

3-RV.2025.58

P 144

Urteil vom 23. Oktober 2025

Besetzung Präsident Fischer
Richter Elmiger
Richter Schorno
Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent **A.**_____

vertreten durch Dr. iur. George Poulikakos, Rechtsanwalt,
Landmann & Partner AG, Möhrlistrasse 97, Postfach, 8050 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission R.**_____
vom 25. Februar 2025
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. August 2024 wurde A._____ von der Steuerkommission R._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 146'600.00 veranlagt. Der Veranlagung liegen nach Ermessen festgesetzte Einkünfte aus selbstständiger Haupterwerbstätigkeit von CHF 90'000.00 zu Grunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. August 2024 erhob A._____ mit Schreiben vom 25. November 2024 Einsprache und beantragte, es seien die ermessensweise festgesetzten CHF 90'000.00 auf CHF 16'392.00 herabzusetzen.

3.

Mit Schreiben vom 26. November 2024 teilte das Regio Steueramt R._____ A._____ mit, dass die Einsprache verspätet eingegangen sei und forderte ihn auf, innert 20 Tagen schriftlich einen allfälligen Hinderungsgrund nachzuweisen, ansonsten auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne. A._____ nahm dazu mit der E-Mail vom 27. November 2024 Stellung.

4.

Mit Entscheid vom 25. Februar 2025 trat die Steuerkommission R._____ auf die verspätete Einsprache infolge Fehlens eines Fristwiederherstellungsgrundes nicht ein.

5.

Den Einspracheentscheid vom 25. Februar 2025 (Zustellung am 3. März 2025) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 2. April 2025 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Anträge:

- "1. Der Einspracheentscheid des Regio Steueramtes R._____ vom 25. Februar 2025 sei aufzuheben.
2. Die Einkünfte aus selbstständiger Haupterwerbstätigkeit seien für das Steuerjahr 2021 auf CHF 16'392.00 festzusetzen und das steuerbare Einkommen sei entsprechend zu reduzieren.
3. Eventualiter sei die Sache zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens und Neuveranlagung an das Regio Steueramt R._____ zurückzuweisen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MwSt.) zulasten des Staates."

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

6.

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

7.

Der Vertreter von A. _____ hat eine 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 R._____ ist auf die Einsprache des Rekurrenten infolge Verspätung und Fehlen eines Fristwiederherstellungsgrundes 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, d.h. die Höhe der Ermessensveranlagung (SGE vom 24. Mai 2018 [3-RV.2018.33]).

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 19. August 2024. Sie wurde eingeschrieben verschickt, vom Rekurrenten jedoch nicht abgeholt und daher am 30. August 2024 an den Absender zurückgeschickt (vgl. Sendungsverfolgung Sendungsnummer: aaa).

3.3.

Wird der Empfänger eines eingeschriebenen Briefs nicht angetroffen und daher eine Abholungseinladung in seinen Briefkasten oder in sein Postfach gelegt, so wird die Sendung in jenem Zeitpunkt als zugestellt betrachtet, in welchem sie auf der Poststelle abgeholt wird. Geschieht dies nicht innert der siebentägigen Abholungsfrist, wird nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung angenommen, dass die Sendung am letzten Tag dieser Frist zugestellt gilt (sog. Zustellfiktion). Auch ein Zurückbehaltungsauftrag bzw. eine Verlängerung der Abholungsfrist gegenüber der Post kann den Zeitpunkt, ab welchem die Zustellfiktion greift, nicht hinausschieben. Dies rechtfertigt sich, weil für die an einem Verfahren Beteiligten nach dem Grundsatz von Treu und Glauben die Pflicht besteht, dafür zu sorgen, dass ihnen behördliche Akte zugestellt werden können. Diese Rechtsprechung gilt während eines hängigen Verfahrens und wenn die Verfahrensbeteiligten mit der Zustellung eines behördlichen oder gerichtlichen Entscheids

oder einer Verfügung mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit rechnen müssen (VGE vom 22. Mai 2024 [WBE.2024.86], mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

3.4.

Die Zustellfiktion gelangt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur zur Anwendung, wenn die Zustellung eines behördlichen Aktes mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwartet werden muss. Hierfür wird zum einen ein hängiges Verfahren vorausgesetzt. Zum anderen ist auch der Verfahrensdauer Rechnung zu tragen. Das Bundesgericht erachtet es als vertretbar, die Zustellfiktion im Zeitraum von bis zu einem Jahr seit der letzten verfahrensbezogenen Handlung eintreten zu lassen. Liegt der letzte Kontakt mit der Behörde längere Zeit zurück, kann nicht mehr von einer Zustellfiktion ausgegangen werden (VGE vom 17. Oktober 2018 [WBE.2018.325], mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

3.5.

Der Rekurrent hat Ende Januar 2022 bei der Vorinstanz die ausgefüllte Steuererklärung 2021 eingereicht. Damit wurde ein Prozessrechtsverhältnis begründet, womit die erste Voraussetzung für die Anwendung der Zustellfiktion zu bejahen ist.

3.6.

Zwischen der Einreichung der Steuererklärung 2021 und der Vornahme der Veranlagung sind zwar ca. 2,5 Jahre vergangen. Die Steuerkommission R. _____ hat den Rekurrenten aber im Rahmen des Veranlagungsverfahrens mit den Schreiben vom 13. März 2024 und vom 3. April 2024 aufgefordert, zusätzliche Unterlagen einzureichen. Mit eingeschriebenem Schreiben vom 16. April 2024 wurde er letztmals gemahnt, die verlangten Unterlagen innert 20 Tagen einzureichen, unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen. Diese Mahnung kam mit dem Vermerk "Annahme verweigert" an den Absender zurück und wurde dem Rekurrenten am 13. Mai 2024 mit A-Post Plus ein zweites Mal zugestellt. Die Zweitsendung kam mit dem handschriftlichen Vermerk "Zum letzten Mal! Kein Interesse an Ihrem Angebot / Kein Vertrag mit Ihrer Firma!" zurück. Damit ist erstellt, dass dem Rekurrenten (zumindest) die letzte Mahnung Mitte April 2024 bzw. Mitte Mai 2024 zugestellt wurde. Daraufhin musste der Rekurrent mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwarten, dass ihm in absehbarer Zeit ein behördlicher Akt zugestellt wird, was in der Folge auch geschehen ist. Rund 4 bzw. 3 Monate später wurde ihm die definitive Steueranlagung 2021 zugestellt. Damit ist auch die zweite Voraussetzung für die Anwendung der Zustellfiktion erfüllt (vgl. VGE vom 17. Oktober 2018 [WBE.2018.325]). Die definitive Steuerveranlagung 2021 gilt daher Ende August 2024 als zugestellt. Einer Zweitzustellung mit gewöhnlicher A-Post bedarf es dazu nicht (vgl. Rekurs, Ziff. 15). Die 30-tägige Einsprachefrist

hat somit Ende August 2024 zu laufen begonnen und Ende September 2024 geendet. Die Einsprache vom 25. November 2024 ist daher verspätet.

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.

4.2.1.

Der Vertreter des Rekurrenten macht geltend, die definitive Steuerveranlagung vom 19. August 2024 enthalte keine Rechtsmittelbelehrung (Rekurs, Ziff. 16). Dies begründe einen Hinderungsgrund im Sinne von § 187 Abs. 2 StG.

4.2.2.

Auf der Rückseite des Originals der Steuerveranlagung befindet sich eine vollständige und korrekte Rechtsmittelbelehrung. Der Einwand des Vertreters des Rekurrenten geht daher fehl.

4.3.

4.3.1.

Der Vertreter des Rekurrenten macht unter Verweis auf das mit dem Rekurs (erstmalig) eingereichte Arztzeugnis weiter geltend, dass der Rekurrent aufgrund seines psychischen Zustandes im vergangenen Jahr nicht in der Lage gewesen sei, administrative Aufgaben zu erledigen, wozu auch die Entgegennahme von Postsendungen gehöre. Dass der Rekurrent die Sendungen der Steuerbehörden wiederholt nicht entgegengenommen habe, sei letztlich nicht auf eine bewusste Weigerung des Rekurrenten zurückzuführen, sondern vielmehr als Folge seiner gesundheitlichen Verfassung zu verstehen. Aufgrund seiner psychischen Unfähigkeit, die Post zu empfangen, sei er offensichtlich auch nicht in der Lage gewesen, die darin enthaltenen Rechtsmittelfristen zu wahren. Dies stelle einen Hinderungsgrund im Sinne von § 187 Abs. 2 StG dar (Rekurs, Ziff. 17).

4.3.2.

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. Als Hinderungsgrund gilt nach der Rechtsprechung z.B. eine ernsthafte Erkrankung, wobei aber nicht jede Krankheit im medizinischen Sinn einen erheblichen, die Säumnis rechtfertigenden Grund bil-

det, sondern nur, wenn sie die Einhaltung der Rechtsmittelfrist verunmöglichte oder zumindest stark erschwerte, sodass das Hindernis "Krankheit" nur durch übermässige und unzumutbare Anstrengung hätte überwunden werden können. Die Erkrankung muss derart sein, dass der Rechtsuchende durch sie davon abgehalten wird, selber innert Frist zu handeln oder zumindest eine Drittperson mit der Vornahme der Prozesshandlung zu betrauen. Krankheitsbedingte Hinderungsgründe sind in der Regel durch ein Arzteugnis nachzuweisen, worin darzulegen ist, weshalb der Betroffene die fristwahrende Handlung aus gesundheitlichen Gründen nicht vornehmen konnte (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.36]).

4.3.3.

Eine psychische Erkrankung kann ein Hinderungsgrund sein. Ob ein Steuerpflichtiger trotz psychischer Erkrankung in der Lage war, (rechtzeitig) Einsprache zu erheben, hängt davon ab, ob er einerseits die intellektuelle Fähigkeit besass, die Tragweite der Ermessensveranlagung zu verstehen und sich diesbezüglich einen Willen zu bilden (Einsichtsfähigkeit) und ob er andererseits die Fähigkeit hatte, gemäss dem eigenen Willen zu handeln (Handlungsfähigkeit; VGE vom 20. Januar 2010 [WBE.2009.317]).

4.3.4.

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]).

4.3.5.

Für den Rekurrenten hat Dr. med. B. _____ am 31. März 2025 das folgende "Arzteugnis" ausgestellt:

"Der Patient ist IV-Rentner, ist eingeschränkt nach ICF in den Bereichen Anpassung an Regeln und Routinen, und Planung und Strukturierung von Aufgaben. Dazu gehörten im Jahr 2024 auch administrative Aufgaben."

4.3.6.

Das Arzteugnis erschöpft sich in der wenig ergiebigen Feststellung, dass der Rekurrent in gewissen Bereichen, wozu im Jahr 2024 auch administrative Aufgaben gehörten, eingeschränkt ist bzw. war. Es lassen sich daraus keine konkreten Ausführungen zur Ausprägung der Einschränkungen und zum Zeitraum entnehmen. Daraus ergibt sich keineswegs, dass der Rekurrent im fraglichen Zeitraum tatsächlich aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage war, die Steuerveranlagung entgegenzunehmen, die Tragweite der Ermessensveranlagung zu verstehen und rechtzeitig eine Einsprache zu verfassen oder dies an eine Drittperson zu delegieren. Es fehlt damit am gemäss der Rechtsprechung strengen Anforderungen unterliegenden Nachweis einer psychisch bedingten Einsichts- und Handlungsunfähigkeit.

4.4.

Nach dem Gesagten erbringt der Rekurrent keinen Beweis für das Vorliegen eines Fristwiederherstellungsgrundes. Da auch ein allfälliger materieller Fehler der Veranlagung keinen Fristwiederherstellungsgrund darstellt (SGE vom 25. Juni 2020 [3-RV.2020.49]), ist die Steuerkommission R._____ zu Recht auf die verspätete Einsprache nicht eingetreten.

5.

5.1.

Der Vertreter des Rekurrenten macht geltend, wenn die Einsprache tatsächlich verspätet erfolgte und keine Hinderungsgründe vorliegen, hätte das als "Einsprache" bezeichnete Schreiben vom 25. November 2024 als Revisionsgesuch interpretiert und behandelt werden müssen (Rekurs, Ziff. 19 ff.).

5.2.

Die Revision setzt eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid voraus (§ 201 Abs. 1 StG). Da betreffend die Frage des Vorliegens eines Fristwiederherstellungsgrundes noch kein rechtskräftiger Entscheid vorliegt, hat sich die Steuerkommission R._____ zu Recht nicht mit der Revision befasst. Es steht dem Rekurrenten frei, nach Rechtskraft des Entscheides betreffend Fristwiederherstellung ein Revisionsgesuch einzureichen.

6.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent 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.
Der Rekurrent hat die Gerichtsgebühr von CHF 450.00 zu bezahlen.
3.
Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Regio Steueramt R. _____

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, 23. Oktober 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs