

3-RV.2024.49
P 162

Urteil vom 24. Oktober 2024

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Loser
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission B.**_____
 vom 26. März 2024
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 18. Dezember 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission B._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2022 nach Ermessen zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 32'400.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 18. Dezember 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 26. Februar 2024 Einsprache, indem er eine ausgefüllte Steuererklärung einreichte.

3.

Mit Schreiben des Gemeindesteueramtes B._____ vom 27. Februar 2024 wurde A._____ darüber informiert, dass seine Einsprache zu spät erfolgt sei. Gleichzeitig wurde er aufgefordert, allfällige Hinderungsgründe gemäss § 187 Abs. 2 StG innert zwanzig Tagen vorzubringen.

4.

A._____ nahm dazu mit E-Mail vom 21. März 2024 Stellung. Er führte aus, die Verspätung sei aufgrund seiner mentalen Gesundheit entstanden. Allerdings habe er in jenem Zeitraum keinen Kontakt mehr mit seinem Psychologen gehabt und habe sich seinen Zustand auch vom Hausarzt nicht bestätigen lassen. Im Verlauf der weiteren E-Mail-Korrespondenz (am selben Tag) bestätigte er, dass er für den Zeitraum Dezember 2023 bis Februar 2024 kein ärztliches Zeugnis beibringen könne.

5.

Mit Entscheid vom 26. März 2024 trat die Steuerkommission B._____ auf die Einsprache wegen Verspätung nicht ein.

6.

Den Einspracheentscheid vom 26. März 2024 (Zustellung am 1. Mai 2024) hat A._____ mit Rekurs vom 29. Mai 2024 (Postaufgabe am 30. Mai 2024) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt folgenden

"Antrag:

Der Entscheid ist aufzuheben und mich als Steuerpflichtiger gemäss dem Grundsatz der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit einzuschätzen (das heisst gemäss Einkommen eines Lehrlings [...]), anstatt willkürlich."

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

7.

7.1.

Das Gemeindesteueramt B._____ beantragt die Abweisung des Rekurses.

7.2.

Das Kantonale Steueramt (KStA) beantragt in der Vernehmlassung vom 3. Juli 2024 die teilweise Gutheissung des Rekurses. Mit E-Mail vom 3. September 2024 berichtigt das KStA seinen Antrag, der nunmehr auf Abweisung des Rekurses lautet.

8.

A._____ hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Steuerkommission B._____ ist auf die Einsprache des Rekurrenten wegen Verspätung nicht eingetreten. Der Rekurrent bringt vor, die Verspätung sei seiner mangelnden mentalen Gesundheit geschuldet gewesen.

Nachfolgend ist einzig zu prüfen, ob der Nichteintretensentscheid der Steuerkommission B._____ zu Recht erfolgt ist. Ist das der Fall, ist der Rekurs abzuweisen, andernfalls ist die Sache an die Steuerkommission B._____ zur Prüfung der materiellen Vorbringen zurückzuweisen. Soweit Einwendungen in der Sache erhoben werden, kann somit auf den Rekurs nicht eingetreten werden.

3.

3.1.

3.1.1.

Die Veranlagungsverfügung vom 18. Dezember 2023 wurde dem Rekurrenten eingeschrieben zugestellt. Die Sendungsverfolgung bescheinigt eine Zustellung am 19. Dezember 2023 um 10.15 Uhr.

3.1.2.

Mit E-Mail vom 22. Februar 2024 erklärte der Rekurrent, dass er die Steuererklärungen 2021 und 2022 aufgrund gesundheitlicher Probleme nicht eingereicht habe und erkundigte sich, ob es möglich sei, diese mit der Steuererklärung 2023 nachzureichen.

3.1.3.

Mit E-Mails vom 22. und 23. Februar 2024 antwortete das Gemeindesteueramtsamt B._____, dass die Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer für das Jahr 2021 bereits im Januar 2023 in Rechtskraft erwachsen seien. Für das Steuerjahr 2022 sei die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern am 22. Januar 2024 rechtskräftig geworden. Jedoch könne gegen die (in den nächsten Tagen zu eröffnende) Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2022 innert 30 Tagen seit Zustellung Einsprache erhoben werden. Dafür sei die vollständig ausgefüllte Steuererklärung 2022 einzureichen, die in der Folge geprüft werde.

3.1.4.

Am 26. Februar 2024 (Poststempel) reichte der Rekurrent die ausgefüllte Steuererklärung 2022 ein.

3.2.

3.2.1.

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 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. 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).

3.2.2.

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; 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 Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 26). Die Beweislast für den Zugang und den Zeitpunkt der Zustellung der Bussenverfügung tragen die Steuerbehörden (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 133 DBG N 9).

3.2.3.

Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt eine behördliche Sendung nicht erst dann als zugestellt, wenn der Adressat sie tatsächlich in Empfang genommen hat, sondern es genügt, dass sie in seinen

Machtbereich gelangt ist und er sie demzufolge zur Kenntnis nehmen kann. Holt der Empfänger einer eingeschriebenen Briefpostsendung die Sendung nicht innert der Abholfrist von sieben Tagen ab, so gilt die Sendung als am letzten Tag dieser Frist zugestellt (Zustellfiktion). Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der Empfänger nach Treu und Glauben mit einer Zustellung aufgrund der Umstände mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit rechnen musste. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Verfahrens- oder Prozessrechtsverhältnis besteht (BGE 130 III 396; Urteil des Bundesgerichts vom 3. Dezember 2018 [2C_1020/2018]).

3.3.

3.3.1.

Der Rekurrent bestreitet nicht, dass ihm die Veranlagungsverfügung vom 18. Dezember 2023 am Folgetag zugestellt wurde. Den Akten sind keine Hinweise zu entnehmen, welche die erfolgte Zustellung als zweifelhaft erscheinen liessen. Es kann ohne Weiteres auf die Sendungsverfolgung abgestellt werden.

3.3.2.

Bei einer Zustellung am 19. Dezember 2023 hat die Einsprachefrist am 20. Dezember 2023 zu laufen begonnen. Der letzte Tag der Einsprachefrist fiel demnach auf den 18. Januar 2024. Die ausgefüllte Steuererklärung 2022 im Sinne einer Einsprache gegen die Ermessensveranlagung ist deshalb am 26. Februar 2024 verspätet eingereicht worden.

3.3.3.

Steht somit fest, dass der Rekurrent die Einsprache zu spät eingereicht hat, verbleibt die Prüfung der Frage, ob ein Grund zur Fristwiederherstellung vorlag.

4.

4.1.

Der Rekurrent macht geltend, er habe die Einsprache (Steuererklärung) aufgrund gesundheitlicher Probleme nicht rechtzeitig eingereicht.

Auf die Aufforderung des Gemeindesteueramtes B._____, den Hinderungsgrund für die verspätete Einreichung nachzuweisen, führte der Rekurrent aus, er könne seinen Hausarzt anfragen, ob er ihm bestätigen könne, dass er zwischen 2021 und 2022 für eine kurze Dauer krankgeschrieben gewesen sei.

Nach der Rückmeldung des Gemeindesteueramtes B._____, es sei ein ärztliches Zeugnis für den Zeitraum Dezember 2023 bis Februar 2024 erforderlich, räumte der Rekurrent ein, dass er für diese Zeitperiode kein ärztliches Zeugnis beibringen könne, da er dannzumal nicht mehr in ärztlicher Behandlung gestanden habe.

4.2.

4.2.1.

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 wird (§187 Abs. 2 StG).

4.2.2.

Erhebliche Gründe liegen vor, wenn die steuerpflichtige Person wider ihren Willen nicht in der Lage war, die Frist zu wahren. Als Hinderungsgründe werden nach der Rechtsprechung etwa anerkannt: Ernstliche Erkrankung des Verfügungsadressaten, Unglücks- oder Todesfall in seiner Familie, Militärdienst und nicht voraussehbare Landesabwesenheit, aber auch weitere in der Regel subjektive Gründe, welche die objektiv nicht unausweichliche Fristversäumnis als entschuldbar erscheinen lassen. An die Unmöglichkeit bzw. Unzumutbarkeit werden strenge Anforderungen gestellt. Aus Wortlaut und Sinn des Gesetzes ergibt sich klar, dass das Vorliegen eines solchen Grundes für sich allein nicht genügt; vielmehr muss darin die kausale Ursache für die verspätete Einreichung des Rechtsmittels liegen. Für die aufgezählten Hinderungsgründe trifft dies in der Regel, aber nicht immer und ausnahmslos zu (VGE vom 14. November 2006 [WBE.2006.333]).

4.2.3.

Ein unverschuldetes Hindernis im Sinne von § 187 Abs. 2 StG liegt nicht nur vor, wenn es dem Betroffenen infolge eines von seinem Willen unabhängigen Umstands objektiv 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 der Rechtsuchende 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]).

4.2.4.

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]).

4.3.

Zwar kann eine psychische Erkrankung, wie der Rekurrent sie geltend macht, unter gewissen Umständen ein Hinderungsgrund sein. Der Rekurrent vermochte jedoch für den massgebenden Zeitraum zwischen dem 19. Dezember 2023 und dem 18. Januar 2024 kein ärztliches Zeugnis zur

Bestätigung seiner gesundheitlichen Beeinträchtigung beizubringen. Mangels Nachweis erübrigt sich die Prüfung, ob die gesundheitlichen Beschwerden des Rekurrenten eine Fristwiederherstellung gerechtfertigt hätten.

Somit liegt kein Umstand vor, der eine Fristwiederherstellung rechtfertigen würde.

5.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Einsprache des Rekurrenten zu spät erfolgt ist. Ein Fristwiederherstellungsgrund liegt nicht vor. Die Steuerkommission B._____ ist vor diesem Hintergrund zu Recht nicht auf die Einsprache des Rekurrenten eingetreten. Auf materielle Fragen kann nicht eingetreten werden. Somit ist der Rekurs abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten vom Rekurrenten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 610.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt B. _____

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, 24. Oktober 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche