

3-RV.2023.132

P 38

Urteil vom 22. Februar 2024

<u>Besetzung</u>	Präsident Fischer Richter Elmiger Richter Schorno Gerichtsschreiber Lenarcic
------------------	---

<u>Rekurrent</u>	A. _____
------------------	-----------------

<u>Gegenstand</u>	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 4. September 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
-------------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. Juni 2022 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 14'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 145'000.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 408'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'639'000.00) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 24. Juni 2022 erhob A._____ mit Schreiben vom 5. Mai 2023 Einsprache. Er machte geltend, dass ihm die definitive Steuerveranlagung 2020 noch nicht rechtsgültig zugestellt worden sei und stellte den folgenden Antrag:

"- Der Eigenmietwert für die Wohnung und für einen Einstellhallenplatz ist aus der Veranlagung zu entfernen.
(Ein Einstellhallenplatz ist für CHF100/Mt vermietet – und in der Garagenbox stand ein Auto von mir)".

3.

Mit Schreiben vom 15. Mai 2023 teilte die Abteilung Steuern Q._____ A._____ mit, dass die Einsprache verspätet eingegangen sei und forderte ihn auf, innert 20 Tagen schriftlich einen allfälligen Hinderungsgrund mitzuteilen. Nach Ablauf dieser Frist könne nicht mehr auf seine Einsprache eingetreten werden.

4.

A._____ nahm zur Angelegenheit mit Schreiben vom 5. Juni 2023 Stellung und stellte die folgenden Anträge:

- "- Die Einsprache ist als fristgerecht zu betrachten.
- Des Verfahren im Kanton Aargau ist zu sistieren um das Verfahren im Kanton R._____ abzuwarten
- Unter Betrachtung der zwischenzeitlich erfolgten Zinserhöhungen und in der Folge gestiegenen Kapitalkosten und Marktmieten sollte sich der Grund für den Leerstand jetzt leicht nachvollziehen lassen und in eine Neueinschätzung einfließen können."

5.

Mit Entscheid vom 4. September 2023 ist die Steuerkommission Q._____ auf die Einsprache infolge Verspätung und Fehlen eines erheblichen Hinderungsgrundes nicht eingetreten.

6.

Den Einspracheentscheid vom 4. September 2023 (Zustellung am 7. September 2023) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 6. Oktober 2023

(Postaufgabe am 5. Oktober 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt die folgenden Anträge:

- "Die Einsprache ist als rechtzeitig zu betrachten
- Der Eigenmietwert für die Wohnung und für einen Einstellhallenplatz ist aus der Veranlagung zu entfernen.
- Die Unterschriftsberechtigung von Herrn B._____ für die Steuerkommission als 'Aktuar Steuerkommission' ist zu belegen
- Aufgrund der Befangenheit des Verwaltungsgerichts sind allfällige Verfahren vor ausserkantonalen Richter durchzuführen."

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

7.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

8.

A._____ hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

B._____ hat als "Aktuar Steuerkommission" den Einspracheentscheid unterzeichnet. Der Rekurrent macht geltend, in Q._____ würde es gemäss den öffentlichen Reglementen keine Funktion "Aktuar Steuerkommission" geben. B._____ gehöre der Steuerkommission S._____ an. In Q._____ sei er nicht in die Steuerkommission gewählt. Es sei daher seine Unterschriftsberechtigung für die Steuerkommission als "Aktuar Steuerkommission" zu belegen.

2.2.

Auf die Beurteilung dieses formellen Einwandes durch das Spezialverwaltungsgericht kann verzichtet werden, weil der Einspracheentscheid ohnehin aufgehoben wird.

3.

3.1.

Der Rekurrent beantragt, es seien aufgrund der Befangenheit des Verwaltungsgerichts allfällige Verfahren vor ausserkantonalen Richtern durchzuführen.

3.2.

Bei einem allfälligen Weiterzug des vorliegenden Urteils an das Verwaltungsgericht hat dieses über einen allfälligen Ausstand zu entscheiden. Es ist auf diesen Antrag nicht einzutreten.

4.

Die Steuerkommission Q._____ ist auf die Einsprache des Rekurrenten infolge Verspätung und fehlender Hinderungsgründe nicht eingetreten. Anfechtungsobjekt ist insoweit ein Nichteintretensentscheid, so dass einzig zu prüfen ist, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Rechtsmittel eingetreten ist. Nicht einzugehen ist auf die materielle Rechtslage (SGE vom 22. Dezember 2022 [3-RV.2021.102]), d.h. den Antrag auf die Entfernung des Eigenmietwertes für die Wohnung und für einen Einstellhallenplatz aus der Veranlagung.

5.

Der Rekurrent macht geltend, die Veranlagung vom 24. Juni 2022 sei ihm noch nicht rechtsgültig zugestellt worden (vgl. Einsprache) bzw. es gäbe keinen Nachweis für die behauptete Zustellung der Veranlagung. Die Einsprache sei daher als rechtzeitig zu betrachten (vgl. Rekurs).

6.

6.1.

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 rechtzeitige Einreichung eines Rechtsmittels ist eine Sachurteilsvoraussetzung. Nur wenn sie erfüllt ist, darf auf das Rechtsmittel eingetreten werden. Die Einsprachefrist beginnt mit dem auf die Eröffnung der Veranlagung folgenden Tag zu laufen und gilt als eingehalten, wenn die Einsprache spätestens am letzten Tag der Frist eingegangen oder der Schweizerischen Post übergeben worden ist (§ 186 Abs. 1 StG).

6.2.

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 (VGE vom 14. März 2019 [WBE.2018.404]; VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.90]).

6.3.

Gemäss § 175 Abs. 1 StG sind Verfügungen schriftlich zu eröffnen. Nach der Rechtsprechung ist es zulässig, eine Veranlagungsverfügung mit normaler uneingeschriebener Post zuzustellen. Da eine Partei, der eine Verfügung uneingeschrieben zugestellt worden ist, regelmässig nicht in der Lage ist, das Empfangsdatum nachzuweisen, fällt die Beweislast für dieses Datum der Behörde zu, die die Beweislosigkeit durch den uneingeschriebenen Versand des Aktes verursacht hat. Wird die Tatsache oder das Datum der Zustellung uneingeschriebener Sendungen bestritten, muss im Zweifel auf die Darstellung des Empfängers abgestellt werden (Urteil des Bundesgerichts vom 5. Juli 2000 [2P.54/2000]; VGE vom 26. Januar 2009 [WBE.2008.163]), ausser diese liesse sich durch ausreichende Indizien oder aufgrund der gesamten Umstände widerlegen (VGE vom 17. März 2003 [BE.2002.00366]).

6.4.

Wo der Nachweis von Tatsachen über die rechtzeitige Ausübung eines fristgebundenen, verwirkungsbedrohten Rechts im Prozess in Frage steht, ist über die streitige Tatsache der volle (strikte) Beweis zu erbringen; der blosser Wahrscheinlichkeitsbeweis genügt nicht. Bei der Zustellung einer Verfügung bzw. dem Zeitpunkt der Zustellung, welche die Rechtsmittelfristen auslösen, handelt es sich um solche Tatsachen, denn Rechtsmittelfristen sind Verwirkungsfristen. Dies gilt auch für die Fristen gemäss § 187 StG einschliesslich der Einsprachefrist (§ 187 StG i.V.m. § 186 Abs. 1 StG). Vorliegend haben demnach die Steuerbehörden mit den üblichen Beweismitteln (Zeugen, Urkunden) den Zustellungszeitpunkt nachzuweisen (VGE vom 26. Januar 2009 [WBE.2008.163]; VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.90]).

6.5.

Die definitive Steuerveranlagung 2020 trägt das Versanddatum 24. Juni 2022. Da der Rekurrent deren rechtsgültige Zustellung bestreitet, muss die Vorinstanz diese nachweisen. Weil keine qualifizierte Zustellung der Veranlagung erfolgte, gelingt der Vorinstanz der Nachweis nicht, dass die Veranlagung dem Rekurrenten tatsächlich eröffnet wurde.

7.

7.1.

Das aargauische Verwaltungsgericht führt im Urteil vom 2. Februar 2011 (WBE.2010.47) das Folgende aus (Erw. II.2.7.1.):

"Nach einer insbesondere in Baubewilligungsverfahren angewandten Praxis beginnt für zu Unrecht nicht ins Verfahren einbezogene Dritte die Anfechtungsfrist erst mit der tatsächlichen Kenntnisnahme eines Entscheides zu laufen. Aus Gründen der Rechtssicherheit und nach dem Grundsatz von Treu und Glauben, welcher Behörden und Privaten gleichermassen rechtsmissbräuchliches und widersprüchliches Verhalten verbietet, darf aber der Dritte den Beginn des Fristenlaufs nicht beliebig hinauszögern, sobald er auf irgendeine Weise von der ihn berührenden Entscheidung Kenntnis erhalten hat, sondern es ist ihm zuzumuten, umgehend dafür besorgt zu sein, den Inhalt der Verfügung zu erfahren (BGE 134 V 306, Erw. 4.2, m.w.H., Urteil des Bundesgerichts [1A.278/2005] vom 23. Januar 2006, Erw. 3.2). Diese Praxis ist hier analog anzuwenden, zumal sich auch aus der prozessualen Sorgfaltspflicht ergibt, dass die Parteien festgestellte Verfahrensmängel rechtzeitig anzuzeigen haben."

7.2.

Die Vorinstanz verweist im Einspracheentscheid auf diese verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung und führt dazu das Folgende aus (S. 2):

"Im Schreiben des Einsprechers vom 4. Mai 2023 an das Obergericht des Kantons R. _____ teilt der Einsprecher mit, dass er für die Steuerperiode 2020 eine provisorische Rechnung, eine Zahlungserinnerung, eine Mahnung und ein 'Erpressungsschreiben' betreffend des Zahlungsbefehls in seinen Akten hat."

Mit vorerwähntem Schreiben vom 15. Mai 2023 wurde dem Einsprecher mitgeteilt, dass er sicherlich nach der erhaltenen Mahnung, einen festgestellten Verfahrensmangel hätte anzeigen müssen. Da zu diesem Zeitpunkt kein entsprechender Verfahrensmangel angezeigt wurde, ist die Einsprachefrist bereits abgelaufen."

7.3.

Der Rekurrent nimmt dazu wie folgt Stellung (Rekurs, S. 1 f.):

"Der Nichterhalt der angeblich am 24. Juni 2022 per A- oder B-Post versandten Steuerveranlagung ist unbestritten.

Eine verkleinerte Kopie der definitive Steuerveranlagung 2020 wurde mir in einem Stapel Beilagen im entsprechenden Verfahren im Kanton R._____ zugestellt. Meine Einsprache basierte auf dieser Kopie.

Da die Gemeinde Q._____ auch provisorische Steuerrechnungen mahnt und betreibt, habe ich daraus keine Existenz einer definitiven Veranlagung abgeleitet.

.....

Bei der Mahnung habe ich keinen Verfahrensmangel erkannt, da es mir nicht bewusst war, dass die Mahnung nicht die provisorische Steuerrechnung betrifft, da die Gemeinde Q._____ auch provisorischer Mahnungen mahnt und betreibt."

8.

8.1.

Der Rekurrent führt in der an das Obergericht des Kantons R._____ gerichteten (undatierten) Beschwerde betreffend "Gemeindesteuern 2020" (Postaufgabe am 6. Mai 2023) das Folgende aus:

"Die definitive Steuerveranlagung 2020 der Gemeinde Q._____ habe ich erst als Kopie in diesem Verfahren gesehen. Sie wurde mir nie rechtsgültig zugestellt."

Die Vorinstanz stellt im Schreiben vom 15. Mai 2023 zu Recht fest, dass sie zu diesem Zeitpunkt (Anfang Mai 2023) vom Rekurrenten keine entsprechende Meldung (Feststellung eines Verfahrensmangels [keine Zustellung der definitiven Steuerveranlagung 2020]) erhalten habe. Dem daraus von der Vorinstanz im Einspracheentscheid gezogenen Schluss, dass daher die Einsprachefrist bereits abgelaufen sei, kann jedoch nicht zugestimmt werden, denn der Rekurrent hat gestützt auf den Erhalt der Kopie der definitiven Steuerveranlagung 2020 am 5. Mai 2023 eine Einsprache erhoben, was die Meldung eines Verfahrensmangels hinfällig machte.

8.2.

In Fällen mangelhafter respektiver fehlender Eröffnung einer Verfügung soll dem zur Erhebung eines Rechtsmittels Berechtigten daraus kein Rechtsnachteil erwachsen, weshalb ein Rechtsmittel noch innerhalb der ordentlichen Frist seit dem Zeitpunkt, in dem von der Verfügung Kenntnis genommen werden kann, eingereicht werden darf. Nach Treu und Glauben darf ein Betroffener den Beginn des Fristenlaufs nicht beliebig hinauszögern, wenn er einmal von der ihn berührenden Verfügung Kenntnis erhalten hat, sondern es ist ihm dann zuzumuten, dafür besorgt zu sein, den Inhalt der Verfügung zu erfahren (Bundesgerichtsurteil vom 23. Januar 2006 [1A.278/2005] E. 3.3.1 mit Hinweis auf BGE 107 Ia 72 E.4a; vgl. auch ASA 92 S. 119 ff.)

8.3.

Auch wenn der genaue Zeitpunkt, in welchem der Rekurrent von der Kopie der definitiven Steuerveranlagung 2020 Kenntnis nahm, nicht bekannt ist, ist unter den vorliegenden Umständen als Folge des fehlenden Beweises der direkten Zustellung der Veranlagung an den Rekurrenten zu dessen Gunsten davon auszugehen, dass die Einsprache rechtzeitig erfolgt ist (vgl. SGE vom 22. Dezember 2022 [3-RV.2021.102]; SGE vom 23. September 2021 [3-RV.2020.132]; SGE vom 26. August 2020 [3-RV.2020.62]; SGE vom 26. März 2015 [3-RV.2015.6]; RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.143]; RGE vom 25. Februar 2010 [3-RV.2009.188]; VGE vom 26. Januar 2009 [WBE.2008.163]), denn es liegen keine Anzeichen vor, dass der Rekurrent gegen Treu und Glauben verstossend versuchte, den Beginn des Fristenlaufs ungebührlich hinauszuzögern.

8.4.

Der Einspracheentscheid vom 4. September 2023 ist folglich aufzuheben und die Vorinstanz anzuweisen, auf die Einsprache vom 5. Mai 2023 einzutreten.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Dem nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 4. September 2023 wird aufgehoben und die Angelegenheit an die Steuerkommission Q. _____ zur materiellen Beurteilung der Einsprache vom 5. Mai 2023 zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung 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, 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, 22. Februar 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic