

**3-RV.2023.63**

P 145

**Urteil vom 21. September 2023**

Besetzung      Präsident Fischer  
Richter Loser  
Richterin Sramek  
Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrentin      **A.**\_\_\_\_\_

vertreten durch ConsAlta, Gerhard Theiler, Postfach 10,  
5452 Oberrohrdorf

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission R.**\_\_\_\_\_

**vom 27. März 2023**  
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

---

## Das Gericht entnimmt den Akten:

### 1.

Mit Verfügung vom 23. September 2022 wurde A.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission R.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2018 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 43'000.00 veranlagt.

### 2.

Gegen die Verfügung vom 23. September 2022 erhob die Vertreterin von A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 24. Oktober 2022 Einsprache und stellte die folgenden Anträge:

- "1. Das steuerbare / satzbestimmende Einkommen sei von CHF 43'000 auf CHF 29'500 (abgerundet) zu reduzieren. Das steuerbare / satzbestimmende Vermögen sei bei CHF 0 zu belassen.
2. Sollten Sie für die Behandlung der Einsprache noch weitere Unterlagen benötigen, so sei uns dies schriftlich mitzuteilen.
3. Sofern Sie unseren Antrag in Ziffer 1 vollumfänglich gutheissen können, verzichten wir auf einen begründeten Einspracheentscheid und erwarten eine entsprechend korrigierte, definitive Rechnung. Andernfalls verlangen wir vor Eröffnung des Einspracheentscheides Ihre Darstellung des Sachverhaltes, damit wir dazu schriftlich Stellung nehmen können. Zudem verlangen wir die Vorladung vor die gesamte Steuerkommission."

### 3.

Mit Schreiben vom 9. November 2022 teilte die Abteilung Steuern R.\_\_\_\_\_ - Q.\_\_\_\_\_ der Vertreterin von A.\_\_\_\_\_ mit, dass die Einsprache verspätet sei und forderte sie auf, innert 20 Tagen schriftlich einen allfälligen Hinderungsgrund nachzuweisen, ansonsten auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne. Die Vertreterin von A.\_\_\_\_\_ nahm dazu mit Schreiben vom 30. November 2022 Stellung.

### 4.

Mit Entscheid vom 27. März 2023 trat die Steuerkommission R.\_\_\_\_\_ auf die Einsprache infolge Verspätung und eines fehlenden Hinderungsgrundes nicht ein.

### 5.

Den Einspracheentscheid vom 27. März 2023 (Zustellung am 4. April 2023) hat A.\_\_\_\_\_ mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 4. Mai 2023 (Postaufgabe am 5. Mai 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt die folgenden Anträge:

"- dass der Einsprache-Entscheid der Steuerkommission aufzuheben sei

- dass der Fall zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen sei"

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

**6.**

Die Abteilung Steuern R.\_\_\_\_-Q.\_\_\_\_ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

**7.**

Die Vertreterin von A.\_\_\_\_ hat keine Replik erstattet.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

Die Steuerkommission R.\_\_\_\_\_ ist auf die Einsprache der Vertreterin der Rekurrentin 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 23. Februar 2023 [3-RV.2021.201]).

### **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 2018 trägt das Versanddatum 23. September 2022. Sie wurde gleichentags um 14:12 Uhr als A-Post Plus Sendung bei der Post R.\_\_\_\_\_ aufgegeben und gemäss Sendungsverfolgung am 24. September 2022 um 08:20 Uhr in das Postfach der Vertreterin der Rekurrentin gelegt (vgl. Sendungsverfolgung Brief A-Post Plus Sendungsnummer: aaa).

### **4.**

Die Vertreterin der Rekurrentin macht geltend, am Samstag, 24. September 2022, als sie das Postfach kurz nach 10 Uhr geleert habe, habe sich diese Sendung nicht darin befunden. Sie hätte nach der Schliessung der Poststelle keine Veranlassung gehabt, nochmals nachzuschauen, ob das Postfach tatsächlich leer sei. Sie habe die Sendung erst am Montag, 26. September 2022, in Empfang nehmen können.

Auf der Poststelle S.\_\_\_\_\_ herrsche seit einiger Zeit ein reger Personalwechsel, der dazu führe, dass die Vertreterin der Rekurrentin andauernd Post im Postfach vorfinde, die nicht für sie bestimmt sei. Sie würde diese Sendungen jeweils zurückgeben, damit die tatsächlichen Empfänger keine Nachteile erfahren würden.

Dass die Steuerbehörde bei einer A-Post Plus Sendung nur deren Aufgabe belegen könne, nicht aber den Empfang, könne nicht der Vertreterin der Rekurrentin angelastet werden. Aus naheliegenden Gründen sei es auch nicht möglich, eine negative Tatsache zu beweisen. Da die Vertreterin der Rekurrentin die Sendung am 26. September 2022 im Postfach vorgefunden habe, sei die am 25. Oktober 2022 aufgegebene Einsprache innerhalb der Rechtmittelfrist erfolgt (vgl. Rekurs).

## **5.**

### **5.1.**

Das aargauische Verwaltungsgericht führt im Urteil vom 7. März 2023 (WBE.2022.407) betreffend A-Post Plus das Folgende aus:

#### **"II.**

##### **2.2.**

Verfügungen und Entscheide sind den Steuerpflichtigen mit Rechtsmittelbelehrung schriftlich zu eröffnen (Art. 116 Abs. 1 DBG). Eine bestimmte Zustellungsart ist weder im DBG noch in der VDBG vorgeschrieben. Ob die Steuerbehörde ihre Entscheide mit gewöhnlicher (A- oder B-)Post, mit eingeschriebenem Brief oder mit der hier gewählten Zustellungsart A-Post Plus zustellen will, bleibt somit ihr überlassen. Die Eröffnung muss bloss so erfolgen, dass sie dem Adressaten ermöglicht, vom Entscheid Kenntnis zu erlangen, um diesen gegebenenfalls sachgerecht anfechten zu können. Bei uneingeschriebenem Brief erfolgt die Zustellung bereits dadurch, dass er in den Briefkasten oder ins Postfach des Adressaten gelegt wird, und damit in den Macht- bzw. Verfügungsbereich des Empfängers gelangt. Dass der Empfänger von der Verfügung tatsächlich Kenntnis nimmt, ist nicht erforderlich (vgl. BGE 142 III 599, Erw. 2.4.1; Urteil des Bundesgerichts 8C\_53/2017 vom 2. März 2017, Erw. 4.1; Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2018.67 vom 19. Februar 2018, Erw. I/3.2.).

Das Bundesgericht hat sich bereits verschiedentlich zur Zustellung mittels A-Post Plus geäußert. Bei dieser Versandmethode werden Briefe in uneingeschriebener 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, welche die elektronische Sendungsverfolgung im Internet ("Track & Trace") ermöglicht. Daraus ist u.a. ersichtlich, wann dem Empfänger die Sendung durch die Post zugestellt wurde (zum Ganzen BGE 142 III 599, Erw. 2.2; Urteile des Bundesgerichts 1C\_31/2018 vom 14. Januar 2019, Erw. 3.2, 2C\_1038/2017 vom 18. Juli 2018, Erw. 3.2). Allfällige Fehler bei der Postzustellung liegen nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit. Eine fehlerhafte Postzustellung ist allerdings nicht zu vermuten. Dies gilt sowohl bei der Versandart A-Post Plus als auch bei eingeschriebenen Postsendungen hinsichtlich des Avis, der in den Briefkasten oder in das Postfach des Empfängers gelegt wird. In beiden Fällen ist somit zu vermuten, dass das Zustelldatum von den Postangestellten korrekt registriert wor-

den ist (BGE 142 III 599, Erw. 2.4.1; 142 IV 201, Erw. 2.3; Urteil des Bundesgerichts 1C\_31/2018 vom 14. Januar 2019, Erw. 3.3). Die Vermutung kann durch den Gegenbeweis umgestossen werden. Es müssen konkrete Anzeichen für einen Fehler vorhanden sein, sodass dieser aufgrund der Umstände als plausibel erscheint (vgl. Urteil des Bundesgerichts 1C\_31/2018 vom 14. Januar 2019, Erw. 3.3 mit Hinweisen). Auf die Darstellung des Adressaten, dass eine fehlerhafte Postzustellung vorliegt, ist daher abzustellen, wenn seine Darlegung der Umstände nachvollziehbar ist und einer gewissen Wahrscheinlichkeit entspricht, wobei sein guter Glaube zu vermuten ist (BGE 142 III 599, Erw. 2.4.1; Urteil des Bundesgerichts 4A\_10/2016 vom 8. September 2016, Erw. 2.2.1). Rein hypothetische Überlegungen des Empfängers genügen dabei nicht (Urteil des Bundesgerichts 4A\_10/2016 vom 8. September 2016, Erw. 2.2.1).

### **2.3.**

In ihrer Beschwerde machen die Beschwerdeführer allgemeine Beanstandungen zu Mängeln bei der Zustellung der Post durch die Poststelle S. geltend. Dabei bleibt es allerdings bei allgemeinen Ausführungen zu mangelhaften Postzustellungen, die keinen Bezug zur konkreten Zustellung des Einspracheentscheids vom 11. Januar 2022 aufweisen. Unbehelflich sind dabei insbesondere auch die mit Eingabe vom 14. November 2022 gemachten Ausführungen und eingereichten Beweismittel bzw. die hierin gestellten Beweisanträge, zumal sie ebenfalls in keinem Zusammenhang mit der konkreten Zustellung des Einspracheentscheids stehen. Alleine aus dem Umstand, dass es bereits mehrmals zu inkorrekten Zustellungen durch die Post gekommen sei, kann nicht abgeleitet werden, dass die Zustellung des Einspracheentscheids fehlerhaft erfolgte. Die natürliche Vermutung der ordnungsgemässen Zustellung kann nicht mit diesen rein hypothetischen, allgemein gehaltenen Behauptungen umgestossen werden. Unter diesem Gesichtspunkt erscheinen die beantragten Partei- und Zeugenbefragungen untauglich, die natürliche Vermutung der korrekten Zustellung umzustossen, weshalb die Abnahme dieser Beweise unterbleiben kann.

Anzufügen ist, dass die Beschwerdeführer selbst einräumen, den Briefkasten am 12. Januar 2022, wie jeden Tag, um 13.00 Uhr geleert zu haben, sodass jedenfalls nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Zustellung des Einspracheentscheids noch am selben Tag zu einer späteren Uhrzeit erfolgte. Auf jeden Fall nahmen die Beschwerdeführer von der Postsendung mit dem Einspracheentscheid spätestens am 13. Januar 2022 Kenntnis, sodass es ihnen unbenommen gewesen wäre, das Zustelldatum anhand der unterhalb des Strichcodes aufgedruckten Suchnummer per Internet auf der Website der Post mit Hilfe des elektronischen Suchsystems ("Track & Trace") zu ermitteln. Dies kann von ihnen umso mehr erwartet werden, als es sich beim Beschwerdeführer 1 um eine rechtskundige Person handelt, die sich mit dem Lauf der Fristen auskennt. Hinzu kommt, dass es nach Angaben der Beschwerdeführer mehrfach zu fehlerhaften Zustellungen durch die Post gekommen sei, sodass sich eine Kontrolle der Zustellung und eine allfällige Reklamation bei [der] entsprechenden Poststelle umso mehr aufgedrängt hätte.

Nach dem Gesagten ist mit dem Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, davon auszugehen, dass der Einspracheentscheid am 12. Januar 2022 ordnungsgemäss im Briefkasten der Beschwerdeführer hinterlegt und damit zugestellt wurde."

## **5.2.**

Diese zur direkten Bundessteuer ergangene Rechtsprechung kann ohne Weiteres auf die kantonalen Steuern übertragen werden, da Art. 116 Abs. 1 DBG inhaltlich mit § 175 Abs. 1 StG übereinstimmt. Auch spielt es keine Rolle, dass im vorliegenden Fall die fragliche Verfügung in das Postfach der Vertreterin der Rekurrentin gelegt wurde, während im zitierten Urteil eine Zustellung via Briefkasten der Steuerpflichtigen erfolgte. Ausserdem macht auch die Vertreterin der Rekurrentin lediglich allgemeine Beanstandungen zu Mängeln bei der Zustellung der Post durch die Poststelle S.\_\_\_\_\_ geltend, welche in keinen Zusammenhang mit der konkreten Zustellung der fraglichen Verfügung stehen. Letztlich kann auch vorliegend nicht ausgeschlossen werden, dass deren Zustellung noch am 24. September 2022 nach der Leerung des Postfaches durch die Vertreterin der Rekurrentin um 10 Uhr erfolgte. Hinzu kommt, dass sich aufgrund der gemäss den Angaben der Vertreterin der Rekurrentin mehrfachen fehlerhaften Zustellung durch die Post eine Kontrolle der Zustellung der fraglichen Verfügung aufgedrängt hätte.

## **5.3.**

Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass die Verfügung vom 23. September 2022 am 24. September 2022 ordnungsgemäss im Postfach der Vertreterin der Rekurrentin hinterlegt und damit zugestellt wurde. Daher begann die Einsprachefrist am 25. September 2022 zu laufen und endete am 24. Oktober 2022. Die Einsprache vom 24. Oktober 2022 wurde am 25. Oktober 2022 (vgl. Sendungsverfolgung Brief A-Post Plus Sendungsnummer: bbb) und damit verspätet erhoben. Da die Vertreterin der Rekurrentin keine Fristwiederherstellungsgründe geltend macht, ist die Steuerkommission R.\_\_\_\_\_ zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten.

## **6.**

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist 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.

**2.**

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 510.00, zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt R. \_\_\_\_\_-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, Laurenzenvorstadt 9, 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, 21. September 2023

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic