

3-RV.2022.57

P 121

Urteil vom 22. September 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Mazzocco Richter Schorno Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	--

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 15. März 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. März 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 ermessensweise zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 207'600.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 208'300.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 506'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 516'000.00) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. März 2020 erhob A. mit Schreiben vom 22. August 2021 Einsprache. Er stellte den Antrag, die Steuerveranlagung 2017 sei gemäss dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 16. August 2021 betreffend seiner Steuerveranlagung 2016 (WBE.2021.191) zu korrigieren.

3.

3.1.

Mit Schreiben vom 27. August 2021 wies das Gemeindesteueramt Q. A. darauf hin, dass die Einsprache verspätet eingegangen sei, und forderte ihn zur Nennung von Hinderungsgründen auf.

3.2.

Mit Entscheid vom 15. März 2022 trat die Steuerkommission Q. auf die Einsprache nicht ein.

4.

Den Einspracheentscheid vom 15. März 2022 (Zustellung am 24. März 2022) hat A. mit Rekurs vom 3. Mai 2022 (per E-Mail zugesandt am 9. Mai 2022 an die Staatskanzlei des Kantons Aargau) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt die Anträge, das Einkommen 2017 sei auf CHF 0.00 zu reduzieren und es sei ihm von der Gemeinde Q. bzw. dem Steueramtsvorsteher ein Schmerzensgeld von CHF 50'000.00 auszurichten. Im Übrigen sei die Gemeinde Q. aufgrund ihrer Befangenheit als nicht mehr zuständig für seine Steuerangelegenheiten zu erklären.

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

5.

Mit E-Mail vom 13. Mai 2022 teilte das Spezialverwaltungsgericht A. mit, dass ein Rekurs per E-Mail grundsätzlich ungültig sei, und dass Voraussetzung eines gültigen Rekurses eine innerhalb der Rechtsmittelfrist

der schweizerischen Post übergebene oder einer diplomatischen Vertretung der Schweiz im Ausland eingereichte Eingabe sei.

6.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

Mit Schreiben vom 6. Juli 2022 stellte das Spezialverwaltungsgericht A. das voraussichtliche Nichteintreten auf den formungültigen Rekurs in Aussicht und forderte ihn auf, dazu sowie zu den beigelegten Vernehmlassungen des Gemeindesteueramtes Q. und des Kantonalen Steueramtes Stellung zu nehmen.

8.

A. hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Vorab ist zu prüfen, ob der Rekurs innerhalb der Rechtsmittelfrist gültig eingereicht wurde.

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 (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 187 StG N 3). Die Rechtsmittelfristen beginnen mit dem auf die Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides 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. Obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich genannt, ist die Frist auch dann gewahrt, wenn die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung im Ausland übergeben wird (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 186 StG N 20 mit Hinweis). Fällt der letzte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder staatlich anerkannten Feiertag, so läuft die Frist am nächstfolgenden Werktag ab (§ 186 Abs. 1 und 2 StG). Die rechtzeitige Einreichung eines Rechtsmittels ist eine Sachurteilsvoraussetzung. Nur wenn sie erfüllt ist, darf auf das Rechtsmittel eingetreten werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 187 StG N 4).

3.2.

Gemäss § 197 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 28 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 (Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG) gilt für die Berechnung der Fristen die Zivilprozessordnung. Danach stehen gesetzliche und gerichtliche Fristen still unter anderem vom siebten Tag vor Ostern bis und mit dem siebten Tag nach Ostern (Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]). Die Gerichtsferien dauern somit vom Sonntag vor Ostern bis und mit dem Sonntag nach Ostern (Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung [ZPO], 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2013, Art. 145 ZPO N 5).

3.3.

Der Einspracheentscheid vom 15. März 2022 wurde dem Rekurrenten gemäss Sendungsverfolgung der Post am 24. März 2022 zugestellt. Die 30-tägige Rekursfrist hat demnach am Freitag, 25. März 2022, zu laufen begonnen und endete – unter Berücksichtigung der vom 10. bis zum 24. April 2022 andauernden Gerichtsferien – am Montag, 9. Mai 2022.

3.4.

Die E-Mail des Rekurrenten ging am 9. Mai 2022 und damit am letzten Tag der Rechtsmittelfrist um 15.58 Uhr bei der Staatskanzlei ein. Nach Weiterleitung der E-Mail zunächst an das Kantonale Steueramt am 9. Mai 2022 und in der Folge an das Spezialverwaltungsgericht am 12. Mai 2022 informierte das Spezialverwaltungsgericht den Rekurrenten mit E-Mail vom 13. Mai 2022 darüber, wann die Rekursfrist abgelaufen sei und dass der eingereichte Rekurs mangels Schriftlichkeit formungültig sei.

Aufgrund des Eingangs der E-Mail-Eingabe des Rekurrenten am letzten Tag der Rekursfrist war eine Aufforderung zur Verbesserung nicht möglich, da eine Nachfristansetzung nur für den Fall einer fehlenden handschriftlichen Unterschrift (oder bei Unklarheit oder Widersprüchlichkeit von Antrag und Begründung, vgl. § 196 Abs. 3), nicht aber für den Fall einer per E-Mail übermittelten Eingabe möglich ist (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 196 StG N 26 mit Hinweis i.V.m. § 186 StG N 15a mit Hinweisen).

Im Rahmen des Schriftenwechsels wiederholte das Spezialverwaltungsgericht mit Schreiben vom 6. Juli 2022 die Erklärungen zur Berechnung der Rechtsmittelfrist sowie zur erforderlichen Schriftlichkeit des Rekurses. Ebenso wurde festgehalten, dass bis zu jenem Zeitpunkt keine (formgültige) Rekursschrift eingereicht worden sei. Mit Replik vom 27. Juli 2022 bestritt der Rekurrent, dass seine Rekuserhebung per E-Mail ungültig sei und legte das (ursprüngliche) unterzeichnete Rekurs Schreiben "der guten Ordnung halber" im Original bei.

3.5.

Der Rekurs ist schriftlich einzureichen (§ 196 Abs. 1 StG). Zur Schriftform gehört das Erfordernis der eigenhändigen Unterschrift. Die Schriftform ist Gültigkeitserfordernis. Ein Fax genügt dem Erfordernis der Schriftlichkeit nicht (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 196 StG N 17 mit Hinweis). Ebenso wenig gilt eine E-Mail als schriftliche Eingabe (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 186 StG N 15a mit Hinweisen). Jedoch besteht gemäss § 7 Abs. 1, 3 und 5 VRPG in Verbindung mit den Vorschriften der Verordnung über die elektronische Übermittlung in Verfahren vor Verwaltungs- und Verwaltungsjustizbehörden vom 9. Mai 2012 (Übermittlungsverordnung, ÜmV) die Möglichkeit, über einen qualifizierten elektronischen Zugang mittels elektronischer Eingabe an die Adresse des

Spezialverwaltungsgerichts Rekurs zu erheben (§ 2 Abs. 2bis, § 2a Abs. 2 und § 5 ÜmV sowie Information über den elektronischen Rechtsverkehr auf der Webseite des Kantons Aargau: <https://www.ag.ch/de/gerichte/ueber-uns/elektronischer-rechtsverkehr>). Die Eingabe muss dabei mit einer anerkannten elektronischen Signatur versehen sein (§ 7 Abs. 3 VRPG; § 4 Abs. 2 ÜmV).

3.6.

Der Rekurrent hat seinen Rekurs vom 3. Mai 2022 per E-Mail vom 9. Mai 2022 an die Adresse der Staatskanzlei des Kantons Aargau (info@ag.ch) versandt.

Die Voraussetzungen der elektronischen Einreichung von Eingaben im Rechtsverkehr sind für den Kanton Aargau ohne Weiteres im Internet zu finden: Gibt man auf der Startseite des Kantons Aargau (www.ag.ch) im Suchfeld die Begriffe "elektronische Eingabe" ein, lautet bereits der zweite Treffer "Elektronischer Rechtsverkehr". Darüber gelangt man auf eine Seite, welche die Voraussetzungen elektronischer Eingaben beschreibt. Auf der Seite ist ein Link angegeben (Verfahren nach Straf- und Zivilprozessrecht → Gerichte Aargau: E-Mail-Adressen für die elektronische Eingabe), mit dem man auf eine Folgeseite gelangt, auf der auch die E-Mail-Adresse des Spezialverwaltungsgerichts angegeben ist (<https://www.ag.ch/de/gerichte/ueber-uns/elektronischer-rechtsverkehr>).

Die verwendete Adresse ist nicht enthalten in der Liste der E-Mail-Adressen auf der Webseite des Kantons Aargau, an die elektronische Eingaben möglich sind (<https://www.ag.ch/de/gerichte/ueber-uns/elektronischer-rechtsverkehr>). Die Eingabe des Rekurrenten verfügte über keine anerkannte elektronische Signatur. Somit lag keine gültige elektronische Eingabe des Rekurrenten innert der Rechtsmittelfrist vor.

4.

4.1.

Der Rekurrent hat den Rekurs gemäss Datierung am 3. Mai 2022 und somit rechtzeitig sechs Tage vor Ablauf der Rechtsmittelfrist verfasst. Obwohl er bereits am 13. Mai 2022 vom Spezialverwaltungsgericht auf die mögliche Formungültigkeit seines Rekurses bzw. auf den fehlenden postalischen Eingang der Eingabe hingewiesen wurde, reichte der Rekurrent das handschriftlich unterzeichnete Rekursschreiben – und damit eine formgültige Eingabe – erstmals im Rahmen des Schriftenwechsels am 27. Juli 2022 und auch dann lediglich "der guten Ordnung halber" physisch nach.

4.2.

Die Einreichung des formgültigen – unterzeichneten – Rekurses am 27. Juli 2022 stellte keine verspätete Eingabe des Rekurrenten im eigentlichen Sinne dar, zumal sich das physisch nachgereichte Dokument in keiner

Weise von der per E-Mail eingereichten Eingabe vom 3. bzw. 9. Mai 2022 unterschied. Vielmehr hat der Rekurrent innert Frist gehandelt, jedoch am 9. Mai 2022 die Formerfordernisse einer Rekurseingabe nicht beachtet. Der Rekurrent kann sich damit nicht auf Hinderungsgründe berufen. Er hat denn auch keinen Hinderungsgrund genannt, der eine Wiederherstellung der Rekursfrist rechtfertigen würde. Ein solcher ist auch nicht ersichtlich. Er hat das (formgültige) Rekurschreiben somit nicht deshalb verspätet eingereicht, weil ein Hinderungsgrund vorgelegen hätte, sondern weil er der Ansicht war, dass seine E-Mail vom 9. Mai 2022 der erforderlichen Form genüge. Diese Ansicht hat er in der Replik vom 27. Juli 2022 ausdrücklich bestätigt.

5.

5.1.

Der Rekurrent macht geltend, die Rechtsmittelbelehrung im Einspracheentscheid sei lückenhaft. Es sei darin nicht beschrieben, wie ein Rekurs aus dem Ausland einzureichen sei. Ebenso wenig sei vermerkt, dass ein Rekurs nicht per E-Mail eingereicht werden könne. Es werde lediglich darauf hingewiesen, dass der Rekurs zu unterzeichnen sei. Dieser Mangel in der Rechtsmittelbelehrung sei ihm nicht anzulasten.

5.2.

Eine fehlende oder unrichtige Rechtsmittelbelehrung kann zu einer Wiederherstellung von Rechten führen (§ 187 Abs. 2 StG).

Sofern gegen eine Verfügung oder einen Entscheid Einsprache, Rekurs oder Beschwerde erhoben werden kann, sind die Art des Rechtsmittels, die legitimierten Parteien, die Behörde, bei der das Rechtsmittel einzureichen ist, und die Frist für das Ergreifen des Rechtsmittels anzugeben (§ 175 Abs. 2 StG).

5.3.

Die Rechtsmittelbelehrung im Einspracheentscheid nennt die Rechtsmittelfrist von 30 Tagen (inklusive Verweis auf die Gerichtsferien) sowie das Spezialverwaltungsgericht (inklusive Adresse) als Behörde, bei der das Rechtsmittel einzureichen ist. Ferner benennt sie das Rechtsmittel ("Rekurs") und beschreibt den erforderlichen Inhalt und die Beilagen der Rekurschrift (Antrag und Begründung, angefochtener Entscheid, Beweismittel). Zudem enthält sie den Hinweis, dass die Rekurschrift zu unterzeichnen ist.

Damit genügt die Rechtsmittelbelehrung den gesetzlichen Anforderungen. Der Rekurrent irrt, wenn er der Ansicht ist, dass die Rechtsmittelbelehrung das korrekte Vorgehen der Einreichung des Rechtsmittels für einen Rekurrenten mit Aufenthalt im Ausland bezeichnen müsste. Vielmehr hätte es am Rekurrenten gelegen, sich angesichts der genannten (postalischen) Ad-

resse des Spezialverwaltungsgerichts sowie dem Erfordernis der Unterzeichnung der Rekurschrift rechtzeitig darüber kundig zu machen, wie ein Rekurs von Land aus gültig einzureichen ist. Dies gilt umso mehr, als ihm die angebliche Unzuverlässigkeit der Land Postzustellung gemäss seinen Ausführungen bekannt gewesen sein will.

5.4.

Es wäre dem Rekurrenten mit geringem Aufwand auch aus dem Ausland möglich gewesen, die Informationen zum elektronischen Rechtsverkehr (vgl. oben Erw. 3.6.) selber zu beschaffen. Dies hat er unterlassen und stattdessen seinen Rekurs nachmittags am letzten Tag der Rechtsmittelfrist per E-Mail an eine unspezifische Adresse des Kantons Aargau versandt. Angesichts der klaren Rechtsmittelbelehrung mit der Angabe der postalischen Adresse des Spezialverwaltungsgerichts sowie dem Erfordernis der Unterzeichnung der Rekurschrift hätte ihm klar sein müssen, dass sein Rekurs möglicherweise den formellen Anforderungen nicht genügt, und zumindest entsprechende Abklärungen treffen müssen. Stattdessen hat er sich zu Unrecht darauf verlassen, dass der E-Mail-Versand an eine zentrale Adresse des Kantons Aargau genügt. Die daraus folgende Formungültigkeit der Rekurschrift ist somit nicht einer mangelhaften Rechtsmittelbelehrung, sondern seinem eigenen Verhalten geschuldet.

6.

Zusammenfassend ist innert der Rechtsmittelfrist kein gültiger Rekurs eingereicht worden. Ein Hinderungsgrund lag offensichtlich nicht vor, vielmehr befand sich der Rekurrent in einem ihm anzulastenden Irrtum darüber, was die korrekte Form eines Rekurses betrifft. Nachdem die Rechtsmittelbelehrung im Einspracheentscheid nicht zu beanstanden ist und selbst ein juristischer Laie durch einfache Suchvorgänge auf der Webseite des Kantons Aargau in Kürze hätte herausfinden können, welchen Anforderungen eine gültige elektronische Eingabe im Rechtsverkehr zu genügen hat, besteht auch vor diesem Hintergrund kein Anlass für die Wiederherstellung der Rekursfrist. Somit ist das innert der Rechtsmittelfrist per E-Mail übermittelte Rekurschreiben formungültig, während das nachgereichte physische Dokument verspätet eingegangen ist. Auf den Rekurs ist deshalb nicht einzutreten.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Verfahrenskosten 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 Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
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. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche