

**3-RV.2021.89**

P 136

**Urteil vom 22. September 2022**

Besetzung      Präsident Fischer  
Richter Mazzocco  
Richter Schorno  
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrent      **A.\_\_\_\_\_**

vertreten durch Urs Schuppisser, Rechtsanwalt, Keller Rechtsanwälte,  
Fraumünsterstrasse 17, Postfach 2669, 8022 Zürich

Gegenstand      **Sicherstellungsverfügung des Inkassobüros Q.\_\_\_\_\_**  
**vom 27. April 2021**  
betreffend Verlustscheine (Kantons- und Gemeindesteuern 2001 – 2003)

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Das Inkassobüro Q. hat am 27. April 2021 verfügt, A. habe zur Deckung des Verlustscheins infolge Konkurs vom 7. Mai 2019 (Kantons- und Gemeindesteuern 2001 – 2003) total CHF 37'636.05 sicherzustellen.

### **2.**

Die Verfügung vom 27. April 2021 hat A. mit Rekurs vom 28. Mai 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden

#### **"Rechtsbegehren:**

- 1. Die Sicherstellungsverfügung vom 27. April 2021 sei aufzuheben.**
- 2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Rekursgegnerin.**

Ferner stelle ich den folgenden prozessualen Antrag:

- 3. Dem Rekurrenten sei die unentgeltliche Rechtsführung zu bewilligen und es sei ihm in der Person des unterzeichnenden Rechtsanwalts ein unentgeltlicher Rechtsbeistand zu bestellen."**

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

### **3.**

#### **3.1.**

Das Inkassobüro Q. stellt die folgenden Anträge:

- "1. UKEF zulasten des Rekurrenten
2. Auf den Rekurs sei nicht einzutreten, da die gesetzliche Frist nicht eingehalten wurde.  
Sollte das Spezialverwaltungsgericht entgegen unseres Antrags auf den Rekurs eintreten, beantragen wird die Abweisung des Rekurses (...)"

#### **3.2.**

Das Kantonale Steueramt beantragt, es sei auf den Rekurs nicht einzutreten, eventualiter sei der Rekurs abzuweisen, unter Kostenfolgen zulasten des Rekurrenten.

**4.**

A. hat eine Replik erstatten lassen.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 – 2003. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

##### **2.1.1.**

Die Rekursfrist 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 und ein Sachentscheid gefällt werden (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 187 StG N 4, mit weiteren Hinweisen). Die Rekursfrist beginnt mit dem auf die Eröffnung des Entscheides folgenden Tag zu laufen. Sie gilt als eingehalten, wenn die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist eingegangen oder der Schweizerischen Post übergeben worden ist (§ 186 Abs. 1 StG).

##### **2.1.2.**

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 berechtigte 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 (vgl. VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.90]; VGE vom 14. März 2019 [WBE.2018.404]; SGE vom 22. April 2021 [3-RV.2021.16]; SGE vom 25. März 2021 [3-RV.2020.164]).

### **2.2.**

Die Sicherstellungsverfügung des Inkassobüros Q. trägt das Datum 27. April 2021. Sie wurde dem Rekurrenten (unbestrittenermassen) nicht postalisch, sondern nachweislich am 21. April 2021 persönlich ausgehändigt (vgl. vom Rekurrenten unterschriebene Empfangsbestätigung ["Vorstehendes Schreiben erhalten: 21.04.2021 / A."] auf dem sich beim Inkassobüro Q. befindlichen Exemplar der Sicherstellungsverfügung). Die

Verfügung gilt also an diesem Tag als zugestellt. Die Frist von 30 Tagen begann somit am 22. April 2021 zu laufen und endete am 21. Mai 2021. Der am 28. Mai 2021 der Post übergebene Rekurs (vgl. Aufdruck auf dem dazugehörenden Couvert [Sendungsnummer aaa]) erfolgte also (sieben Tage) verspätet.

### **3.**

#### **3.1.**

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 wurde (§ 187 Abs. 2 StG).

#### **3.2.**

Der Vertreter des Rekurrenten bringt vor, die Verfügung trage das Datum 27. April 2021. Sie sei dem Rekurrenten frühestens am 28. April 2021 zugestellt worden. Der Rekurs sei innert der dreissigtägigen Rekursfrist und daher rechtzeitig erfolgt. In der Replik führt er ergänzend aus, dass die Verfügung am 27. April 2021 erlassen worden sei. Entsprechend könne die Frist nicht vorher zu laufen beginnen. Sollte ein Exemplar vor dem Zeitpunkt des Erlasses ausgefertigt und verbreitet worden sein, so würde dies einen Nichtigkeitsgrund darstellen und der Arrest wäre schon aus diesem Grund aufzuheben.

### **3.3.**

#### **3.3.1.**

Trägt eine Verfügung ein unzutreffendes Datum, muss sie deswegen nicht mangelhaft sein, da sie erst, aber auch schon mit ihrer Eröffnung Rechtswirksamkeit erlangt. So obliegt es denn auch der verfügenden Behörde, das Datum der Zustellung und nicht etwa jenes des Entscheids nachzuweisen. Insofern ist es grundsätzlich ohne Belang, wenn die Verfügung ein unzutreffendes Datum enthält (vgl. Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 20. Februar 1996 [VPB 61.66], vom Bundesgericht mit unveröffentlichtem Entscheid vom 9. September 1996 bestätigt). Der Einwand des Vertreters des Rekurrenten, eine vordatierte Verfügung sei nichtig, ist daher nicht sachgerecht.

#### **3.3.2.**

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz das konkrete Datum der Zustellung der Sicherstellungsverfügung nachgewiesen (vgl. Erw. 2.2).

### **3.4.**

#### **3.4.1.**

Im Weiteren ist in Anlehnung an die vom Bundesgericht entwickelte Rechtsprechung zur Einhaltung bundesrechtlicher Rechtsmittelfristen festzuhalten, dass es an sich Sache des Empfängers ist, sich das Aushändigungsdatum einer Verfügung zu merken und an geeigneter Stelle zu notieren. Dessen ungeachtet muss dem Empfänger einer Verfügung, wenn er sich im Aushändigungsdatum nicht mehr sicher ist, eine Möglichkeit offenstehen, um den letzten Tag der Rechtsmittelfrist zu bestimmen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 13. Juni 2001 [I 579/98]). Dabei lassen sich Berechnungsmodalitäten, welche auf fiktiven Annahmen beruhen, nur so lange behelfsweise rechtfertigen, als aus entschuldbaren Gründen schlicht keine realistische Möglichkeit besteht, das entscheidende Zustelldatum einer Verfügung oder eines sonstigen Verwaltungsaktes und damit die exakte Dauer des Rechtsmittellaufs zu eruieren. Dies ist anhand der konkreten Gegebenheiten in jedem jeweils zur Diskussion stehenden Einzelfall zu prüfen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 14. Oktober 2014 [8C\_84/2014]).

#### **3.4.2.**

Der Rekurrent hat es offensichtlich versäumt, sich das Aushändigungsdatum der Sicherstellungsverfügung zu merken und an geeigneter Stelle zu notieren, was gemäss dem aargauischen Verwaltungsgericht entschuldbar ist, obwohl der Rekurrent den Empfang der Sicherstellungsverfügung unterschriftlich bestätigt hat (vgl. VGE vom 2. Dezember 2009 [WBE.2009.106]). Aufgrund der dadurch entstandenen Unsicherheit über den genauen Empfangszeitpunkt musste sich der Rekurrent um dessen Eruierung bemühen. Da ihm die Sicherstellungsverfügung persönlich ausgehändigt wurde, standen ihm die bei einem Versand bestehenden Möglichkeiten (Nachforschungsbegehren bei der Post; Ermittlung anhand der Sendungsnummer auf dem Zustellcouvert [Strichcode-Kleber] über das Internet oder, falls bekannt, anhand des Versanddatums [Poststempel]; Vertrauen auf das auf der Verfügung aufgedruckte Versanddatum) nicht offen, um deren Zustelldatum zu eruieren (vgl. hierzu Urteil des Bundesgerichts vom 13. Juni 2001 [I 579/98]; VGE vom 2. Dezember 2009 [WBE.2009.106]). Es wäre aber ein Leichtes bzw. ohne Weiteres zumutbar gewesen, sich (auf telefonischem Weg, per E-Mail oder persönlich) an das Inkassobüro Q. zu wenden, um die tatsächliche Aushändigung der Verfügung am 21. April 2021 in Erfahrung zu bringen, statt behelfsweise beweismässig nicht gesicherte (falsche) Annahmen zu treffen. Diese Unterlassung muss sich der Rekurrent anrechnen lassen und schliesst eine Wiederherstellung der Rechtsmittelfrist im Sinne von § 187 Abs. 2 StG, auch eine solche gestützt auf den von seinem Vertreter sinngemäss angerufenen Vertrauensschutz, aus (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 23. Juli 2003 [B 107/01]; KSGE 2021 Nr. 15; Weber-Dürler,

Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt am Main 1983, S. 95 f.).

### **3.4.3.**

Im Weiteren hätte sich der (nach dem Empfang der Sicherstellungsverfügung bzw. vor Ablauf der Rechtsmittelfrist) beigezogene Vertreter beim Rekurrenten nach dem Zustelldatum der Verfügung erkundigen können und auch müssen. Von einer nachträglich zugezogenen anwaltlichen Vertretung ist zu verlangen, dass sie sich nach den konkreten Umständen der Zustellung bzw. dem effektiven Zustelldatum erkundigt. Der Vertreter des Rekurrenten durfte nicht behelfsweise davon ausgehen, dass die Sicherstellungsverfügung vom 27. April 2021 frühestens am folgenden Tag eröffnet worden sei, weil es einer Erfahrungstatsache entspricht, dass Verfügungs- bzw. Versand- und Zustelldatum identisch sein können. Abgesehen davon hätte sich der Vertreter jederzeit auch direkt an das Inkassobüro Q. wenden können. Wenn er von diesen, mit geringem Aufwand verbundenen und daher durchaus zumutbaren Möglichkeiten absah und den Rekurs erst am seiner beweismässig nicht abgesicherten, sondern auf blossen Spekulationen beruhenden Meinung nach letzten Tag der Rechtsmittelfrist einreichte, verdient die vorliegende Fristversäumnis keine Entschuldigung (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 14. Oktober 2014 [8C\_84/2014]).

### **3.5.**

Auf den Rekurs ist somit infolge Verspätung und fehlender Hinderungsgründe nicht einzutreten.

## **4.**

### **4.1.**

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

### **4.2.**

#### **4.2.1.**

Der Rekurrent beantragt die Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege und die Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistandes.

#### **4.2.2.**

Für die Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege und die Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsvertreters ist nach kantonalem Recht wie nach Art. 29 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) vorausgesetzt, dass das Verfahren bzw. die gestellten Begehren nicht aussichtslos sind. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts sind Prozessbegehren als aussichtslos anzusehen, bei denen die Gewinnaussichten beträchtlich geringer sind als die Verlustgefahren und die deshalb kaum als ernsthaft bezeichnet werden können. Dagegen gilt ein Begehren nicht als aussichtslos, wenn sich Gewinnaussichten

und Verlustgefahren ungefähr die Waage halten oder jene nur wenig geringer sind als diese. Massgebend ist, ob eine Partei, die über die nötigen Mittel verfügt, sich bei vernünftiger Überlegung zu einem Prozess entschliessen würde. Ob im Einzelfall genügende Erfolgsaussichten bestehen, beurteilt sich aufgrund einer vorläufigen und summarischen Prüfung der Prozessaussichten, wobei die Verhältnisse im Zeitpunkt der Einreichung des Gesuchs massgebend sind (BGE 142 III 138, mit Verweis auf BGE 139 III 475 und BGE 138 III 217, je mit weiteren Hinweisen; vgl. VGE vom 17. März 2022 [WBE.2022.77]).

#### **4.2.3.**

Aufgrund des bei einer Fristwiederherstellung anzuwendenden strengen Massstabes ist der Rekurs von vornherein aussichtslos. Das Gesuch um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege ist damit abzuweisen (vgl. SGE vom 25. März 2021 [3-RV.2021.2]; SGE vom 21. Januar 2021 [3-RV.2020.137]). Aufgrund der aussichtslosen Rechtsbegehren entfällt auch von vornherein ein Anspruch auf unentgeltliche Verbeiständung (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 4. Januar 2021 [2F\_34/2020]).

#### **4.3.**

Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

### Das Gericht erkennt:

1.

Auf den Rekurs wird nicht eingetreten.

2.

Das Gesuch um entgeltliche Rechtspflege und Verbeiständung wird abgewiesen.

3.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 520.00, zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

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

---

### 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, 22. September 2022

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic