

3-RV.2023.90

P 73

Urteil vom 22. Mai 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Lämmli Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	---

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

vertreten durch lic. iur. Remo Schmidhauser, Rechtsanwalt,
Zanetti & Schmidhauser, Bergstrasse 114, 8032 Zürich

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Geschäftsbereich Recht, Nachsteuern und Bussen, vom 14. Juni 2023 betreffend versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und 2018
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Gemeindesteueramt Q._____ meldete dem Kantonalen Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Bereich Nachsteuern und Bussen (im Folgenden: KStA), dass A._____ Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 107'467.00 in der Steuererklärung 2017 und von CHF 193'500.00 in der Steuererklärung 2018 nicht deklariert habe und nahm die entsprechende Aufrechnung vor. Mit Schreiben vom 4. Februar 2022 teilte das KStA A._____ mit, es müsse angenommen werden, dass er versucht habe, Steuern zu hinterziehen. Daher werde ein Bussenverfahren eröffnet. Gleichzeitig wurde ihm bis zum 31. März 2022 Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Einreichung sachdienlicher Unterlagen gegeben.

2.

Mit Schreiben vom 29. März 2022 und 7. Mai 2022 liess A._____ zur Angelegenheit Stellung nehmen.

3.

Mit Strafbefehl vom 20. Mai 2022 auferlegte das KStA A._____ wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindessteuern 2017 und 2018 eine Busse von CHF 27'733.30.

4.

Gegen den Strafbefehl liess A._____ mit Schreiben vom 8. Juni 2022 (Postaufgabe am 16. Juni 2022) Einsprache erheben und folgende Anträge stellen:

- "1. A._____ sei wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 bis 2018 von Schuld und Strafe freizusprechen.
2. A._____ sei wegen versuchter Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2017 bis 2018 von Schuld und Strafe freizusprechen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

5.

Am 5. Mai 2023 hat das KStA einen korrigierten Strafbefehl erlassen und den Strafbefehl vom 20. Mai 2022 aufgehoben. Es auferlegte A._____ wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und 2018 eine Busse von CHF 12'386.95.

6.

Mit Schreiben vom 5. Juni 2023 (Postaufgabe am 6. Juni 2023) liess A._____ gegen den korrigierten Strafbefehl vom 5. Mai 2023 Einsprache erheben und folgende Anträge stellen:

- "1. Der korrigierte Strafbefehl vom 5. Mai 2023 wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 bis 2018 (aaa) sei aufzuheben.
2. Das Strafverfahren gegen den Beschuldigten wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 bis 2018 sei einzustellen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Kantons Aargau."

7.

Mit Entscheid vom 14. Juni 2023 trat das KStA auf die Einsprache wegen Verspätung nicht ein.

8.

Den Einspracheentscheid vom 14. Juni 2023 (Zustellung am 15. Juni 2023) hat A. _____ mit Rekurs vom 12. Juli 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er beantragt,

- "1. Der Nichteintretensentscheid vom 14. Juni 2023 über die Einsprache gegen den korrigierten Strafbefehl Nr. aaa vom 5. Mai 2023 wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 bis 2018 sei aufzuheben;
2. Das Strafverfahren gegen den Rekursführer wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 bis 2018 sei an die Vorinstanz zurückzuweisen mit der Weisung, dass auf die Einsprache gegen den korrigierten Strafbefehl Nr. aaa vom 5. Mai 2023 wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 bis 2018 einzutreten sei;
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Rekursgegners."

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

9.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

10.

A. _____ hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorgeworfene versuchte Steuerhinterziehung bezieht sich auf die Steuerjahre 2017 und 2018. Massgebend für die Beurteilung ist somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Das KStA ist auf die Einsprache des Rekurrenten wegen Verspätung nicht eingetreten. Der Rekurrent macht demgegenüber geltend, die Einsprache sei rechtzeitig eingereicht worden. 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 21. Januar 2021 [3-RV.2020.137]; SGE vom 24. Januar 2019 [3-RV.2017.134]).

3.

Der Rekurrent lässt in der Replik ausführen, dass es sich vorliegend um ein Straf- und nicht um ein Verwaltungsverfahren handle und somit die strafprozessualen Verfahrensgarantien sowie die entsprechenden Verfahrensbestimmungen zur Anwendung gelangten.

4.

4.1.

Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage und ist nicht erstreckbar (§ 247 Abs. 1 StG i.V.m. § 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 Verfügung oder des Entscheides folgenden Tag zu laufen. Sie gilt als eingehalten, wenn die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist eingegangen oder der Schweizerischen Post übergeben worden ist. 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).

4.2.

Der korrigierte Strafbefehl vom 5. Mai 2023 wurde vom KStA gleichentags als A-Post Plus Sendung der Post übergeben und am 6. Mai 2023 um 06:59 Uhr in das Postfach des Vertreters gelegt (act. 127 der Vorakten; Track & Trace für die Nummer bbb). Das KStA hat ausgehend von einer Zustellung am 6. Mai 2023 die Einsprache gegen den korrigierten Strafbefehl vom 6. Juni 2023 als verspätet qualifiziert.

4.3.

Der Rekurrent lässt geltend machen, die Zustellung des korrigierten Strafbefehls an die Adresse des Rechtsvertreters sei gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (BGE 144 IV 57 und BGE 142 IV 125) erst mit der Leerung des Postfaches und der Kenntnisnahme am Montag, den 8. Mai 2023 erfolgt. Dem Eintrag, welcher im Erfassungssystem der Post vorliege, komme nicht die Eigenschaft einer Empfangsbestätigung zu, da sich mangels Quittierung dem Track & Trace Auszug nicht entnehmen lasse, ob tatsächlich jemand die Sendung behändigt habe und um wen es sich dabei gehandelt habe, geschweige denn, dass sie tatsächlich zur Kenntnis genommen worden sei. Weiter verletze eine Zustellung mittels A-Post Plus das im Strafverfahren geltende Gebot des "fair trial", zumal dadurch der Betroffene daran gehindert werde, seine ihm zustehenden (Verteidigungs-)Rechte wirksam wahrzunehmen. Dies gelte vorliegend umso mehr, da der Beschwerdegegner im Wissen darum, dass Postfächer an Samstagen regelmässig nicht geleert würden, offenkundig routinemässig am Vortag fristauslösende Sendungen mittels A-Post Plus zustelle und in der Folge die dadurch geschaffene Rechtsunsicherheit mittels Einwendung der Verfristung für sich ausnützen wolle. Eine Zustellung sei gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ungeachtet der Verletzung von Art. 85 Abs. 2 StPO auch dann gültig erfolgt, wenn die Kenntnisnahme des Empfängers auf andere Weise bewiesen werden könne und die zu schützenden Interessen des Empfängers gewahrt würden. Entscheidend sei, ab welchem Zeitpunkt von einer Kenntnisnahme ausgegangen werden könne. Demnach sei der Strafbefehl erst am 8. Mai 2023 zugestellt worden und die Einsprache vom 6. Juni 2023 rechtzeitig erfolgt.

4.4.

4.4.1.

Die Eröffnung eines Entscheides ist keine annahmebedürftige, sondern eine bloss empfangsbedürftige Rechtshandlung. Die effektive Kenntnisnahme vom Inhalt der Verfügung ist nicht notwendig. Die Folgen davon hat, unter Vorbehalt der Wiederherstellung der Frist, der Verfügungsadressat zu tragen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 StG N 7 mit Hinweisen; M. Zweifel/M. Beusch, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 133 DBG N 3 und 4). Die Zustellung wird in der Regel durch die Post vorgenommen. Die Steuerbehörden sind frei, auf welche Weise sie die postalische Zustellung vornehmen wollen, mit gewöhnlicher Post (A, A-Post Plus oder B), eingeschrieben oder gegen Empfangsbescheinigung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 8). Der Nachweis der Zustellung kann mit allen tauglichen Beweismitteln erbracht werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 26). Ob die Tatsache oder der Zeitpunkt einer Zustellung als gegeben anzunehmen ist, ist eine Frage der freien richterlichen Beweiswürdigung (Kommentar zum Aargau Steuergesetz, a.a.O.,

§ 175 StG N 26). Die Beweislast für den Zugang und den Zeitpunkt der Zustellung der Bussenverfügung tragen die Steuerbehörden (BGE 142 IV 125; M. Zweifel/M. Beusch, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 133 DBG N 9).

4.4.2.

Der Versand des Strafbefehls vom 5. Mai 2023 erfolgte wie ausgeführt mit A-Post Plus. Bei dieser Versandart werden Briefe konventionell in nicht eingeschriebener Form (A-Post) befördert, d.h. die Zustellung erfolgt direkt in den Briefkasten oder ins Postfach des Adressaten, ohne dass dieser den Empfang unterschriftlich bestätigen müsste. Entsprechend wird der Adressat im Falle seiner Abwesenheit auch nicht durch Hinterlegung einer Abholungseinladung avisiert. Im Unterschied zu herkömmlichen Postsendungen sind A-Post Plus Sendungen jedoch mit einer Nummer versehen, was die elektronische Sendungsverfolgung im Internet (Track & Trace) ermöglicht. Daraus ist ersichtlich, wann dem Empfänger die Sendung durch die Post in den Briefkasten/das Postfach gelegt wurde. Insofern stellt diese Art von Sendung eine Möglichkeit dar, zu beweisen, dass die Post zugestellt worden ist (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Oktober 2015 [2C_875/2015] Erw. 2.2.1; grundlegend Urteil des Bundesgerichts vom 14. Januar 2010 [2C_430/2009]).

4.4.3.

Ausweislich der Sendungsverfolgung für die Nummer bbb wurde die Sendung mit der Busse am 6. Mai 2023 um 06:59 Uhr in das Postfach des Vertreters gelegt. Sie gilt – entgegen der Auffassung des Vertreters des Rekurrenten – in diesem Zeitpunkt als zugestellt.

4.4.4.

Das Bundesgericht hat sich zu A-Post Plus Sendungen wie folgt geäußert (Bundesgerichtsurteil vom 6. Februar 2014 [6B_390/2013]):

"2.3.1 Bei der Versandmethode A-Post Plus wird der Brief mit einer Nummer versehen und ähnlich wie ein eingeschriebener Brief mit A-Post speidiert. Im Unterschied zu den eingeschriebenen Briefpostsendungen wird aber der Empfang durch den Empfänger nicht quittiert. Die Zustellung wird vielmehr elektronisch erfasst, wenn die Sendung in das Postfach oder in den Briefkasten des Empfängers gelegt wird. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kommt dem Eintrag, welcher die Post in ihrem Erfassungssystem vornimmt, nicht die Eigenschaft einer Empfangsbestätigung zu, da sich mangels Quittierung dem Track & Trace-Auszug nicht entnehmen lässt, ob tatsächlich jemand die Sendung behündigt hat und um wen es sich dabei handelt, geschweige denn, dass sie tatsächlich zur Kenntnis genommen worden ist (BGE 142 III 599 E. 2.2 mit Hinweisen). Die Zustellung mit A-Post Plus genügt den gesetzlichen Anforderungen von Art. 85 Abs. 2 StPO daher nicht.

2.3.2 Eine Zustellung ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ungeachtet der Verletzung von Art. 85 Abs. 2 StPO auch dann gültig

erfolgt, wenn die Kenntnisnahme des Empfängers auf andere Weise bewiesen werden kann und die zu schützenden Interessen des Empfängers (Informationsrecht) gewahrt werden (vgl. BGE 142 IV 125 E. 4.3; Urteile 1B_41/2016 vom 24. Februar 2016 E. 2.2; 6B_390/2013 vom 6. Februar 2014 E. 2.3.2; je mit Hinweisen). Entscheidend ist, ab welchem Zeitpunkt von einer Kenntnisnahme ausgegangen werden kann. Die Vorinstanz verweist diesbezüglich auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach Sendungen in der Regel als zugestellt gelten, wenn sie in den Machtbereich des Empfängers gelangt sind. Dabei ist nicht erforderlich, dass der Empfänger die Sendung tatsächlich in Empfang nimmt (BGE 142 III 599 E. 2.4.1; BGE 122 I 139 E. 1; je mit Hinweisen). Die genannten Entscheide äussern sich allerdings nicht zur Frage, ob diese Rechtsprechung auch auf Fälle anwendbar ist, für die der Gesetzgeber besondere Zustellvorschriften aufgestellt hat. Gleiches gilt für die weiteren, von der Vorinstanz genannten Entscheide (Urteile 2C_1126/2014 vom 20. Februar 2015 und 2C_430/2009 vom 14. Januar 2010). Wendete man die erwähnte Rechtsprechung auch auf Art. 85 StPO an, wäre in der Tat nicht ersichtlich, worin - im Vergleich zu den allgemeingültigen Regeln betreffend den Nachweis der Eröffnung - der zusätzliche Gehalt der Bestimmung bestehen soll. Der vorinstanzlichen Rechtsauffassung kann auch deshalb nicht gefolgt werden, da sie dem Grundsatz zuwiderläuft, dass dem Adressaten aus einer gesetzwidrigen Zustellung kein Nachteil erwachsen darf. So müsste ein Empfänger, welcher weder vom Inhalt der Sendung Kenntnis hat, noch um die Tatsache weiss, dass überhaupt eine Zustellung erfolgt ist, hinnehmen, dass er die Rechtsmittelfrist verpasst oder diese massgeblich verkürzt wird, während bei einer ordnungsgemässen Zustellung mittels Einschreiben der Betroffene die Abholung der Sendung bewusst bis zum siebten Tag hinauszögern könnte, ohne dass die Frist verkürzt würde. Dies kann nicht die Meinung des Gesetzgebers gewesen sein. Zudem trägt die vorinstanzliche Rechtsauslegung dem Umstand zu wenig Rechnung, dass strafrechtliche Entscheide für die Betroffenen weitreichende Folgen zeitigen können, die StPO allerdings häufig nur kurze, 10-tägige Rechtsmittelfristen vorsieht (vgl. Art. 322 Abs. 2, Art. 354 Abs. 1, Art. 396 Abs. 1 und Art. 399 Abs. 1 StPO). Es ist daher zentral, dass der Betroffene seine Rechte effektiv wahren kann und ihm das Ergreifen eines Rechtsmittels nicht unnötig erschwert oder verunmöglicht wird. Die Rechtsmittelfrist kann erst dann zu laufen beginnen, wenn die betroffene Person im Besitz aller für die erfolgreiche Wahrung ihrer Rechte wesentlichen Elemente ist (BGE 102 Ib 91 E. 3). Bestehen besondere Formvorschriften, darf an den blossen Zugang in den Machtbereich des Empfängers keine fristauslösende Wirkung geknüpft werden. Massgebend ist vielmehr die tatsächliche Kenntnisnahme durch den Adressaten (a.M. SARARARD ARQUINT, in: Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung, 2. Aufl. 2014, N. 6 zu Art. 85 StPO). Der Kenntnisnahme durch den Adressaten gleichgestellt ist die Entgegennahme durch eine angestellte oder im gleichen Haushalt lebende, mindestens 16 Jahre alte Person (Art. 85 Abs. 3 StPO) oder den Rechtsbeistand (Art. 87 Abs. 3 StPO). Dass in diesen Fällen nicht der Adressat selber, jedoch immerhin ein gesetzlich umschriebener Kreis von Personen Kenntnis von der Zustellung erhält, ist eine vom Gesetzgeber gewollte und ausdrücklich geregelte Ausnahme vom Grundsatz der persönlichen Kenntnisnahme. Nicht einschlägig sind vorliegend Erwägungen zur Zustellfiktion von Art. 85 Abs. 4 StPO. Diese ebenfalls gesetzlich ausdrücklich geregelte Ausnahme vom Grundsatz der tatsächlichen Kenntnisnahme gelangt erst dann zur Anwendung, wenn die Postsendung trotz Avisierung nach dem siebten Tag nicht abgeholt wird. Ebenso unerheblich sind die in diesem Zusammenhang vom Beschwerdegegner 2 ins Feld geführten Überlegungen zu Zustellfehlern seitens der Post. Der Be-

fürchtung schliesslich, der Empfänger könne den Beginn des Fristenlaufs beliebig hinauszögern, ist entgegenzuhalten, dass dieser gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung darum besorgt zu sein hat, den Inhalt der Verfügung und deren Begründung zu erfahren, sobald er vom Bestand einer ihn betreffenden Entscheidung Kenntnis erhält (BGE 139 IV 228 E. 1.3; BGE 134 V 306 E. 4.2; BGE 102 Ib 91 E. 3). Ferner kann es gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen, sich bei Kenntnis des Entscheids nachträglich auf den Formmangel zu berufen."

4.4.5.

Die Schweizerische Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO) gilt nach ihrem Art. 1 Abs. 1 für die Verfolgung und Beurteilung der Straftaten nach Bundesrecht durch die Strafbehörden des Bundes und der Kantone. Sie gilt auch für die Verfolgung und die Beurteilung kantonaler Straftatbestände (§ 1 Abs. 2 des Einführungsgesetzes zur Schweizerischen Strafprozessordnung [EG StPO]), wobei die besonderen Bestimmungen der kantonalen Ordnungsbussenverfahren und Steuerstrafverfahren vorbehalten bleiben. Beim vorliegenden Bussenverfahren nach § 236 ff. StG handelt es sich um ein solches kantonales Steuerstrafverfahren, welches im Strafbefehlsverfahren nach den §§ 242 ff. StG abgehandelt wird. Das Steuergesetz beinhaltet somit eine eigene Verfahrensordnung, die gemäss § 1 Abs. 2 EG StPO im kantonalen Ordnungsbussen- bzw. Steuerstrafverfahren den Regeln der StPO vorgeht. Mit anderen Worten ist die StPO beim vorliegenden Bussenverfahren für die Frage der Zustellung bzw. Zustellungsform nicht anwendbar.

Im Gegensatz zur StPO, welche häufig nur zehntägige Rechtsmittelfristen vorsieht, gewährt das StG vorliegend eine 30-tägige Rechtsmittelfrist. Somit liegt – entgegen der Ansicht des Vertreters des Rekurrenten – auch keine zu kurze Frist für eine wirksame Verteidigung vor, selbst wenn er nach eigener Darstellung vorliegend statt 30 Tage nur 28 Tage Zeit gehabt haben soll, um eine Rekursschrift mitsamt Antrag und Begründung zu schreiben.

4.4.6.

Entgegen Art. 85 Abs. 2 StPO sieht § 175 Abs. 1 StG allgemein die *schriftliche* Eröffnung von Verfügungen und Entscheidungen vor. Das Erfordernis der *ingeschriebenen* Eröffnung fehlt. Nachdem es sich um ein kantonales Strafverfahren handelt und das StG keine qualifizierte Zustellung von Strafbefehlen in eingeschriebener Form verlangt, ist die Zustellung mit A-Post Plus – und allen damit verbundenen Folgen – gültig erfolgt. Mit anderen Worten genügt es nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung, wenn die Sendung in den Machtbereich des Rekurrenten bzw. seines Vertreters gelangt ist und er demzufolge von der Sendung hätte Kenntnis nehmen können. Die Zustellung nicht eingeschriebener Post erfolgt nämlich bereits dadurch, dass die Sendung in den Briefkasten oder ins Postfach des Adressaten eingelegt wird und damit in den Verfügungsbereich des Empfängers gelangt und somit unabhängig davon, ob dies an einem Werktag oder

Samstag geschah (Bundesgerichtsurteil vom 24. Januar 2012 [2C_750/2011, 2C_577/2011]; Bundesgerichtsurteil vom 14. Januar 2010 [2C_430/2009] mit Hinweisen, in: StR 65/2010 S. 396 ff.).

Etwas Anderes ist für das vorliegende Verfahren den vom Rekurrenten zitierten Bundesgerichtsentscheiden nicht zu entnehmen (BGE 144 IV 57 und BGE 142 IV 125). Weder ist die StPO vorliegend massgeblich, noch bestehen im anwendbaren kantonalen StG Vorschriften in Bezug auf die Art der Zustellung. Da keine besonderen Formvorschriften bestehen, erfolgte die Zustellung per A-Post Plus korrekt. Der Zugang in den Machtbereich – also vorliegend ins Postfach des Vertreters – wirkt fristauslösend. Die tatsächliche Kenntnissnahme des Vertreters ist irrelevant.

Ebenfalls nicht relevant, auch wenn § 28 Abs. 1 VRPG auf die ZPO verweist, ist vorliegend der neu ab 1. Januar 2025 in die ZPO aufgenommene Art. 142 Abs. 1^{bis} ZPO, wonach bei Zustellung einer Sendung an einem Samstag durch gewöhnliche Post, die Mitteilung nach Absatz 1 am nächsten Werktag als erfolgt gelte. Art. 407f ZPO, welcher die Übergangsbestimmung regelt, sieht keine Anwendung von Art. 142 Abs. 1^{bis} ZPO auf Verfahren vor, die bei Inkrafttreten der Änderung vom 17. März 2023 rechtshängig sind.

Folglich erfolgte die fristauslösende Zustellung am Samstag, 6. Mai 2023.

4.5.

Wurde der Strafbefehl am 6. Mai 2023 zugestellt, begann die 30-tägige Einsprachefrist am 7. Mai 2023 zu laufen und endete am Mittwoch, 5. Juni 2023. Die am Donnerstag, 6. Juni 2023, der Post übergebene Einsprache (Poststempel auf dem dazugehörenden Couvert; act. 128) erfolgte daher verspätet.

5.

5.1.

Auf verspätet erhobene Rechtsmittel wird nur eingetreten, wenn die steuerpflichtige Person durch erhebliche Gründe wie Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe wie etwa eine unrichtige Rechtsmittelbelehrung an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und das Rechtsmittel innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes eingereicht wurde (§ 187 Abs. 2 StG). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wird die Rechtsmittelfrist wiederhergestellt. Erhebliche Hinderungsgründe werden bejaht, wenn die Steuerpflichtigen wider ihren Willen nicht in der Lage waren, die Frist zu wahren, ohne dass sie daran ein Verschulden trifft. An den Nachweis der Unmöglichkeit bzw. Unzumutbarkeit der rechtzeitigen Einreichung eines Rechtsmittels werden strenge Anforderungen gestellt. Ein Hinderungsgrund wird nach der gefestigten Rechtsprechung nur angenommen, wenn ein "gangbarer Weg für die recht-

zeitige Einreichung der Rechtsvorkehr" gefehlt hat (Bundesgerichtsurteil vom 13. Dezember 2000 [2P.235/2000]). Die Beweislast für das Vorliegen eines Fristwiederherstellungsgrundes trifft die Steuerpflichtigen (SGE vom 23. Februar 2017 [3-RV.2016.145]).

5.2.

Der Rekurrent liess in seinem Rekurs keinerlei Hinderungsgründe geltend machen. Vielmehr wird aus der Darstellung des Sachverhalts im Rekurs klar ersichtlich, dass er sich über den Zeitpunkt der Zustellung und in der Folge die korrekte Fristberechnung geirrt hat. Der Irrtum über die Fristberechnung gilt jedoch nicht als Hinderungsgrund (M. Zweifel/M. Beusch, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 133 DBG N 19 mit Verweisen).

6.

Im Ergebnis ist der Rekurs abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten vom Rekurrenten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Sodann ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 545.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung 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, 22. Mai 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner