

3-RV.2024.8
P 201

Urteil vom 19. Dezember 2024

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Senn
 Richter Wick
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrentin **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 17. Oktober 2023
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 27. April 2016 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 114'100.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 50'100.00) veranlagt.

2.

A._____ hat am 15. August 2022 einen Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014, 2015, 2018 und 2019 beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, eingereicht. Mit Urteil vom 22. Juni 2023 (3-RV.2022.103) wurde der Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014, 2015 und 2019 zur Behandlung als Einsprache an die Steuerkommission Q._____ überwiesen; im Übrigen wurde auf den Rekurs nicht eingetreten.

3.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2023 teilte der Leiter der Abteilung Steuern der Gemeinde Q._____ A._____ mit, dass die Einsprache (vom 15. August 2022) betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 verspätet sei und forderte sie auf, innert 20 Tagen einen allfälligen Hinderungsgrund nachzuweisen, ansonsten auf die Einsprache nicht mehr eingetreten werden könne. Mit Schreiben vom 17. Juli 2023 nahm A._____ dazu Stellung.

4.

Mit Entscheid vom 17. Oktober 2023 ist die Steuerkommission Q._____ auf die Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 infolge Verspätung und eines fehlenden Hinderungsgrundes nicht eingetreten.

5.

Den Einspracheentscheid vom 17. Oktober 2023 (Zustellung am 22. November 2023) hat A._____ mit, unter Berücksichtigung der Gerichtsferien, rechtzeitigem Rekurs vom 4. Januar 2024 (persönliche Übergabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt die folgenden Begehren:

- "1 Steuerjahr 2014: es sei der Steuersatz für die Unfalltaggeld-Zahlung durch H._____ von 18 auf 12 Monate zu reduzieren (Nachzahlung ab 1.11.2011 CHF 102'365 + 6 Monatszahlungen CHF 19'362 = steuerbarer Betrag in Summe CHF 121'727).
- 2 Steuerjahr 2015: es sei der Steuersatz für die IV-Rentenzahlung von 18 auf 12 Monate zu reduzieren (Nachzahlung ab 1.4.2013 CHF 27'751 + 6 Monatszahlungen CHF 6090 = in Summe CHF 33'841)
- 3 Ungerechtfertigte Aufrechnungen durch die Steuerabteilung Q._____ (in Besteuerung der selbständigen Erwerbstätigkeit von B._____ und mir) sind zu unterbinden für die beschriebenen Beispiele in den Einsprachen 2019 (...und 2020, 2021, 2022, Rekurs 2018), sowie auch für zukünftige Veranlagungen zu unterlassen.
- 4 Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten Steuerverwaltung Q._____.
- 5 Nachteilsausgleich bezüglich der Fristigkeit verspätet eingereichter Einsprache/Rekurs
(Eventualiter sei durch das Gericht ein ärztlicher Bericht einzuholen)"

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._____ hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Steuerkommission Q._____ ist auf die Einsprache 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. Februar 2024 [3-RV.2033.145]), das heisst auf die Anträge, wonach der Steuersatz für die Steuerjahre 2014 und 2015 zu reduzieren und auf ungerechtfertigte Aufrechnungen bei der Rekurrentin und deren Partner, B._____, in den Steuerjahren 2018 bis 2022 und auch in zukünftigen Veranlagungen zu verzichten sei.

2.2.

Die Frage, ob die Steuerkommission Q._____ bezüglich Kantons- und Gemeindesteuern 2015 und 2019 zu Recht nicht auf die Einsprache infolge Verspätung und fehlender Hinderungsgründe eingetreten ist, wird in separaten Verfahren geprüft.

2.3.

Das Spezialverwaltungsgericht ist mit Urteil vom 22. Juni 2023 (3-RV.2022.103) infolge Verspätung und fehlender Hinderungsgründe nicht auf den Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 eingetreten. Dieser Entscheid wurde von der Rekurrentin nicht mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht angefochten und ist somit rechtskräftig. Angesichts dessen kann der Antrag eines Nachteilsausgleichs in Form von Eintreten auf den verspäteten Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 vorliegend nicht erneut geprüft werden. Diesbezüglich ist auf den Rekurs nicht einzutreten.

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 2014 ist mit 27. April 2016 datiert. Da sie mit normaler Post versandt wurde, ist der genaue Zustellzeitpunkt nicht bekannt. Es ist jedoch unbestritten, dass die Einsprache vom 15. August 2022 (Postaufgabe gleichentags) nicht innerhalb der 30-tägigen Einsprachefrist, das heisst verspätet 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.

Rechtsprechungsgemäss ist die Wiederherstellung der Frist nur bei klarer Schuldlosigkeit der steuerpflichtigen Person und ihrer Vertretung zu gewähren, das heisst wenn ein "gangbarer Weg" für die rechtzeitige Einreichung des Rechtsmittels gefehlt hat bzw. wenn die steuerpflichtige Person oder ihre Vertretung auch bei gewissenhaftem Vorgehen nicht rechtzeitig hätten handeln können (Bundesgerichtsurteil vom 31. Oktober 2022 [2C_1011/2021] E. 4.4.; VGE vom 6. September 2021 [WBE.2021.190]). In Frage kommt objektive Unmöglichkeit zeitgerechten Handelns wie beispielsweise bei Naturkatastrophen, Militärdienst oder schwerwiegender Erkrankung, oder subjektive Unmöglichkeit, wenn zwar die Vornahme einer Handlung, objektiv betrachtet, möglich gewesen wäre, die betroffene Person aber durch besondere Umstände, die sie nicht zu vertreten hat, am Handeln gehindert worden ist. In Betracht kommen hier insbesondere unverschuldete Irrtumsfälle. Es ist jedoch ein strenger Massstab anzuwenden. Insbesondere stellt ein auf Unachtsamkeit zurückzuführendes Versehen kein unverschuldetes Hindernis dar (Bundesgerichtsurteil vom 31. Oktober 2022 [2C_1011/2021] E. 4.4.). 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 (VGE vom 6. September 2021 [WBE.2021.190]).

4.3.

Die Rekurrentin führt aus, dass sie aufgrund eines Zeckenstichs im Jahr 2010 an Neuro-Borreliose (Diagnose Lyme-Borreliose II mit Post-Lyme-Disease-Syndrom) leide, deshalb nur über eingeschränkte Ressourcen verfüge und zu 50 % teilinvalid sei. Die reduzierte Leistungsfähigkeit im kognitiven Bereich äussere sich mit gravierenden Konzentrationsschwierigkeiten und Leistungsabfall in Denkprozessen. Sie könne nach wie vor dieselben Resultate erreichen, benötige dafür jedoch, unter optimalen

Voraussetzungen, doppelt so viel Schlaf und Zeit. Im Veranlagungszeitpunkt der Kantons- und Gemeindesteuern 2014 am 27. April 2016 habe sie bereits im Krisenmodus gearbeitet, da ihr von der Arbeitgeberin, G._____ AG, die Kündigung in Aussicht gestellt worden sei. Im Februar 2016 habe sie eine Weiterbildung (CAS [...]) begonnen und im Sommer 2016 habe sie zugunsten eines neuen Kundenauftrags auf eine bereits gebuchte Ferienwoche verzichtet, was ihren Job für weitere eineinhalb Jahr gerettet habe. Zur Einhaltung einer 30-tägigen Amtsfrist müsse sie sämtliche verfügbaren Ressourcen fokussieren und alles andere stehen und liegen lassen. Das sei nicht in jeder Lebenssituation möglich. Sie habe es nicht als verhältnismässig angesehen, dafür ihre Anstellung bei der G._____ AG oder ihre Weiterbildung aufzugeben. Zur Einhaltung eines zeitknappen Fixtermins missachte sie die Leistungsgrenze mithilfe eines Medikaments. Ihr Privatleben verdiene diese Bezeichnung nicht mehr.

4.4.

Wird eine Krankheit als Hinderungsgrund angerufen, muss die Beeinträchtigung derart einschneidend sein, dass die steuerpflichtige Person durch sie davon abgehalten wird, innerhalb der Frist zu handeln oder eine Drittperson mit der notwendigen Vertretung zu betrauen. Der Nachweis der hinreichend schweren Krankheit unterliegt nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung zwar keiner festen Beweisregel. Wird eine Erkrankung als Grund für die versäumte Frist angerufen, kommt in der Praxis einem zeitnah erstellten, aussagekräftigen, inhaltlich spezifischen Arztzeugnis, dem zufolge das Fristversäumnis gar nicht oder höchstens leicht verschuldet ist, aber ausschlaggebende Bedeutung zu (Bundesgerichtsurteil vom 12. Juni 2024 [9C_324/2024] E. 2.5.). Die Beweislast hierfür trägt die steuerpflichtige Person, denn diese leitet aus dem unverschuldeten Hindernis Rechte ab (Bundesgerichtsurteil vom 4. April 2019 [2C_294/2019] E. 3.2.). Die blosser Bestätigung eines Krankheitszustandes oder einer vollständigen Arbeitsunfähigkeit genügt den skizzierten Anforderungen nicht (Bundesgerichtsurteil vom 12. Juni 2024 [9C_324/2024] E. 2.5.). Diese Ausführungen zur Krankheit gelten sinngemäss auch für eine Behinderung (SGE vom 27. Juni 2024 [3-RV.2023.131]).

4.5.

4.5.1.

Die Rekurrentin beruft sich zur Begründung ihrer verspäteten Einsprache insbesondere auf die nachgenannten Urkunden.

4.5.2.

Dr. med. D._____, führt in seinem Schreiben vom 17. August 2012 an die damalige Anwältin der Rekurrentin das Folgende aus:

"(...) Gemäss Ihrem Wunsch berichte ich Ihnen über die aktuellen Beschwerden und über den Verlauf der Lyme-Borreliose bei Ihrer Mandantin.

Folgende Beschwerden stehen im Zentrum:

Müdigkeit und Konzentrationsstörungen: Seit Beginn der Erkrankung im Sommer 2010 war die Müdigkeit eine zentrale Beschwerde. Ineins mit der Müdigkeit bestanden Konzentrationsstörungen, welche eine Beeinträchtigung der Leistungen am Arbeitsplatz zur Folge hatten (qualitativ wie quantitativ: Minuszeiten ab Q4 2010). Trotz antibiotischer Therapie anfangs 2011, die allerdings wegen allergischer Reaktion nur suboptimal durchgeführt werden konnte, besserten die Müdigkeit und die Konzentrationsstörungen bis heute nicht wesentlich. Die Müdigkeit führt auch zu deutlich vermehrtem Schlafbedarf. Aufgrund der Leistungseinbusse in ihrer Arbeitsfähigkeit kann die Patientin kein 100% Arbeitspensum bewältigen (aktuelle Anstellung zu 50%). Es ist davon auszugehen, dass sich bei diesen Symptomen in absehbarer Zeit keine wesentliche Besserung gibt.

(...)"

4.5.3.

Im ärztlichen Zeugnis von prakt. Arzt E. _____ vom 17. September 2012 steht Folgendes:

"Ab dem 1. November 2011 musste A. _____ ihre Berufstätigkeit aus Gesundheitsgründen auf 50 % senken.

Bis heute und wahrscheinlich auch in weiterer Zukunft wird A. _____ die Arbeitsleistung nicht steigern können. Die eingeschränkte Arbeitsfähigkeit ist durch die Folgen einer Borrelieninfektion aufgetreten."

4.5.4.

Die Invalidenversicherung sprach der Rekurrentin mit Verfügung vom tt.mm. 2015 ab dem 1. April 2013 bis auf weiteres bei einem IV-Grad von 50 % eine halbe Invalidenrente zu.

4.5.5.

Die H. _____ AG entschied mit Verfügung vom tt.mm. 2018, dass die Rekurrentin bei einem Invaliditätsgrad von 45 % ab dem 1. September 2017 Anspruch auf eine monatliche Invalidenrente habe.

4.5.6.

Die SVA Aargau (Invalidenversicherung) bestätigte der Rekurrentin mit Schreiben vom 29. Dezember 2023, dass sie mit einem IV-Grad von 55 % Anspruch auf eine halbe Invalidenrente habe; die Mitteilung vom 15. August 2018 habe weiterhin ihre Gültigkeit.

4.5.7.

Die Rekurrentin reichte eine Kopie ihres bis am 31. Dezember 2024 gültigen IV-Ausweises ein.

4.5.8.

Diese Urkunden weisen für den Zeitraum der im Jahr 2016 laufenden Einsprachefrist höchstens eine Arbeitsunfähigkeit von 50 % bzw. eine Erwerbsunfähigkeit von 55 % aus. Daraus lässt sich nicht schliessen, dass die Rekurrentin durch die Lyme-Krankheit bzw. ihre Behinderung geradezu davon abgehalten wurde, innert Frist zu handeln. Dies gilt umso mehr, als die Rekurrentin, wie sie selbst ausführt, im Jahr 2016 während laufender Einsprachefrist einer Erwerbstätigkeit in einem 50 %-Pensum nachging und sich weiterbildete (CAS [...]; 4. Februar bis 2. September 2016). Die Lyme-Krankheit stellt bei der Rekurrentin auch in Kombination mit ihren beschränkten zeitlichen Ressourcen, ihrer eingeschränkten kognitiven Leistungsfähigkeit und beruflichen Auslastung keinen erheblichen Hinderungsgrund dar. Denn zum einen können Arbeitsüberlastung und organisatorische Unzulänglichkeiten gemäss Rechtsprechung a priori kein entschuldbares Hindernis darstellen (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juli 2016 [2C_255/2016] E. 4.; Bundesgerichtsurteil vom 22. Oktober 2012 [2C_699/2012] E. 3.2). Zum anderen wäre es der Rekurrentin zumindest möglich gewesen, eine Drittperson mit der Vornahme der Einsprache zu betrauen. Dass sich die Rekurrentin im Jahr 2016 vergeblich um eine Vertretung bemühte, ist nicht nachgewiesen. Deren eingereichte E-Mail-Korrespondenz mit Rechtsanwältin I. _____ und Rechtsanwalt J. _____ datiert aus den Jahren 2021 und 2023. Auch das Telefonat mit Personen von K. _____ Rechtsanwälte fand gemäss Angaben der Rekurrentin erst im Sommer 2023 statt.

4.6.

4.6.1.

Die Rekurrentin beantragt die Einholung eines ärztlichen Berichts sowie die Zeugeneinvernahmen von prakt. Arzt E. _____ (zur Medikation), von C. _____ oder L. _____ (ehemaliger CEO bzw. Arbeitnehmerin der G. _____ AG; betreffend Kündigung, Weiterbildungsunterstützung und Solidaritätsbeiträge) und von "K. _____ Rechtsanwälte" (betreffend Absage im Sommer 2023).

4.6.2.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]) gebietet, rechtzeitig und formrichtig angebotene Beweismittel abzunehmen, es sei denn, diese beträfen eine nicht erhebliche Tatsache oder seien offensichtlich untauglich, über die streitige Tatsache Beweis zu erbringen. Eine antizipierte Beweiswürdigung wird dadurch aber nicht ausgeschlossen. Die Behörde darf vielmehr einen Beweisantrag ablehnen und das Beweisverfahren schliessen, wenn sie in willkürfreier Würdigung der bereits abgenommenen Beweise zur Überzeugung gelangt, der rechtlich erhebliche Sachverhalt sei genügend abgeklärt, und sie überdies in willkürfreier antizipierter Würdigung der zusätzlich beantragten Beweise zur Auffassung gelangen

durfte, weitere Erhebungen würden am Beweisergebnis voraussichtlich nichts mehr ändern (VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2021.314]).

4.6.3.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen (E. 4.5.8.) vermöchten die beantragten Zeugeneinvernahmen und die Einholung eines ärztlichen Berichts nichts daran zu ändern, dass die Krankheit bzw. Behinderung der Rekurrentin keinen erheblichen Hinderungsgrund darstellt. Die Beweisanträge der Rekurrentin sind daher abzuweisen.

4.7.

4.7.1.

Die Rekurrentin macht sodann geltend, dass sie sich, sobald sie von der Kapitalnachzahlung 2014 Kenntnis gehabt habe, proaktiv und mit zumutbarer Sorgfalt um die unterjährige Anpassung der provisorischen Steuereinschätzung gekümmert habe. Nach mehreren Neuberechnungen zu 2014 habe das Steueramt Q._____ damals glaubhaft vertreten, dass alles kontrolliert und einwandfrei sei, und dass eine allfällige Einsprache daran keinen Franken ändern würde. Diese Aussage habe sie damals in falscher Sicherheit gewogen und die Notwendigkeit einer teuren externen Prüfung zurückgestuft. Die teilweise Gutheissung der Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit Annahme eines auf 12 Monate reduzierten Steuersatzes für die Kapitalnachzahlung habe jedoch ihr schlechtes Bauchgefühl bestätigt.

4.7.2.

Die Rekurrentin führt sinngemäss richtig aus, dass auch eine subjektive Unmöglichkeit, insbesondere ein unverschuldeter Irrtumsfall, einen erheblichen Hinderungsgrund gemäss § 187 Abs. 2 StG darstellen kann (vgl. E. 4.2. sowie der von der Rekurrentin aufgeführte AGVE 2007 S. 212). Selbst wenn sich das Gemeindesteueramt Q._____ damals tatsächlich so, wie von der Rekurrentin behauptet (E. 4.7.1.), äusserte und darin ein subjektiv entschuldbares Versäumnis der Rekurrentin zu sehen wäre, hätte diese die Einsprache innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes, das heisst nach dem durch den Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 beseitigten Irrtum einreichen müssen. Der Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 wurde am 30. November 2021 gefällt und der Rekurrentin am 17. Dezember 2021 zugestellt. Die Einsprache betreffend die Steuerperiode 2014 reichte die Rekurrentin jedoch nicht innert 30 Tagen nach Zustellung des vorgenannten Entscheids, sondern erst am 15. August 2022 ein.

4.8.

4.8.1.

Die Rekurrentin bringt weiter sinngemäss vor, dass Militär- und Zivildienst ein unverschuldetes Hindernis darstellen würden, obwohl deren Auswirkungen milder ausfielen als ihre Einschränkungen im kognitiven Bereich.

4.8.2.

Zum einen ist auch bei bei Militär- und Zivildienst die Wiederherstellung nur bei klarer Schuldlosigkeit der steuerpflichtigen Person zu gewähren (E. 4.2. oben; Bundesgerichtsurteil vom 2. November 2011 [2C_513/2011] E. 2.1.). Die Annahme, wonach Militärdienst laufende Fristen generell zu unterbrechen vermöge, erachtet das Bundesgericht als zu weitgehend (Bundesgerichtsurteil vom 30. August 1991, in: ASA 61 S. 522 ff.). Zum anderen ist undenkbar, dass Militär- oder Zivildienst – wie vorliegend von der Rekurrentin im Zusammenhang mit ihrer Krankheit bzw. Behinderung geltend gemacht – für eine Dauer von über sechs Jahren (Veranlagung vom 27. April 2016; Einsprache vom 15. August 2022) ein entschuldbares Hindernis darstellen könnte.

4.9.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Krankheit bzw. Behinderung der Rekurrentin keinen erheblichen Hinderungsgrund darstellt (E. 4.5.8.), und dass selbst bei Bejahung einer subjektiv unverschuldeten Unmöglichkeit die Einsprache nicht innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes eingereicht wurde (E. 4.7.2.). Die Steuerkommission Q._____ ist daher zu Recht auf die verspätete Einsprache vom 15. August 2022 nicht eingetreten.

5.

5.1.

Die Rekurrentin beantragt ferner, dass ihr im Sinne eines Nachteilsausgleichs gemäss Behindertengleichstellungsgesetz die Einsprachefrist zu verlängern sei.

5.2.

Bei der Einsprachefrist handelt es sich um eine gesetzliche, nicht erstreckbare Frist (§ 187 Abs. 1 StG; E. 3.1.). Eine Verlängerung der Einsprachefrist ist daher nicht möglich. Nachfolgend ist allerdings zu prüfen, ob die Regelung gemäss § 187 Abs. 1 und 2 StG bei der Rekurrentin vorliegend zu einer Benachteiligung gemäss Art. 2 Abs. 2 und 4 des Bundesgesetzes über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen vom 13. Dezember 2002 (Behindertengleichstellungsgesetz, BehiG) führt.

5.3.

In diesem Gesetz bedeutet *Mensch mit Behinderungen* (*Behinderte, Behinderter*) eine Person, der es eine voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- und weiterzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben (Art. 2 Abs. 1 BehiG). Eine *Benachteiligung* liegt vor, wenn Behinderte rechtlich oder tatsächlich anders als nicht Behinderte behandelt und dabei ohne sachliche Rechtfertigung schlechter gestellt werden als diese, oder wenn eine unterschiedliche Behandlung fehlt, die zur tatsächlichen Gleichstellung Behinderter und nicht Behinderter notwendig ist (Art. 2 Abs. 2 BehiG). Eine *Benachteiligung bei der Inanspruchnahme einer Dienstleistung* liegt vor, wenn diese für Behinderte nicht oder nur unter erschwerenden Bedingungen möglich ist (Art. 2 Abs. 4 BehiG). Das Gesetz gilt für grundsätzlich von jedermann beanspruchbare Dienstleistungen Privater, der Unternehmen mit einer Infrastrukturkonzession nach Artikel 5 des Eisenbahngesetzes vom 20. Dezember 1957 oder einer Personenbeförderungskonzession nach Artikel 6 des Personenbeförderungsgesetzes vom 20. März 2009, weiterer konzessionierter Unternehmen und des Gemeinwesens (Art. 3 lit. e BehiG). Wer durch ein konzessioniertes Unternehmen oder das Gemeinwesen im Sinne von Artikel 2 Absatz 4 benachteiligt wird, kann beim Gericht oder bei der Verwaltungsbehörde verlangen, dass der Anbieter der Dienstleistung die Benachteiligung beseitigt oder unterlässt (Art. 8 Abs. 1 BehiG).

5.4.

Bei der Behandlung einer Einsprache durch die Steuerkommission Q._____ handelt es sich um eine Dienstleistung des Gemeinwesens im Sinne von Art. 2 Abs. 4 und Art. 3 lit. e BehiG (Entscheid der 2. Zivilkammer des Obergerichts des Kantons Bern vom 26. November 2013 [ZK 13 551]).

5.5.

5.5.1.

Die Regelung gemäss § 187 StG gilt für Behinderte genauso wie für nicht Behinderte. Die Rekurrentin als Behinderte wird daher durch § 187 StG als abstrakte Norm rechtlich oder tatsächlich nicht anders behandelt als nicht Behinderte. Im Weiteren erlaubt die konkrete Anwendung von § 187 Abs. 2 StG eine unterschiedliche Behandlung von Behinderten und nicht Behinderten, kann die voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung bei genügender Intensität doch einen erheblichen Hinderungsgrund im Sinne von § 187 Abs. 2 StG darstellen. Die Regelung von § 187 StG führt daher bei der Rekurrentin als Behinderte zu keiner Benachteiligung gemäss Art. 2 Abs. 2 BehiG. Der Rekurrentin wird durch § 187 StG die Inanspruchnahme eines Einsprachentscheids weder verunmöglicht noch lediglich unter erschwerenden Bedingungen ermöglicht (Art. 2 Abs. 4 BehiG). Im Zusammenhang mit letzterem Teilsatz ist

darauf hinzuweisen, dass die Fristwiederherstellung generell, das heisst für alle Menschen, nur unter erschwerten Bedingungen möglich ist. Diesbezüglich gilt ein strenger Massstab. Das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) und das öffentliche Interesse an einer geordneten Rechtspflege bzw. an der Rechtssicherheit rufen nach einer konsequenten Anwendung der Bestimmungen über die Fristen (Bundesgerichtsurteil vom 12. Juni 2024 [9C_324/2024] E. 2.4.). Davon darf auch zugunsten von Behinderten nicht abgewichen werden, da diese ansonsten gegenüber anderen Menschen bevorzugt würden. Zudem kann auch im Rahmen dieses strengen Massstabs der speziellen Situation von Behinderten Rechnung getragen werden. Wie bereits ausgeführt (E. 4.5.8.), ist ein erheblicher Hinderungsgrund vorliegend zu verneinen, da die Rekurrentin trotz ihrer Beeinträchtigung bzw. Krankheit innert Frist eine Einsprache hätte einreichen bzw. eine Drittperson damit hätte beauftragen können.

5.5.2.

Dass das BehiG nach § 187 StG in Kraft trat, trifft zu. An den vorgenannten Ausführungen ändert dies jedoch nicht.

5.5.3.

Das Spezialverwaltungsgericht stellt nicht in Abrede, dass der Rekurrentin als Folge ihrer Behinderung in diversen Lebensbereichen Nachteile erwachsen. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist hingegen bezüglich § 187 StG eine Benachteiligung im Sinne des BehiG zu verneinen.

5.6.

Eine Benachteiligung der Rekurrentin gemäss Art. 2 Abs. 2 und 4 BehiG liegt demnach nicht vor.

6.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist, soweit darauf eingetreten wird, abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin 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, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 555.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
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, 19. Dezember 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs