

3-RV.2022.103

P 100

Urteil vom 22. Juni 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Loser Richter Schorno Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

Rekurrentin	A. _____
-------------	----------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 30. November 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 Steuerveranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2014, 2015 und 2019
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 27. April 2016 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 114'100.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 50'100.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt.

1.2.

Mit Verfügung vom 18. April 2017 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 66'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 51'300.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 30'000.00 veranlagt.

1.3.

Mit Verfügung vom 19. Februar 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 45'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 45'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 88'000.00 veranlagt.

1.4.

Mit Verfügung vom 17. März 2022 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 57'200.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 95'000.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. Februar 2020 erhob A. mit Schreiben vom 8. März 2020 (Zustellung am 9. März 2020) Einsprache und stellte die folgenden Anträge:

- "- Steuersatzreduktion für den Betrag der IV-Rentennachzahlung 1.9.2017 - 31.12.2017, CHF 10'792
- Berücksichtigung der Vorauszahlung für Generalabonnement 8½ Monate wie deklariert, CHF 2'776 (Eventualantrag: angemessener anteiliger Betrag)
- Mietanteil CHF 100/Monat wie deklariert; Verzicht auf Aufrechnung in Zwischenverdienst
- Kommunikationsanteil CHF 75/Monat wie deklariert; Verzicht auf Aufrechnung in Zwischenverdienst
- Ersatzanschaffungen Büro CHF 642 (ohne Rückstellung Computer) wie deklariert; Verzicht auf Aufrechnung in Zwischenverdienst"

3.

Mit Entscheid vom 30. November 2021 reduzierte die Steuerkommission Q. in teilweiser Gutheissung der Einsprache das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 auf CHF 43'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 32'900.00).

4.

Den Einspracheentscheid vom 30. November 2021 (Zustellung am 17. Dezember 2021) hat A. mit Rekurs vom 15. August 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt die folgenden Anträge:

- "1 Steuerjahr 2014: es sei der Steuersatz für die Unfalltaggeld-Nachzahlung durch H. (1.9.2017 - 31.12.2017, CHF 10'792) auf 12 Monate zu reduzieren.
- 2 Steuerjahr 2015: es sei der Steuersatz für die IV-Rentennachzahlung (1.9.2017 - 31.12.2017, CHF 10'792) auf 12 Monate zu reduzieren.
- 3 Steuerjahr 2018: dürfte ich um Prüfung der Aufrechnung von Privatanteilen bitten; es sei insbesondere die Vorauszahlung des im Vorjahr gekauften Generalabonnements von 8½ Monaten/CHF 2'776 als Berufskosten zu berücksichtigen.
(Eventualantrag: Berücksichtigung eines angemessenen anteiligen Betrages, zumindest aber die in Steuererklärung und Einsprache deklarierten Reisespesen und der aberkannte zwölfte Monat des Pauschalabzuges für Bewerbungsbemühungen)
- 4 Steuerjahr 2019: es seien die gesamten Anschaffungskosten des Computers zur selbständigen Tätigkeit anzurechnen (Eventualantrag: Reduktion des anteiligen Privatanteiles von 50% auf 10%).
- 5 Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten Steuerverwaltung Q.
- 6 Nachteilsausgleich bezüglich der Fristigkeit dieses Rekurses."

Mit Schreiben vom 17. August 2022 (Postaufgabe gleichentags) reichte A. betreffend die Rekursanträge 3 und 4 einen Nachtrag bzw. eine erweiterte Begründung ein.

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

5.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses, soweit darauf eingetreten werden könne.

6.

A. hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014, 2015, 2018 und 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrentin hat gegen die Veranlagungsverfügungen für die Jahre 2014, 2015 und 2019 keine Einsprache erhoben.

2.2.

2.2.1.

Gegen den Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde können die einspracheberechtigten Parteien schriftlich Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht erheben (§ 196 Abs. 1 StG).

Gegenstand des Rekurses sind Einspracheentscheide. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern kann das Einspracheverfahren nicht übersprungen werden. Ausnahmsweise nimmt das Spezialverwaltungsgericht jedoch Rekurse gegen erstinstanzliche Verfügungen entgegen, wenn das Einspracheverfahren versehentlich übergangen wurde und wenn sich die Vorinstanz auf die rechtliche Würdigung eines vollständig abgeklärten Sachverhaltes festgelegt hat (RGE vom 29. April 2010 [3-RV.2009.84]; VGE vom 18. September 2006 [WBE.2006.213]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 196 StG N 6 f.).

2.2.2.

Der Rekursentscheid lautet auf Nichteintreten, wenn es an einer Sachurteilsvoraussetzung fehlt, das heisst an einer Anforderung, die erfüllt sein muss, damit ein Sachentscheid gefällt werden kann. Zu den Sachurteilsvoraussetzungen gehört das Vorliegen eines zulässigen Anfechtungsobjekts, das heisst eines Einspracheentscheids (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 197 StG N 18).

2.3.

Betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014, 2015 und 2019 fehlen mangels Einsprache Einspracheentscheide. Die Voraussetzungen, wonach ausnahmsweise ein Rekurs gegen erstinstanzliche Verfügungen entgegenzunehmen ist, sind vorliegend nicht erfüllt. Demzufolge ist auf den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014, 2015 und 2019 nicht einzutreten.

2.4.

2.4.1.

Versehentlich bei der unrichtigen Amtsstelle eingereichte Eingaben sind von Amtes wegen der zuständigen Amtsstelle zu übermitteln und gelten als in dem Zeitpunkt bei ihr eingegangen, in dem sie der unrichtigen Amtsstelle ausgehändigt oder zu deren Händen der Schweizerischen Post übergeben wurden (§ 186 Abs. 3 StG).

2.4.2.

Der Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014, 2015 und 2019 ist als Einsprache gegen die entsprechenden Veranlagungsverfügungen zu verstehen, welche versehentlich beim Spezialverwaltungsgericht eingereicht wurde. Diesbezüglich ist daher die Eingabe der Rekurrentin der Steuerkommission Q. zu übermitteln. Letztere hat über die Einsprache betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014, 2015 und 2019 entweder materiell zu befinden oder gegebenenfalls wegen verspäteter Einsprache (§ 187 Abs. 1 StG) und mangels eines erheblichen Hinderungsgrundes (§ 187 Abs. 2 StG) einen Nichteintretensentscheid zu fällen.

3.

3.1.

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 werden. Die Rekursfrist beginnt mit dem auf die Eröffnung des Einspracheentscheids folgenden Tag zu laufen (§ 186 Abs. 1 StG).

3.2.

Der Einspracheentscheid für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 trägt das Versanddatum 16. Dezember 2021 und wurde der Rekurrentin am 17. Dezember 2021 zugestellt (vgl. die von der Rekurrentin unterzeichnete Zustellbescheinigung betreffend das Einschreiben mit der Sendungsnummer aaa). Damit hat die 30-tägige Rekursfrist – unter Berücksichtigung der Gerichtsferien vom 18. Dezember 2021 bis 2. Januar 2022 – am 3. Januar 2022 zu laufen begonnen und am 1. Februar 2022 (§ 186 Abs. 1 StG) geendet. Der am 15. August 2022 bei der Post aufgegebene Rekurs vom 15. August 2022 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.

Die Rekurrentin macht geltend, dass sie aufgrund einer Borreliose (Lyme-Krankheit) seit dem 1. November 2011 nur zu 50 % arbeitsfähig sei. Nebst der angeschlagenen Gesundheit sei Zeit ihr knappstes Gut, welches sie unter Berücksichtigung ihrer unfallhalber im kognitiven Bereich auf 50 % beschränkten Leistungsfähigkeit mit einer Teilzeitbeschäftigung bei der C. AG (August 2011 bis Dezember 2017), einer intensiven Jobsuche in den Jahren 2018 und 2019, den Studiengängen (...) (ab 2016 bis Ende 2020) an der D. sowie dem (...) (seit September 2021) an der E. bis an die Belastungsgrenze ausgeschöpft habe bzw. ausschöpfe.

4.3.

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 Drittperson mit der notwendigen Vertretung zu betrauen (Bundesgerichtsurteil vom 11. Februar 2021 [2C_117/2021] E. 2.3.3.; Bundesgerichtsurteil vom 4. April 2019 [2C_294/2019] E. 3.2.; VGE vom 29. April 2021 [WBE.2021.121]). 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] E. 3.2.).

4.4.

4.4.1.

Die Rekurrentin beruft sich zur Begründung ihres verspäteten Rekurses insbesondere auf die nachgenannten Urkunden.

4.4.2.

Dr. med. F., Facharzt für Innere Medizin FMH, S., führt in seinem Brief vom 10. Juli 2012 an die damalige Anwältin der Rekurrentin das Folgende aus:

"(...) Die Patientin kann daher die Arbeitsfähigkeit nicht wie gewünscht steigern, sondern muss auf 50% bleiben. (...)"

4.4.3.

Im ärztlichen Zeugnis von prakt. Arzt G., T., vom 17. September 2012 steht Folgendes:

"Ab dem 1. November 2011 musste A. ihre Berufstätigkeit aus Gesundheitsgründen auf 50 % senken."

Bis heute und wahrscheinlich auch in weiterer Zukunft wird A. die Arbeitsleistung nicht steigern können. (...)"

4.4.4.

Die Invalidenversicherung sprach der Rekurrentin mit Verfügung vom 7. Juli 2015 ab dem 1. April 2013 bis auf weiteres bei einem IV-Grad von 50 % eine halbe Invalidenrente zu.

4.4.5.

Die H. AG entschied mit Verfügung vom 3. Januar 2018, dass die Rekurrentin bei einem Invaliditätsgrad von 45 % ab dem 1. September 2017 Anspruch auf eine monatliche Invalidenrente habe.

4.4.6.

Die SVA Aargau (Invalidenversicherung) bestätigte der Rekurrentin mit Schreiben vom 18. Mai 2021, dass sie mit einem IV-Grad von 55 % Anspruch auf eine halbe Invalidenrente habe.

4.4.7.

Die Rekurrentin reichte eine Kopie ihres bis am 3. Juni 2023 gültigen IV-Ausweises ein.

4.5.

Diese Urkunden weisen für den Zeitraum vom 17. Dezember 2021 (Zustellung des Einspracheentscheids) bis 15. August 2022 (Postaufgabe des Rekurses) höchstens eine Arbeitsunfähigkeit von 50 % bzw. eine Erwerbsunfähigkeit von 55 % aus. Daraus lässt sich nicht schliessen, dass die Rekurrentin durch die Lyme-Krankheit geradezu davon abgehalten wurde, innert Frist zu handeln. Gegenteiliges ergibt sich vielmehr aus der von der Rekurrentin rechtzeitig eingereichten Einsprache vom 8. März 2020. Sodann stellt selbst eine ärztlich bestätigte vollständige Arbeitsunfähigkeit für sich allein noch keinen Fristwiederherstellungsgrund dar. Ein solcher setzt überdies voraus, dass die zur Arbeitsunfähigkeit führende Krankheit die steuerpflichtige Person an der Vornahme der fraglichen Prozesshandlung hinderte (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.35]; VGE vom 14. November 2006 [WBE.2006.333]; SGE vom 22. Dezember 2022 [3-RV.2022.66]). Die Lyme-Krankheit stellt bei der Rekurrentin auch in Kombination mit ihren beschränkten zeitlichen Ressourcen bzw. ihrer eingeschränkten kognitiven Leistungsfähigkeit keinen erheblichen Hinderungsgrund dar, denn der Rekurrentin wäre es zumindest möglich gewesen, eine Drittperson mit der Vornahme des Rekurses zu betrauen. Gegenteilige Angaben der Rekurrentin, wonach sie diesen Aufwand nicht hätte auf sich nehmen können, vermögen daran nichts zu ändern, zumal die Rekurrentin in der Lage war, rechtzeitig Einsprache zu erheben. Hinzu kommt, dass Arbeitsüberlastung gemäss Rechtsprechung keinen erheblichen Hinderungsgrund darstellt (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juli 2016

[2C_255/2016] E. 4.; SGE vom 25. März 2021 [3-RV.2021.2]). Diese Rechtsprechung gilt analog auch für eine studienbedingte vollständige Auslastung.

4.6.

Fehlt es somit an einem erheblichen Hinderungsgrund, ist auf den verspäteten Rekurs nicht einzutreten.

5.

5.1.

Die Rekurrentin beantragt ferner, dass ihr im Sinne eines Nachteilsausgleichs gemäss Behindertengleichstellungsgesetz die Rekursfrist zu verlängern sei.

5.2.

Bei der Rekursfrist handelt es sich um eine gesetzliche, nicht erstreckbare Frist (§ 187 Abs. 1 StG; E. 3.1.). Eine Verlängerung der Rekursfrist ist daher nicht möglich. Nachfolgend ist allerdings zu prüfen, ob die Regelung gemäss § 187 Abs. 1 und 2 StG bei der Rekurrentin vorliegend zu einer Benachteiligung gemäss Art. 2 Abs. 2 und 4 des Bundesgesetzes über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen vom 13. Dezember 2002 (Behindertengleichstellungsgesetz, BehiG) führt.

5.3.

In diesem Gesetz bedeutet *Mensch mit Behinderungen* (*Behinderte, Behinderter*) eine Person, der es eine voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- und weiterzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben (Art. 2 Abs. 1 BehiG). Eine *Benachteiligung* liegt vor, wenn Behinderte rechtlich oder tatsächlich anders als nicht Behinderte behandelt und dabei ohne sachliche Rechtfertigung schlechter gestellt werden als diese, oder wenn eine unterschiedliche Behandlung fehlt, die zur tatsächlichen Gleichstellung Behinderter und nicht Behinderter notwendig ist (Art. 2 Abs. 2 BehiG). Eine *Benachteiligung bei der Inanspruchnahme einer Dienstleistung* liegt vor, wenn diese für Behinderte nicht oder nur unter erschwerenden Bedingungen möglich ist (Art. 2 Abs. 4 BehiG). Das Gesetz gilt für grundsätzlich von jedermann beanspruchbare Dienstleistungen Privater, der Unternehmen mit einer Infrastrukturkonzession nach Artikel 5 des Eisenbahngesetzes vom 20. Dezember 1957 oder einer Personenbeförderungskonzession nach Artikel 6 des Personenbeförderungsgesetzes vom 20. März 2009, weiterer konzessionierter Unternehmen und des Gemeinwesens (Art. 3 lit. e BehiG). Wer durch ein konzessioniertes Unternehmen oder das Gemeinwesen im Sinne von Artikel 2 Absatz 4 benachteiligt wird, kann beim Gericht oder bei der Verwaltungsbehörde verlangen, dass

der Anbieter der Dienstleistung die Benachteiligung beseitigt oder unterlässt (Art. 8 Abs. 1 BehiG).

5.4.

Bei der Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts handelt es sich um eine Dienstleistung des Gemeinwesens im Sinne von Art. 2 Abs. 4 und Art. 3 lit. e BehiG (Entscheid der 2. Zivilkammer des Obergerichts des Kantons Bern vom 26. November 2013 [ZK 13 551]).

5.5.

5.5.1.

Die Regelung gemäss § 187 Abs. 1 und 2 StG gilt für Behinderte genauso wie für nicht Behinderte. Die Rekurrentin als Behinderte wird daher durch § 187 Abs. 1 und 2 StG als abstrakte Norm rechtlich oder tatsächlich nicht anders behandelt als nicht Behinderte. Im Weiteren erlaubt die konkrete Anwendung von § 187 Abs. 2 StG eine unterschiedliche Behandlung von Behinderten und nicht Behinderten, kann die voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung bei genügender Intensität doch einen erheblichen Hinderungsgrund im Sinne von § 187 Abs. 2 StG darstellen. Die Regelung von § 187 Abs. 1 und 2 StG führt daher bei der Rekurrentin als Behinderte zu keiner Benachteiligung gemäss Art. 2 Abs. 2 BehiG. Der Rekurrentin wird durch § 187 Abs. 1 und 2 StG die Inanspruchnahme eines Rekursentscheids weder verunmöglicht noch lediglich unter erschwerenden Bedingungen ermöglicht (Art. 2 Abs. 4 BehiG). Wie bereits ausgeführt (E. 4.5.), ist ein erheblicher Hinderungsgrund vorliegend zu verneinen, weil die Rekurrentin trotz ihrer Beeinträchtigung bzw. Krankheit innert Frist einen Rekurs hätte einreichen bzw. eine Drittperson damit hätte beauftragen können.

5.5.2.

Eine Benachteiligung der Rekurrentin gemäss Art. 2 Abs. 2 und 4 BehiG liegt somit nicht vor.

6.

Auf den Rekurs ist demnach nicht einzutreten.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin 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 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014, 2015 und 2019 wird zur Behandlung als Einsprache an die Steuerkommission Q. überwiesen.

2.

Im Übrigen wird auf den Rekurs nicht eingetreten.

3.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 730.00, zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt 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. Juni 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs