

3-RV.2025.110

P 34

Urteil vom 26. Februar 2026

Besetzung	Präsident Fischer Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

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

vertreten durch Zofingen Treuhand AG, Kirchplatz 4, 4800 Zofingen

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 7. Mai 2025 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 27. Januar 2025 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2022 nach Ermessen zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 146'600.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 249'000.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 27. Januar 2025 erhob die damalige Vertreterin von A._____ mit Schreiben vom 27. Februar 2025 Einsprache und beantragte, es sei eine Veranlagung gemäss der neu eingereichten Steuererklärung 2022 vorzunehmen.

3.

Mit Schreiben vom 5. März 2025 teilte das Steueramt R._____ der damaligen Vertreterin von A._____ mit, dass die Einsprache verspätet eingegangen sei und forderte sie auf, innert 20 Tagen schriftlich einen allfälligen Hinderungsgrund nachzuweisen, ansonsten auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne. Die damalige Vertreterin von A._____ nahm dazu mit Schreiben vom 24. März 2025 Stellung.

4.

Mit Entscheid vom 7. Mai 2025 trat die Steuerkommission Q._____ auf die verspätete Einsprache infolge Fehlens eines steuerlich relevanten Fristwiederherstellungsgrundes nicht ein.

5.

Den Einspracheentscheid vom 7. Mai 2025 (Zustellung am 23. Mai 2025) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 23. Juni 2025 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Begehren:

- "Das steuerbare Einkommen sei gemäss Selbstdeklaration auf CHF 8'497 und das steuerbare Vermögen sei gemäss Selbstdeklaration von [recte: auf] CHF 195'475 analog der mit der Einsprache eingereichten Steuererklärung festzusetzen.
- Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen"

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.

Die Vertreterin von 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 Q._____ 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 (SGE vom 19. Dezember 2024 [3-RV.2024.8]), d.h. den Antrag, es seien das steuerbare Einkommen auf CHF 8'497.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 195'475.00 festzusetzen.

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.

3.2.1.

Die definitive Steuerveranlagung 2022 trägt das Versanddatum 27. Januar 2025 und wurde der damaligen Vertreterin des Rekurrenten am 28. Januar 2025 zugestellt (vgl. Brief A-Post Plus, Sendungsnummer: aaa).

3.2.2.

Die Vertreterin des Rekurrenten wendet diesbezüglich das Folgende ein (Rekurs, S. 2):

"Im Weiteren gilt es anzumerken, dass die Ermessensveranlagung ausschliesslich dem seinerzeitigen Vertreter zugestellt wurde, die steuerpflichtige Person erhielt keine Ermessensveranlagung zugestellt und somit wurde der Steuerpflichtige nicht davon in Kenntnis gesetzt. Nach § 175 Abs. 1 StG hätte die Verfügung aber auch direkt dem Steuerpflichtigen eröffnet werden müssen. Dieser Zustellungsmangel führt ebenfalls zur Unwirksamkeit des Fristbeginns.

Im Weiteren erfolgte trotz Vertretung in früheren Jahren die Zustellung der Mahnungen zur Steuererklärung wie auch die Vorladung der Steuerkommission zu-

sätzlich an den Steuerpflichtigen. Somit wäre dies auch bei der Ermessensveranlagung vorgesehen gewesen."

3.2.3.

Auf der mit der Einsprache eingereichten, ausgefüllten Steuererklärung 2022 ist unter den Rubriken "Rückfragen" und "Bevollmächt." die folgende Adresse aufgeführt:

" B. _____ Finanz-Steuerberatung
C. _____
F-Strasse 60, T. _____
[...]"

Gemäss den Ausführungen der Vorinstanz besteht für diese Firma eine Vollmacht vom 8. April 2010, welche jeweils auf den eingereichten Steuererklärungen erneuert wurde (vgl. Vernehmlassung vom 16. Juli 2025). Aufgrund der dargelegten Eintragungen in den beiden erwähnten Rubriken der eingereichten Steuererklärung 2022 ist auch für dieses Steuerjahr von einem vertraglichen Vertretungsverhältnis auszugehen.

3.2.4.

3.2.4.1.

Zustellungen von Verfügungen und Entscheiden haben bei vorliegender vertraglicher Vertretung an den Vertreter zu erfolgen, wenn und solange das Vertretungsverhältnis der Behörde bekannt ist (SGE vom 22. Oktober 2020 [3-RV.2020.81]).

3.2.4.2.

Die Steuerkommission Q. _____ hat daher die definitive Steuerveranlagung 2022 zu Recht der (damaligen) Vertreterin des Rekurrenten zugestellt. Eine zusätzliche Zustellung an den Rekurrenten ist (auch bei Ermessensveranlagungen) gesetzlich nicht vorgeschrieben und somit nicht zwingend erforderlich. Die Zustellung ist somit gesetzeskonform erfolgt und nicht zu beanstanden. Die 30-tägige Einsprachefrist hat daher am 29. Januar 2025 zu laufen begonnen und am 27. Februar 2025 geendet.

3.3.

3.3.1.

Die Vertreterin des Rekurrenten führt zur Fristwahrung das Folgende aus (Rekurs, S. 3):

"Zusammenfassend ergibt sich, dass die Steuererklärung 2022 am 27. Februar 2025 fertig gestellt wurde und gleichentags nach Büroschluss in den Briefkasten des Steueramtes eingeworfen wurde. Somit wurde die Steuererklärung noch rechtzeitig innerhalb der Rechtsmittelfrist dem Steueramt überreicht. Deshalb ist auf das Rechtsmittel einzutreten und die Ermessensveranlagung ist aufzuheben."

3.3.2.

Die Beweislast für die Rechtzeitigkeit einer Parteihandlung trifft grundsätzlich diejenige Partei, welche diese Handlung vorzunehmen hat. Bei uneingeschriebenen Briefen wird der Beweis für das Datum der Postaufgabe in der Regel durch den Aufdruck des Poststempels auf dem dazugehörigen Couvert erbracht, bei eingeschriebenen Sendungen durch den Postempfangsschein. Der Beweis, dass eine Eingabe rechtzeitig eingereicht wurde, kann indes auch auf andere Art erbracht werden. Allerdings werden an diesen Nachweis strenge Anforderungen gestellt, um Manipulationen der nicht verlängerbaren Verwirkungsfrist zu verhindern. Nach der Rechtsprechung taugt dazu auch eine entsprechende Zeugenaussage, sofern sie glaubwürdig ist. Diese ist jedoch nur dann beweistauglich, wenn sie auch den Inhalt der Sendung bestätigen kann (SGE vom 20. Juni 2019 [3-RV.2019.45]; VGE vom 2. Mai 2012 [WBE.2011.80]; VGE vom 8. April 2009 [WBE.2008.164]).

3.3.3.

Die Vertreterin des Rekurrenten macht geltend, die ausgefüllte Steuererklärung 2022 sei am 27. Februar 2025 nach Büroschluss in den Briefkasten des Steueramtes R._____ eingeworfen worden.

3.3.4.

Die blossе Sachdarstellung der am Verfahrensausgang direkt Interessierten wird grundsätzlich nicht als genügender Beweis für die Wahrheit der behaupteten Tatsache angesehen, sofern sie, wie vorliegend, nicht durch äussere Umstände gestützt wird (SGE vom 22. Oktober 2015 [3-RV.2015.58], mit zahlreichen Hinweisen). Die E-Mail der Vertreterin nach dem behaupteten Einwurf der Steuererklärung 2022 am 27. Februar 2025 um 23.32 Uhr an D._____ vom Steueramt R._____ ist folglich nicht zum Beweis der Rechtzeitigkeit der Einsprache geeignet, denn sie stellt ihrem Wesen nach eine blossе Tatsachenbehauptung und somit kein taugliches Beweismittel dar (vgl. VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2015.40]). Auch der Umstand, dass die Steuererklärung 2022 am 27. Februar 2025 um 22.17 Uhr ausgedruckt wurde (Rekurs, S. 2) kann den Beweis der rechtzeitigen Einreichung der Einsprache nicht erbringen. Weitere Beweismittel bzw. Zeugen werden nicht genannt. Damit hat der Rekurrent den ihm obliegenden Nachweis der Rechtzeitigkeit der Einsprache nicht erbracht (analog SGE vom 20. Juni 2019 [3-RV.2019.45]).

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 wird (§ 187 Abs. 2 StG). Ist ein Steuerpflichtiger ver-

treten, so ist für die Frage der Wiederherstellung der Rechtsmittelfrist daher entscheidend, ob der Hinderungsgrund bei der Person des Vertreters vorgelegen hat. Kann der für die Fristversäumnis verantwortliche Vertreter keinen Hinderungsgrund geltend machen, so wird sein pflichtwidriges Verhalten dem Vertretenen zugerechnet. Insbesondere Anwälte sind verpflichtet, sich so zu organisieren, dass Fristen auch im Fall persönlicher Abwesenheit eingehalten werden können, sei es durch Bestellung eines Stellvertreters oder durch die Benachrichtigung eines Klienten. Die gleichen Anforderungen gelten auch für einen Treuhänder, der seine Klienten vor Gericht vertritt (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.35]).

4.2.

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 ernstliche Erkrankung, wobei aber nicht jede Krankheit im medizinischen Sinn einen erheblichen, die Säumnis rechtfertigenden Grund bildet, 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 Rechtsprechung zeigt sich bei der Beurteilung relativ streng. Die Erkrankung muss derart sein, dass der Rechtssuchende 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 Arztzeugnis nachzuweisen, worin darzulegen ist, weshalb der Betroffene die fristwahrende Handlung aus gesundheitlichen Gründen nicht vornehmen konnte (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.35]).

4.3.

Die Vertreterin des Rekurrenten führt betreffend Fristversäumnis das Folgende aus (Rekurs, S. 2 f.):

"Aufgrund eines Burn-Outs war der [damalige] Vertreter des Steuerpflichtigen und einziger Empfänger der Ermessensveranlagung für den Zeitraum vom 24.01.2025 – 07.03.2025 krankgeschrieben. Der Vertreter litt bzw. leidet an einer Anpassungsstörung im Sinne eines depressiven Rückzuges. Patienten in dieser Erkrankungsphase 2-3 (Phasen 1-3) des Burn-Out dissimulieren typischerweise und versuchen, die eigene Erkrankungssituation nach Aussen so lange wie möglich zu verbergen. Teilweise täuschen sich die Patienten selber und sind nicht in der Lage, die Ernsthaftigkeit der eigenen Erkrankungssituation realistisch zu reflektieren. Dies führt regelhaft dazu, dass externe Hilfe sowohl in medizinischen als auch in administrativen Belangen viel zu spät oder überhaupt nicht angefordert werden kann. Dies ist ausgesprochen typisch für die

Erkrankung in diesen Phasen. Als Inhaber und einziger Mitarbeiter der B. _____ Finanz- und Steuerberatung hatte der Vertreter auch keine Stellvertretung oder andere Person, die ihn in dieser Angelegenheit vertreten konnte. Bei einer anderen Anstellung wurde die Überlastung erkannt und der Vertreter bzw. sein Umfeld haben über 70% der Kunden an Drittfirmen abgegeben. Der Vertreter redete sich ein, dass er die Betreuung des Pflichtigen nun aber übernehmen kann, was aufgrund seiner Erkrankung aber effektiv nicht der Fall war. Der Steuerbehörde war dies bewusst und die Steuerbehörde hätte die definitive Veranlagung auch dem Steuerpflichtigen eröffnen können. Zum Zeitpunkt der Zustellung der definitiven Veranlagung war der Vertreter krankheitshalber im Ausland und versuchte zur Ruhe zu kommen. In dieser Zeit wurde erst gegen Ende Februar wieder teilweise einfache Arbeit erledigt. Deshalb hatte der Vertreter erst viel später von der Ermessensveranlagung Kenntnis erhalten. Da es sich beim Vertreter um eine Einzelfirma ohne Personal handelt, konnte auch aufgrund der kurzfristigen Krankschreibung keine Stellvertretung sichergestellt werden. Ebenfalls war in der Abwesenheit des Vertreters keine Kommunikation mit dem Steuerpflichtigen möglich. Da der Steuerpflichtige keine Kenntnisse von der Ermessensveranlagung hatte, konnte somit niemand die Interessen wahrnehmen."

4.4.

Es sind zwei "Arbeitsunfähigkeitszeugnisse" der Praxis E. _____ AG vom 24. Januar 2025 und vom 14. Februar 2025 aktenkundig, welche C. _____, dem damaligen Vertreter des Rekurrenten, vom 24. Januar 2025 bis 14. Februar 2025 und vom 15. Februar 2025 bis 7. März 2025 eine Arbeitsunfähigkeit von 100 % attestieren. Eine ärztlich bestätigte Arbeitsunfähigkeit für sich allein stellt jedoch noch keinen Fristwiederherstellungsgrund dar. Ein solcher setzt überdies voraus, dass die zur Arbeitsunfähigkeit führende Krankheit den Betroffenen an der Vornahme der fraglichen Prozesshandlung hinderte (vgl. VGE vom 14. November 2006 [WBE.2006.333], RGE vom 24. September 2009 [3-RV.2009.70]). Die aktenkundigen Arztzeugnisse enthalten jedoch keinerlei konkrete Angaben zur Art und Schwere der Erkrankung von C. _____, noch deren Behandlung. Damit ist nicht erwiesen, dass C. _____ während der Einsprachefrist aufgrund seiner Erkrankung nicht in der Lage gewesen ist, selbst eine Einsprache zu verfassen oder damit eine Drittperson zu beauftragen (vgl. RGE vom 22. Dezember 2011 [3-RV.2011.189]). Ein Arztzeugnis, in dem ohne Angabe von Gründen eine vollständige Arbeitsunfähigkeit attestiert wird, genügt nicht als Nachweis (VGE vom 17. November 2025 [WBE.2024.161]).

Das Steueramt R. _____ weist in seiner Vernehmlassung vom 16. Juli 2025 ausserdem darauf hin, dass C. _____ in der "Krankheitszeit" praktisch täglich mit dem Steueramt kommuniziert und unter anderem auch die verspätet eingereichte Steuererklärung 2022 des Rekurrenten ausgefüllt hat. Damit ist erstellt, dass keine vollständige Arbeitsunfähigkeit bestand, wie sie in den beiden Arztzeugnissen attestiert wird.

4.5.

Im Ergebnis darf unter den vorliegenden Umständen ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass C._____ zumindest eine Drittperson hätte beauftragen können, rechtzeitig eine Einsprache einzureichen (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 28. Juli 2014 [2C_1212/2013]).

5.

Die Steuerkommission Q._____ ist somit zu Recht auf die verspätete Einsprache nicht eingetreten. Der Rekurs erweist sich daher als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

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:

die Vertreterin des Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das 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, 26. Februar 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs