

3-RV.2023.145

P 39

Urteil vom 22. Februar 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richter Elmiger Richter Schorno Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 28. September 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. August 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 48'500.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 55'800.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'206'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'487'000.00) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. August 2022 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 25. August 2023 Einsprache. Die Steuerkommission Q._____ ging vom folgenden sinngemäss gestellten Antrag aus:

"Es sei die Veranlagung vom 17. August 2022 betreffend der Liegenschaft in R._____ zu korrigieren, da doppelt vorhanden in der Steuerveranlagung."

3.

Mit Schreiben vom 29. August 2023 teilte das Steueramt der Q._____ A._____ und B._____ mit, dass die Einsprache verspätet erfolgt sei und forderte sie auf, innert 20 Tagen einen allfälligen Hinderungsgrund schriftlich mitzuteilen. Nach Ablauf dieser Frist könne auf die Einsprache nicht mehr eingetreten werden. A._____ und B._____ nahmen dazu mit Schreiben vom 4. September 2023 Stellung.

4.

Mit Entscheid vom 28. September 2023 ist die Steuerkommission Q._____ auf die Einsprache infolge Verspätung und eines fehlenden Hinderungsgrundes nicht eingetreten.

5.

Den Einspracheentscheid vom 28. September 2023 (Zustellung am 19. Oktober 2023) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 6. November 2023 (Postaufgabe am 7. November 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen sinngemäss,

es sei der Einspracheentscheid aufzuheben und die Steuerkommission Q._____ anzuweisen, auf die verspätete Einsprache einzutreten.

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

6.

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

7.

A._____ und B._____ haben keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Steuerkommission Q._____ ist auf die Einsprache der 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. die doppelte Berücksichtigung der Liegenschaft in R._____ in der Veranlagung.

3.

3.1.

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 (§ 186 Abs. 1 StG).

3.2.

Die definitive Steuerveranlagung 2021 trägt das Versanddatum 17. August 2022. Da sie mit normaler Post versandt wurde, ist der genaue Zustellzeitpunkt nicht bekannt. Es ist jedoch unbestritten, dass die Einsprache vom 25. August 2023 nicht innerhalb der 30-tägigen Einsprachefrist erfolgt ist.

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 wurde (§ 187 Abs. 2 StG).

4.2.

Die Wiederherstellung einer Rechtsmittelfrist kommt dann in Frage, wenn in der Regel subjektive Gründe vorliegen, welche die objektiv nicht unausweichliche Fristversäumnis als entschuldbar erscheinen lassen. Für sich allein genügt das Vorliegen eines Hinderungsgrundes zur Wiederherstellung einer abgelaufenen Rechtsmittelfrist nicht. Vielmehr muss dieser für

das verspätete Einlegen des Rechtsmittels auch kausal sein. Zudem ist ein geltend gemachter Hinderungsgrund nur bei klarer Schuldlosigkeit der Steuerpflichtigen "erheblich" im Sinne von § 187 Abs. 2 StG, d.h. wenn ein "gangbarer Weg" für die rechtzeitige Einreichung des Rechtsmittels gefehlt hat (VGE vom 6. September 2021 [WBE.2021.190]).

4.3.

Die Rekurrenten haben zur Frage der Vorinstanz nach allfälligen Fristwiederherstellungsgründen mit Schreiben vom 4. September 2023 wie folgt Stellung genommen:

"Die Einsprache gegen die Steuerveranlagung 2021 konnte nicht rechtzeitig eingereicht werden. Auf unsere Anfrage im August 2022 wurde durch eine Sachbearbeiterin des Steueramts erklärt, dass der hohe Eigenmietwert für die Zweitwohnung in R._____ korrekt sei. Aufgrund dieser expliziten Aussage mussten wir davon ausgehen, dass eine Einsprache erfolglos geblieben wäre und verzichteten auf dieses Rechtsmittel.

Der Fehler wurde erst mit der Steuerveranlagung 2022 augenfällig, als der Eigenmietwert wieder auf dem ursprünglich tieferen Niveau eingesetzt wurde. Die Einsprache konnte also nicht früher erfolgen, da wir bis zu diesem Zeitpunkt – gestützt auf die Aussagen Ihrer Sachbearbeiterin – von korrekten Werten ausgehen mussten."

4.4.

4.4.1.

Die Aussage einer Mitarbeiterin einer Steuerbehörde, welche geeignet ist, einen Steuerpflichtigen irrezuführen bzw. von einer rechtzeitigen Erhebung eines Rechtsmittels abzuhalten und an deren Richtigkeit zu zweifeln dieser keinen Anlass hatte, kann grundsätzlich einen Hinderungsgrund im Sinne von § 187 Abs. 2 StG darstellen (SGE vom 24. März 2016 [3-RV.2015.151] mit Hinweis auf den VGE vom 24. Januar 2007 [WBE.2006.360]).

4.4.2.

In Bezug auf mündliche und namentlich telefonische Zusicherungen und Auskünfte hat die Rechtsprechung erkannt, dass die bloße, unbelegte Behauptung einer telefonischen Auskunft oder Zusage nicht genügt, um einen Anspruch aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zu begründen. Praxisgemäss ist eine nicht schriftlich belegte telefonische Auskunft zum Beweis von vornherein kaum geeignet (Bundesgerichtsurteil vom 8. Juli 2022 [2C_879/2021]).

4.4.3.

Die Rekurrenten bringen keinerlei schriftliche Unterlagen bei, welche die geltend gemachte telefonische Auskunft des Steueramtes Q._____ belegen könnten. Sie nennen auch nicht den Namen der Sachbearbeiterin,

welche die behauptete Auskunft erteilt haben soll. Es liegt daher aus beweisrechtlicher Sicht kein Fristwiederherstellungsgrund vor.

4.5.

Es kommt hinzu, dass Steuerpflichtige, denen eine Veranlagung eröffnet wird, eine Pflicht trifft, diese zu prüfen (RGE vom 14. August 2003 [RV.2003.50021]). Den "Details Steuerveranlagung 2021" kann auch für die Rekurrenten als Laien in Steuersachen bei zumutbarer Sorgfalt leicht erkennbar entnommen werden, dass die "Liegenschaft R.____, S-Strasse" in der Veranlagung (fälschlicherweise) zweimal berücksichtigt wurde, nämlich einerseits der Selbstdeklaration der Rekurrenten entsprechend mit einem "Original Steuerwert (aus Schätzung): [CHF] 166'180" und einem "Mietwert Zweitwohnungen [CHF] 6'310" (vgl. dazu "Grundstückblatt – Eröffnung Amtlicher Wert" der Steuerverwaltung des Kantons Bern, vom 30. Juni 2020, gültig ab Steuerjahr 2020 [Allgemeine Neubewertung 2020]) und andererseits mit einem "Original Steuerwert (aus Schätzung): [CHF] 138'150" und einem "Mietwert Zweitwohnungen [CHF] 6'330". Die Rekurrenten hätten diese doppelte Besteuerung schon vor der Zustellung der korrekten Steuerveranlagung 2022 vom 3. August 2023 und unabhängig von einer allfälligen Auskunft des Steueramtes Q.____ über die Richtigkeit der Höhe der Steuerfaktoren der fraglichen Liegenschaft innerhalb der 30- tägigen Einsprachefrist feststellen und rügen können bzw. müssen, auch wenn es verständlich ist, dass es für die Rekurrenten "mehr als befremdend" wirkt, wenn sie für die Fehler der Verwaltung belangt werden und ihnen Unachtsamkeit vorgehalten wird (vgl. Rekurs, S. 2). Allein der Umstand, dass die Veranlagung materiell falsch ist, stellt keinen Fristwiederherstellungsgrund dar (SGE vom 25. März 2021 [3-RV.2021.2]).

4.6.

Die Steuerkommission Q.____ ist daher zu Recht auf die verspätete Einsprache vom 25. August 2023 nicht eingetreten.

5.

5.1.

Die Rekurrenten machen unter Verweis auf den BGE 133 II 366 geltend, fehlerhafte Entscheide seien gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nichtig, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer sei, er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweise und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet werde.

5.2.

5.2.1.

Die Rekurrenten unterschlagen, dass im erwähnten Bundesgerichtsurteil auch das Folgende ausgeführt wird (Erw. 3.2):

"Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (BGE 129 I 361 E. 2.1 mit Hinweisen)."

Dies entspricht auch der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (Bundesgerichtsurteil vom 24. März 2023 [9C_656/2022] E. 2.1.1).

5.2.2.

Die (fälschlicherweise) doppelte Berücksichtigung der Liegenschaft in R. _____ führt daher nicht zur Nichtigkeit der Veranlagung.

6.

6.1.

Die Vorinstanz hat sich im Einspracheentscheid (vollständigkeitshalber) auch zur Revision geäußert, obwohl die Rekurrenten (richtigerweise) gar kein Gesuch um Revision stellten, denn diese setzt eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid voraus (§ 201 StG). Die Verfügung vom 17. August 2022 ist aufgrund der aufschiebenden Wirkung der dagegen erhobenen Einsprache jedoch (noch) nicht rechtskräftig geworden (SGE vom 25. Januar 2024 [3-RV.2023.7]). Da die Ablehnung einer Revision von der Vorinstanz nicht in das Dispositiv des Einspracheentscheides aufgenommen wurde, bildet die Revision nicht Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens. Es erübrigen sich daher Ausführungen des Spezialverwaltungsgerichts dazu.

6.2.

Die Berichtigung ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens (vgl. § 205 StG).

7.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten 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 wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 100.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 500.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Steueramt 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