

3-BB.2020.13

P 14

Urteil vom 20. Januar 2022

Besetzung Präsident Heuscher
Richter Mazzocco
Richter Herzog
Gerichtsschreiberin Bernhard

Beschwerde-
führer **A. _____**

vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt, Zelglistrasse 15,
5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,**
Geschäftsbereich Recht, Nachsteuern und Bussen,
vom 2. Dezember 2020
betreffend versuchter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 2. Oktober 2020 wurde A. vom Kantonalen Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA), wegen versuchter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2017 mit einer Busse von CHF 2'517.25 bestraft.

2.

Mit Schreiben vom 3. November 2020 (Postaufgabe gleichentags) liess A. gegen die Bussenverfügung vom 2. Oktober 2020 Einsprache erheben und folgende Anträge stellen:

- "1. Die Bussenverfügung vom 2.10.2020 sei vollumfänglich aufzuheben und das Strafverfahren sei einzustellen.
2. Die Verfahrenskosten seien vom Steueramt zu tragen."

3.

3.1.

Mit E-Mail vom 6. November 2020 teilte das KStA A. mit, dass die Einsprache verspätet sei und somit demnächst ein Nichteintretensentscheid erlassen werde.

3.2.

Am gleichen Tag erfolgte die Stellungnahme des Vertreters von A..

3.3.

Das KStA nahm Bezug auf die Stellungnahme und bat um den Nachweis mit Belegen dieser Ausführungen bis zum 13. November 2020.

4.

Mit E-Mail vom 12. November 2020 liess A. nochmals Stellung nehmen, jedoch keine Unterlagen einreichen.

5.

Mit Entscheid vom 2. Dezember 2020 trat das KStA auf die Einsprache wegen Verspätung nicht ein.

6.

Den Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2020 (Zustellung am 3. Dezember 2020) hat A. mit Beschwerde vom 22. Dezember 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er beantragt,

- "1. Der Einsprache-Entscheid vom 02.12.2020 des kantonalen Steueramtes sei aufzuheben und die Angelegenheit sei zur materiellen Entscheidung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau."

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

7.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

8.

A. hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorgeworfene versuchte Steuerhinterziehung betrifft die direkte Bundessteuer 2017. Anwendbar ist somit das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

Das KStA ist auf die Einsprache des Beschwerdeführers wegen Verspätung nicht eingetreten. Der Beschwerdeführer macht demgegenüber geltend, die Einsprache sei rechtzeitig eingereicht worden.

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 21. Januar 2021 [3-RV.2020.137]; SGE vom 24. Januar 2019 [3-RV.2017.134]).

3.

Der Beschwerdeführer lässt in der Beschwerde ausführen, die Vorinstanz sei in ihrer Einspracheentscheid nicht auf die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichts eingegangen, insbesondere nicht auf das Zitat von BGE 144 IV 57. Damit habe die Vorinstanz ihre Begründungspflicht verletzt.

Vorliegend ist das KStA – wenn auch kurz – auf die rechtlichen Grundlagen eingegangen und hat seine Überlegungen nachvollziehbar dargelegt (vgl. Einspracheentscheid). Dabei hat sich das KStA auf die wesentlichen Punkte beschränkt. Das KStA ist somit vorliegend dem Minimalerfordernis der Begründungspflicht nachgekommen. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers kann nicht gefolgt werden.

4.

4.1.

Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage und ist nicht erstreckbar (Art. 132 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 119 Abs. 1 DBG). 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 Verfügung oder des Entscheides folgenden Tag zu laufen. Sie gilt 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 (Art. 133 Abs. 1 DBG).

4.2.

Die Bussenverfügung vom 2. Oktober 2020 wurde vom KStA gleichentags als A-Post Plus Sendung der Post übergeben und am 3. Oktober 2020 um 04:12 Uhr in das Postfach des Vertreters gelegt (act. 46 f. der Vorakten; Track and Trace für die Nummer aaa).

Der Beschwerdeführer lässt geltend machen, die Zustellung an die Adresse des Rechtsvertreters sei gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (BGE 144 IV 57) erst mit der Leerung des Postfaches und der Kenntnisnahme am Montagmorgen, den 5. Oktober 2020 erfolgt. Dem Eintrag, welcher im Erfassungssystem der Post vorliege, komme nicht die Eigenschaft einer Empfangsbestätigung zu, da sich mangels Quittierung dem Track and Trace Auszug nicht entnehmen lasse, ob tatsächlich jemand die Sendung behündigt habe und um wen es sich dabei handle, geschweige denn, dass sie tatsächlich zur Kenntnis genommen worden sei. Bei einer Zustellung an das Büro eines Rechtsanwaltes sei davon auszugehen, dass das Postfach erst am Montagmorgen geleert werde und dementsprechend erst dann eine qualifizierte Kenntnisnahme erfolgen könne. Demnach sei der Strafbefehl erst am 5. Oktober 2020 zugestellt worden und die Einsprache vom 3. November 2020 rechtzeitig erfolgt.

4.3.

4.3.1.

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, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 7 mit Hinweisen; M. Zweifel/S. Hunziker, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 133 DBG N 3 und 4). Die Zustellung wird in der Regel durch die Post vorgenommen. Dass Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer schreibt den Steuerbehörden für die Eröffnung von Verfügungen keine bestimmte Zustellform vor (Urteil des Bundesgerichts vom 14. Januar 2010 [2C_430/2009], Erw. 2.4). Nichts anderes ergibt sich vorliegend aus dem kantonalen Recht (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 8). Der Nachweis der Zustellung kann mit allen tauglichen Beweismitteln erbracht werden. 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.

den (BGE 142 IV 125; M. Zweifel/S. Hunziker, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 133 DBG N 9).

4.3.2.

Der Versand der Bussenverfügung vom 2. Oktober 2020 erfolgte wie ausgeführt mit A-Post Plus. Bei dieser Versandart werden Briefe konventionell in nicht eingeschriebener 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, was die elektronische Sendungsverfolgung im Internet ("Track & Trace") ermöglicht. Daraus ist ersichtlich, wann dem Empfänger die Sendung durch die Post in den Briefkasten/das Postfach gelegt wurde. Insofern stellt diese Art von Sendung eine Möglichkeit dar, zu beweisen, dass die Post zugestellt worden ist (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Oktober 2015 [2C_875/2015] Erw. 2.2.1; grundlegend Urteil des Bundesgerichts vom 14. Januar 2010 [2C_430/2009]).

4.3.3.

Ausweislich der Sendungsverfolgung für die Nummer aaa wurde die Sendung mit der Busse am 3. Oktober 2020 um 04:12 Uhr in das Postfach des Vertreters gelegt. Sie gilt – entgegen der Auffassung des Vertreters des Beschwerdeführers – in diesem Zeitpunkt als zugestellt.

4.3.4.

Das Bundesgericht hat sich zu A-Post Plus Sendungen wie folgt geäußert (Bundesgerichtsurteil vom 6. Februar 2014 [6B_390/2013]):

"2.3.1 Bei der Versandmethode A-Post Plus wird der Brief mit einer Nummer versehen und ähnlich wie ein eingeschriebener Brief mit A-Post speidiert. Im Unterschied zu den eingeschriebenen Briefpostsendungen wird aber der Empfang durch den Empfänger nicht quittiert. Die Zustellung wird vielmehr elektronisch erfasst, wenn die Sendung in das Postfach oder in den Briefkasten des Empfängers gelegt wird. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kommt dem Eintrag, welcher die Post in ihrem Erfassungssystem vornimmt, nicht die Eigenschaft einer Empfangsbestätigung zu, da sich mangels Quittierung dem Track & Trace-Auszug nicht entnehmen lässt, ob tatsächlich jemand die Sendung behündigt hat und um wen es sich dabei handelt, geschweige denn, dass sie tatsächlich zur Kenntnis genommen worden ist (BGE 142 III 599 E. 2.2 mit Hinweisen). Die Zustellung mit A-Post Plus genügt den gesetzlichen Anforderungen von Art. 85 Abs. 2 StPO daher nicht.

2.3.2 Eine Zustellung ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ungeachtet der Verletzung von Art. 85 Abs. 2 StPO auch dann gültig erfolgt, wenn die Kenntnisnahme des Empfängers auf andere Weise bewie-

sen werden kann und die zu schützenden Interessen des Empfängers (Informationsrecht) gewahrt werden (vgl. BGE 142 IV 125 E. 4.3; Urteile 1B_41/2016 vom 24. Februar 2016 E. 2.2; 6B_390/2013 vom 6. Februar 2014 E. 2.3.2; je mit Hinweisen). Entscheidend ist, ab welchem Zeitpunkt von einer Kenntnisnahme ausgegangen werden kann. Die Vorinstanz verweist diesbezüglich auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach Sendungen in der Regel als zugestellt gelten, wenn sie in den Machtbereich des Empfängers gelangt sind. Dabei ist nicht erforderlich, dass der Empfänger die Sendung tatsächlich in Empfang nimmt (BGE 142 III 599 E. 2.4.1; BGE 122 I 139 E. 1; je mit Hinweisen). Die genannten Entscheide äussern sich allerdings nicht zur Frage, ob diese Rechtsprechung auch auf Fälle anwendbar ist, für die der Gesetzgeber besondere Zustellvorschriften aufgestellt hat. Gleiches gilt für die weiteren, von der Vorinstanz genannten Entscheide (Urteile 2C_1126/2014 vom 20. Februar 2015 und 2C_430/2009 vom 14. Januar 2010). Wendete man die erwähnte Rechtsprechung auch auf Art. 85 StPO an, wäre in der Tat nicht ersichtlich, worin - im Vergleich zu den allgemeingültigen Regeln betreffend den Nachweis der Eröffnung - der zusätzliche Gehalt der Bestimmung bestehen soll. Der vorinstanzlichen Rechtsauffassung kann auch deshalb nicht gefolgt werden, da sie dem Grundsatz zuwiderläuft, dass dem Adressaten aus einer gesetzwidrigen Zustellung kein Nachteil erwachsen darf. So müsste ein Empfänger, welcher weder vom Inhalt der Sendung Kenntnis hat, noch um die Tatsache weiss, dass überhaupt eine Zustellung erfolgt ist, hinnehmen, dass er die Rechtsmittelfrist verpasst oder diese massgeblich verkürzt wird, während bei einer ordnungsgemässen Zustellung mittels Einschreiben der Betroffene die Abholung der Sendung bewusst bis zum siebten Tag hinauszögern könnte, ohne dass die Frist verkürzt würde. Dies kann nicht die Meinung des Gesetzgebers gewesen sein. Zudem trägt die vorinstanzliche Rechtsauslegung dem Umstand zu wenig Rechnung, dass strafrechtliche Entscheide für die Betroffenen weitreichende Folgen zeitigen können, die StPO allerdings häufig nur kurze, 10-tägige Rechtsmittelfristen vorsieht (vgl. Art. 322 Abs. 2, Art. 354 Abs. 1, Art. 396 Abs. 1 und Art. 399 Abs. 1 StPO). Es ist daher zentral, dass der Betroffene seine Rechte effektiv wahren kann und ihm das Ergreifen eines Rechtsmittels nicht unnötig erschwert oder verunmöglicht wird. Die Rechtsmittelfrist kann erst dann zu laufen beginnen, wenn die betroffene Person im Besitz aller für die erfolgreiche Wahrung ihrer Rechte wesentlichen Elemente ist (BGE 102 Ib 91 E. 3). Bestehen besondere Formvorschriften, darf an den blossen Zugang in den Machtbereich des Empfängers keine fristauslösende Wirkung geknüpft werden. Massgebend ist vielmehr die tatsächliche Kenntnisnahme durch den Adressaten (a.M. SARARARD ARQUINT, in: Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung, 2. Aufl. 2014, N. 6 zu Art. 85 StPO). Der Kenntnisnahme durch den Adressaten gleichgestellt ist die Entgegennahme durch eine angestellte oder im gleichen Haushalt lebende, mindestens 16 Jahre alte Person (Art. 85 Abs. 3 StPO) oder den Rechtsbeistand (Art. 87 Abs. 3 StPO). Dass in diesen Fällen nicht der Adressat selber, jedoch immerhin ein gesetzlich umschriebener Kreis von Personen Kenntnis von der Zustellung erhält, ist eine vom Gesetzgeber gewollte und ausdrücklich geregelte Ausnahme vom Grundsatz der persönlichen Kenntnisnahme. Nicht einschlägig sind vorliegend Erwägungen zur Zustellfiktion von Art. 85 Abs. 4 StPO. Diese ebenfalls gesetzlich ausdrücklich geregelte Ausnahme vom Grundsatz der tatsächlichen Kenntnisnahme gelangt erst dann zur Anwendung, wenn die Postsendung trotz Avisierung nach dem siebten Tag nicht abgeholt wird. Ebenso unerheblich sind die in diesem Zusammenhang vom Beschwerdegegner 2 ins Feld geführten Überlegungen zu Zustellfehlern seitens der Post. Der Befürchtung schliesslich, der Empfänger könne den Beginn des Fristenlaufs

beliebig hinauszögern, ist entgegenzuhalten, dass dieser gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung darum besorgt zu sein hat, den Inhalt der Verfügung und deren Begründung zu erfahren, sobald er vom Bestand einer ihn betreffenden Entscheidung Kenntnis erhält (BGE 139 IV 228 E. 1.3; BGE 134 V 306 E. 4.2; BGE 102 Ib 91 E. 3). Ferner kann es gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen, sich bei Kenntnis des Entscheids nachträglich auf den Formmangel zu berufen."

4.3.5.

Die Schweizerische Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO) gilt nach ihrem Art. 1 Abs. 1 für die Verfolgung und Beurteilung der Straftaten nach Bundesrecht durch die Strafbehörden des Bundes und der Kantone, wobei die Verfahrensvorschriften anderer Bundesgesetze vorbehalten bleiben (Art. 1 Abs. 2 StPO). Beim vorliegenden Bussenverfahren nach Art. 175 ff. DBG handelt es sich um ein Verfahren, welches nach den Art. 182 f. DBG abgehandelt wird. Das DBG beinhaltet somit eine eigene Verfahrensordnung, welche der StPO vorgeht. Mit anderen Worten ist die StPO beim vorliegenden Bussenverfahren für die Frage der Zustellung bzw. Zustellungsform nicht anwendbar.

4.3.6.

Entgegen Art. 85 Abs. 2 StPO sieht Art. 182 Abs. 1 DBG allgemein die *schriftliche* Eröffnung von Verfügungen und Entscheidungen vor. Wie vom Vertreter des Beschwerdeführers richtig erkannt, sagt der Artikel im DBG nichts über die Art der Zustellung aus. Mit anderen Worten fehlt das Erfordernis der *eingeschriebenen* Eröffnung im DBG. Nachdem es sich um ein Strafverfahren im Steuerrecht handelt und das DBG keine qualifizierte Zustellung von Bussenverfügungen in eingeschriebener Form verlangt, ist die Zustellung mit A-Post Plus – und allen damit verbundenen Folgen – gültig erfolgt. Mit anderen Worten genügt es nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung, wenn die Sendung in den Machtbereich des Beschwerdeführers bzw. seines Vertreters gelangt ist und er demzufolge von der Sendung hätte Kenntnis nehmen können. Die Zustellung nicht eingeschriebener Post erfolgt nämlich bereits dadurch, dass die Sendung in den Briefkasten oder ins Postfach des Adressaten eingelegt wird und damit in den Verfügungsbereich des Empfängers gelangt und somit unabhängig davon, ob dies an einem Werktag oder Samstag geschah (Bundesgerichtsurteil vom 24. Januar 2012 [2C_750/2011, 2C_577/2011]; Bundesgerichtsurteil vom 14. Januar 2010 [2C_430/2009] mit Hinweisen, in: StR 65/2010 S. 396 ff.).

Etwas Anderes ist für das vorliegende Verfahren dem vom Beschwerdeführer zitierten Bundesgerichtsentscheid nicht zu entnehmen (vgl. BGE 144 IV 57). Weder ist die StPO vorliegend massgeblich, noch bestehen im anwendbaren DBG Vorschriften in Bezug auf die Art der Zustellung. Da keine besonderen Formvorschriften bestehen, erfolgte die Zustellung per A-Post Plus korrekt. Der Zugang in den Machtbereich – also vorliegend ins Postfach des Vertreters – wirkt fristauslösend. Die tatsächliche Kenntnisnahme

des Vertreters ist irrelevant. Insoweit ist auch der nicht substantiierte Vorwurf der Verletzung der Religionsfreiheit des Beschwerdeführers unbeachtlich. Es ist dem Vertreter des Beschwerdeführers zwar zuzustimmen, dass ein Fehler bei der Postzustellung nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit liegt. Seine weiteren diesbezüglichen Behauptungen, welche den Zeitpunkt der Zustellung in Frage stellen sollen, vermögen jedoch keine solche Wahrscheinlichkeit zu begründen. Folglich erfolgte die fristauslösende Zustellung am Samstag, 3. Oktober 2020.

4.4.

Wurde die Bussenverfügung am 3. Oktober 2020 zugestellt, begann die 30-tägige Einsprachefrist am 4. Oktober 2020 zu laufen und endete am Montag, 2. November 2020. Die am Dienstag, 3. November 2020 der Post übergebene Einsprache (Poststempel auf dem dazugehörenden Couvert; act. 50) erfolgte daher verspätet.

5.

5.1.

Auf verspätet erhobene Rechtsmittel wird nur eingetreten, wenn die steuerpflichtige Person durch erhebliche Gründe wie Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe wie etwa eine unrichtige Rechtsmittelbelehrung an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und das Rechtsmittel innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes eingereicht wurde (Art. 133 Abs. 3 DBG). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wird die Rechtsmittelfrist wiederhergestellt. Erhebliche Hinderungsgründe werden bejaht, wenn die Steuerpflichtigen wider ihren Willen nicht in der Lage waren, die Frist zu wahren, ohne dass sie daran ein Verschulden trifft. An den Nachweis der Unmöglichkeit bzw. Unzumutbarkeit der rechtzeitigen Einreichung eines Rechtsmittels werden strenge Anforderungen gestellt. Ein Hinderungsgrund wird nach der gefestigten Rechtsprechung nur angenommen, wenn ein "gangbarer Weg für die rechtzeitige Einreichung der Rechtsvorkehr" gefehlt hat (Bundesgerichtsurteil vom 13. Dezember 2000 [2P.235/2000]). Die Beweislast für das Vorliegen eines Fristwiederherstellungsgrundes trifft die Steuerpflichtigen (SGE vom 23. Februar 2017 [3-RV.2016.145]).

5.2.

Der Beschwerdeführer liess in seiner Beschwerde keinerlei Hinderungsgründe geltend machen. Vielmehr wird aus der Darstellung des Sachverhalts in der Beschwerde klar ersichtlich, dass er sich über den Zeitpunkt der Zustellung und in der Folge die korrekte Fristberechnung geirrt hat. Der Irrtum über die Fristberechnung gilt jedoch nicht als Hinderungsgrund (M. Zweifel/S. Hunziker, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 133 DBG N 19 mit Verweisen).

6.

Im Ergebnis ist die Beschwerde abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 144 Abs. 1 DBG). Da der Rekurs in dem den Beschwerdeführer betreffenden Parallelverfahren (3-RV.2020.189) mit gleicher Begründung abzuweisen ist, ist die Gerichtsgebühr zu reduzieren. Sodann ist keine Parteienschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Der Beschwerdeführer hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 200.00, der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 445.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Beschwerdeführers (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q.

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

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 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]).

Aarau, 20. Januar 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard