

3-RV.2022.41

P 56

Urteil vom 21. März 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richterin Sramek Richter Biondo Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	--

Rekurrent	A. _____
-----------	-----------------

vertreten durch Treuhand & Beratung Toni Widmer, Tübacherstrasse 10,
9326 Horn

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 1. Dezember 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 26. Februar 2018 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 49'200.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 26. Februar 2018 erhob A._____ mit Schreiben vom 22. März 2018 Einsprache und beantragte, die Aufrechnung von CHF 10'000.00 sei zu streichen und das steuerbare Einkommen gemäss der Selbstdeklaration festzusetzen.

3.

Mit Entscheid vom 1. Dezember 2021 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2021 hat A._____ mit Rekurs vom 8. März 2022 (Postaufgabe am 9. März 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellte den Antrag, dass die Aufrechnung von CHF 10'000.00 gestrichen und die Steueranlagung 2016 entsprechend korrigiert werde.

5.

Das Gemeindesteueramt Q._____ beantragt die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei. Das Kantonale Steueramt beantragt, auf den Rekurs sei nicht einzutreten.

6.

A._____ hat eine Replik erstattet.

7.

Mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichtes vom 18. Januar 2024 wurde A._____ mitgeteilt, dass der Rekurs verspätet sei. Es wurde ihm die Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Geltendmachung von Hinderungsgründen eingeräumt.

8.

A._____ nahm mit Schreiben vom 7. Februar 2024 Stellung.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Vorliegend ist strittig, ob der vom Rekurrenten gegen den Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 erhobene Rekurs rechtzeitig erfolgte.

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 (VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.90]). Die Rechtsmittelfristen beginnen mit dem auf die Eröffnung der Veranlagung folgenden Tag zu laufen. Sie gelten als eingehalten, wenn die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist eingegangen oder der Schweizerischen Post übergeben worden ist (§ 186 Abs. 1 StG).

3.2.

Zustellungen von Verfügungen und Entscheiden haben bei vertraglicher Vertretung an den Vertreter zu erfolgen, wenn und solange das Vertretungsverhältnis der Behörde bekannt ist (§ 175 Abs. 1 StG i.V.m. § 27 Abs. 1 Satz 2 Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG] vom 4. Dezember 2007). Hat die pflichtige Person einen vertraglichen Vertreter bestellt und wurde dies gegenüber den Steuerbehörden kundgetan, so sind Entscheide in der Regel letzterem zuzustellen, der sie dann mit Wirkung für die pflichtige Person entgegennehmen kann. Ein vertraglicher Vertreter kann auch formlos und damit stillschweigend bevollmächtigt werden. Eine Vollmacht kann sich einerseits aus den vom Vertretenen geschaffenen oder gebilligten Umständen ergeben oder andererseits, wenn die pflichtige Person duldet oder erkennen müsste, dass ein Dritter als ihr Vertreter auftritt (Anscheins- und Duldungsvollmacht). Ferner kann die Kundgabe einer Vollmacht, auf welche ein gutgläubiger Dritter nach Vertrauensprinzip abstellen durfte, zu dessen Schutz führen. Kann die Steuerbehörde somit aus den gesamten Umständen auf ein Vertretungsverhältnis schliessen, so darf sie darauf abstellen, ohne eine schriftliche Vollmacht einfordern zu müssen (Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 25. September 2002, in StE B 93.6 Nr. 23). Dabei wirkt die rechtmässige Zustellung an den Vertre-

ter fristauslösend (vgl. RGE vom 21. Januar 2010 [3-RV.2008.223], SGE vom 21. März 2013 [3-RV.2011.120]).

3.3.

Die Steuererklärung des Rekurrenten wird seit dem Steuerjahr 2018 von seinem Vertreter (Treuhand & Beratung, Toni Widmer, Horn) erledigt. Dieser Vertreter hat denn auch mit mehreren Schreiben zur Steuerveranlagung 2016 Stellung genommen (vgl. Schreiben vom 15. Juli 2020, vom 30. November 2020 und vom 4. Mai 2021). Im Übrigen wurde der Rekurs durch den Rekurrenten zwar selbst eingereicht, der Vertreter war jedoch mittels Kopie des Rekursschreibens durch den Rekurrenten informiert worden. Aufgrund des sich aus den Umständen klar ergebenden Vertretungsverhältnisses hat das Gemeindesteueramt Q._____ den Einspracheentscheid zu Recht dem Vertreter geschickt. Aus den Akten geht – bis heute – nicht hervor, dass der Rekurrent das Vertretungsverhältnis beendet hätte.

4.

4.1.

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. 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]).

4.2.

Der Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2021 ist am 27. Januar 2022 versandt und dem Vertreter am 28. Januar 2022 rechtmässig zugestellt worden (vgl. Track & Trace der Post Nr. aaa). Damit begann die 30-tägige Rekursfrist am 29. Januar 2022 zu laufen und endete am Montag, den

28. Februar 2022 (§ 186 Abs. 2 StG). Der Rekurs wurde am 9. März 2022 der Post übergeben. Er erfolgte damit verspätet.

5.

5.1.

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).

5.2.

Ein unverschuldetes Hindernis im Sinne von § 187 Abs. 2 StG liegt nicht nur vor, wenn es der steuerpflichtigen Person infolge eines von ihrem Willen unabhängigen Umstands unmöglich war, innert Frist zu handeln, sondern auch dann, wenn es objektiv möglich gewesen wäre, die Frist einzuhalten, das Versäumnis aber aus anderen – subjektiven – Gründen entschuldbar erscheint. Der Hinderungsgrund muss derart sein, dass die rechtsuchende Person durch ihn davon abgehalten wird, selbst innert Frist zu handeln oder zumindest eine Drittperson mit der Vornahme der Prozesshandlung zu betrauen (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.36]).

5.3.

5.3.1.

Fristwiederherstellung ist nur zu gewähren, wenn die darum ersuchende Person klarerweise kein Verschulden an der Säumnis trifft, und sie auch bei gewissenhaftem Vorgehen nicht rechtzeitig hätte handeln können. Es gilt ein strenger Massstab (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juli 2012 [2C_700/2012]). Es muss ein gangbarer Weg für die rechtzeitige Einreichung eines Rechtsmittels gefehlt haben (Bundesgerichtsurteil vom 13. Dezember 2000 [2P.235/2000]).

5.3.2.

In der Regel liegt nur dann ein erheblicher Hinderungsgrund vor, wenn die Ortsabwesenheit nicht voraussehbar war. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige Opfer eines schweren Diebstahls wird und sich dadurch eine unvorhergesehene Verlängerung des Auslandsaufenthaltes ergibt (RGE vom 11. Oktober 2006 [3-RV.2006.189]). Ferien hingegen gelten im Allgemeinen nicht als erheblicher Hinderungsgrund (BGer vom 27. Oktober 2021 [2C_788/2021]; SGE vom 17. Dezember 2020 [3-RV.2020.127]). Das gilt sowohl für die Ferien des Steuerpflichtigen als auch für die Ferien eines allfälligen Vertreters (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 187 StG N 1; mit Hinweisen).

5.4.

5.4.1.

Der Rekurrent macht mit Stellungnahme vom 7. Februar 2024 geltend, die Abholungseinladung des eingeschriebenen Einspracheentscheids vom 1. Dezember 2021 sei ihm während seiner Ortsabwesenheit zwischen dem 27. Januar 2022 und 25. Februar 2022 in den Briefkasten gelegt worden. Während dieser Zeit habe er den Einspracheentscheid nicht abholen können. Die uneingeschriebene Zweitzustellung vom 11. Februar 2022 habe erst am 26. Februar 2022 gesichtet werden können und es sei für ihn physisch nicht möglich gewesen, den Rekurs innerhalb von zwei Tagen fristgerecht bis zum 28. Februar 2022 einzureichen. Mit der Formulierung "angebliche Ortsabwesenheit des Pflichtigen" werde seine Abwesenheit durch das Gemeindesteuernamt Q._____ angezweifelt. Er fühle sich nicht verpflichtet, seine Abwesenheit jedes Mal dem Personal des Steueramtes mitzuteilen. Als Rentner halte er sich immer wieder über einen längeren Zeitraum hinweg bei D._____ in R._____ auf. Auch im Zeitraum vom 27. Januar 2022 bis 25. Februar 2022 habe er bei D._____ logiert. Eine Bestätigung könne bei ihr nachgefragt werden.

5.4.2.

Wie bereits festgestellt (Erw. 3.3 hiavor), hat der Rekurrent einen Vertreter. Der Steuerpflichtige muss sich die Vorkehren und Versäumnisse des Vertreters anrechnen lassen. Auch nicht-anwaltliche Vertretungen, etwa ein Treuhänder, der seine Klienten vor Gericht vertritt, hat sich so zu organisieren, dass nicht erstreckbare Fristen auch im Hinderungsfall gewahrt werden können (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 187 StG N 17). Die vom Rekurrenten geltend gemachten Hinderungsgründe beziehen sich einzig auf seine Person und nicht auf den Vertreter. Die geltend gemachten Hinderungsgründe sind daher für eine Fristwiederherstellung nicht geeignet.

5.5.

5.5.1.

Selbst wenn nicht von einem Vertretungsverhältnis auszugehen wäre, musste der Rekurrent im von ihm eingeleiteten Einspracheverfahren mit einer Zustellung rechnen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung setzt das relevante Prozessrechtsverhältnis mit der Rechtshängigkeit der Streitsache ein. Wer an einem solchen Prozessrechtsverhältnis beteiligt ist, unterliegt der Pflicht, sich nach Treu und Glauben zu verhalten und unter anderem dafür zu sorgen, dass behördliche Akte, die das Verfahren betreffen, auch tatsächlich zugestellt werden können. Von einer verfahrensbeteiligten Person wird namentlich verlangt, dass sie für die Nachsendung ihrer an die bisherige Adresse gelangenden Korrespondenz besorgt ist, dass sie der Behörde gegebenenfalls längere Ortsabwesenheiten mitteilt oder eine Stellvertretung ernennt. Das Bundesgericht erachtet eine Aufmerksamkeitsdauer von bis zu einem Jahr seit der letzten verfahrensrechtlichen

Handlung der Behörde als vertretbar (Bundesgerichtsurteil vom 23. April 2020 [2C_272/2020]).

5.5.2.

Selbst wenn nicht von einem Vertretungsverhältnis auszugehen wäre, erfolgte der Rekurs in Anwendung dieser Rechtsprechung verspätet, musste der Rekurrent doch im von ihm eingeleiteten Einspracheverfahren mit einer Zustellung der Steuerbehörden rechnen. Der letzte Kontakt zwischen Steuerbehörden und Rekurrenten im mit Einsprache vom 22. März 2018 eingeleiteten Einspracheverfahren erfolgte mit Schreiben vom 23. September 2021 (Einforderung von Unterlagen zur Beurteilung der Einsprache). Die vom Bundesgericht im zitierten Urteil genannte "Aufmerksamkeitsdauer" von einem Jahr war damit bis zum Versand des Einspracheentscheids vom 1. Dezember 2021 und der Zustellung an den Rekurrenten – rund 4 Monaten – nicht abgelaufen. Der Rekurrent wäre daher entgegen seiner Auffassung verpflichtet gewesen, längere Ortsabwesenheiten – eine solche lag bei dem vom Rekurrenten behaupteten Aufenthalt vom 27. Januar 2022 bis 25. Februar 2022 bei D. _____ in R. _____ vor – den Steuerbehörden zu melden. Die Zustellfiktion ist daher bei der Fristberechnung zu berücksichtigen. Die Ortsabwesenheit kann damit auch keinen Hinderungsgrund darstellen.

5.5.3.

Die Sendung mit dem Einspracheentscheid wurde dem Rekurrenten mit der Abholungseinladung gemeldet. Nachdem die Sendung innert der bis zum 4. Februar 2022 dauernden Abholfrist nicht abgeholt wurde, wurde sie am 5. Februar 2022 retourniert. Sie gilt in Anwendung der Zustellfiktion daher als dem Rekurrenten am 4. Februar 2022 zugestellt. Die 30-tägige Rekursfrist begann daher am 5. Februar 2022 zu laufen und endete am Montag, 7. März 2022. Auch wenn nicht von einem Vertretungsverhältnis auszugehen wäre, wäre der Rekurs mit Postaufgabe am 9. März 2022 zu spät erfolgt.

5.6.

Da keine anderen rechtlich relevanten Fristwiederherstellungsgründe ersichtlich sind, ist auf den Rekurs infolge Verspätung nicht einzutreten.

6.

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

Das Gericht erkennt:

1.

Auf den Rekurs wird nicht eingetreten.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 510.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (2)
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, Obere Vorstadt 37, 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, 21. März 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard