Aargauer

Steuergesetz, a.a.O., § 176 StG N 11 ff., m.w.H. und § 187 StG N 17 ff., m.w.H.).

9.

9.1.

Die beiden Mahnungen (14. August 2020 und 7. Oktober 2020) wurden an die A. AG im Original und an den Rekurrenten in Kopie zugestellt. Die Einsprache vom 18. Dezember 2020 wurde von der A. AG eingereicht. Die gleichzeitig eingereichte Steuererklärung 2019 führt die A. AG explizit als Bevollmächtigte des Rekurrenten auf. Es lag also ein Vertretungsverhältnis vor, welches spätestens mit der Einreichung der Steuererklärung schriftlich bestätigt wurde.

Die Vorinstanz hat deshalb zu Recht den Strafbefehl vom 13. November 2020 der (damaligen) Vertreterin, der A. AG, eröffnet und lediglich eine Kopie an den Rekurrenten gesandt. Entsprechend gilt die Zustellung des Strafbefehls an die Vertreterin als das fristauslösende Ereignis.

9.2.

Der Sendungsverfolgung der Post (Sendungsverfolgungsnummer bbb) ist zu entnehmen, dass die Sendung mit dem Strafbefehl am 14. November 2020 der A. AG in den Briefkasten geworfen wurde. Das wird nicht bestritten. Es wird jedoch geltend gemacht, die Vertreterin habe erst später vom Inhalt der Sendung Kenntnis erhalten.

Nichtsdestotrotz befand sich die Sendung am 14. November 2020 im Machtbereich der damaligen Vertreterin. Die Frist begann entsprechend am 15. November 2020 zu laufen. Es ist dabei unerheblich, dass die damalige Vertreterin erst am 18. November 2020 vom Inhalt der Sendung Kenntnis erhalten haben soll. Wie erwähnt reicht für die ordnungsgemässe Zustellung aus, wenn sich die Sendung im Machtbereich des Adressaten befindet.

9.3.

Die Rechtsmittelfrist begann entsprechend am 15. November 2020 zu laufen und endete am Montag, 14. Dezember 2020. Die Einsprache wurde erst am 18. Dezember 2020 der Post übergeben und erfolgte deshalb verspätet.

Zu prüfen ist im nächsten Schritt, ob Fristwiederherstellungsgründe vorliegen.

10.

Wie erwähnt sind lediglich Fristwiederherstellungsgründe bei der Vertreterin beachtlich (Erw. 6.2.). Die Ausführungen zu den Umständen beim Rekurrenten sind deshalb unbeachtlich.

Die damalige Vertreterin macht zusammengefasst geltend, ihr Büro sei vom 11. bis 18. November 2020 coronabedingt unbesetzt gewesen, weshalb sie erst am 18. November 2020 vom Strafbefehl Kenntnis erhalten habe.

Die damalige Vertreterin als Treuhänderin hat sich, wie dargelegt, so zu organisieren, dass Fristen auch im Fall persönlicher Abwesenheit eingehalten werden können. Das hat sie jedoch unterlassen. Zudem wäre es ihr zuzumuten gewesen, nach Kenntnisnahme des Strafbefehls abzuklären, wann die Sendung zugestellt wurde, indem sie entweder die Sendungsverfolgung auf der Homepage der Post hätte prüfen oder sich direkt beim Kantonalen Steueramt hätte erkunden können. Auf jeden Fall stand der Vertreterin genügend Zeit zur Verfügung, um die Einsprache innert Frist auszufertigen und der Post zu übergeben. Die coronabedingte Abwesenheit ist zusammenfassend kein Grund, die Rechtsmittelfrist wiederherzustellen.

Weitere Gründe zur Fristwiederherstellung, die bei der (damaligen) Vertreterin liegen, wurden nicht geltend gemacht. Es sind auch keine weiteren Gründe ersichtlich.

11.

Ferner ist zu erwähnen, dass die Erfüllung der Mitwirkungspflicht, konkret die Einreichung der Steuererklärung, nach Ablauf der angesetzten Frist die Ordnungswidrigkeit nicht mehr zu beseitigen vermag (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 235 StG N 49). Der sanktionswürdige Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung war im Zeitpunkt, in welchem die angesetzte Frist ohne Einreichung der Steuererklärung abgelaufen ist, erfüllt.

12.

Der Rekurrent macht im Rekursverfahren sinngemäss geltend, er könne die Busse und die Gebühr nicht bezahlen. Ob der Rekurrent die Busse bezahlen kann, ist für dieses Verfahren nicht relevant. Es steht ihm jedoch frei, beim Kantonalen Steueramt den Erlass der Busse zu beantragen. Dafür ist ein schriftliches Gesuch mit vollständigen Belegen über seine finanzielle Situation (Einkommen/Ausgaben/ Vermögen/Schulden) einzureichen (§ 230 StG). Auch Ratenzahlungen sind in Absprache mit dem KStA grundsätzlich möglich.

13.

Damit ist die Einsprache vom 18. Dezember 2020 gegen den Strafbefehl Nr. 2019/aaa vom 13. November 2020 verspätet erfolgt. Der Rekurs ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Es ist festzustellen, dass der Strafbefehl Nr. 2019/aaa vom 13. November 2020 in Rechtskraft erwachsen ist.

14.

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, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Es wird festgestellt, dass der Strafbefehl Nr. 2019/aaa vom 13. November 2020 in Rechtskraft erwachsen ist.

3.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 745.00, zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

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

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, 20. Januar 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann