

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 788/2021

Urteil 27. Oktober 2021

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch B._____,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau,
Gemeinderat der Stadt Laufenburg,
5080 Laufenburg.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2017,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 6. September 2021 (WBE.2021.190).

Erwägungen:

1.

1.1. A._____ (nachfolgend: der Steuerpflichtige) hat Wohnsitz in U._____ und lässt sich in Steuerangelegenheiten durch den Treuhänder B._____ (nachfolgend: der Treuhänder) vertreten. Die örtliche Steuerkommission veranlagte den Steuerpflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2017, mit Veranlagungsverfügung vom 21. Februar 2020. Die Zustellung der Verfügung geschah im Verfahren "A-Post Plus". Gemäss elektronischer Sendungsverfolgung ("Track&Trace") der Post CH AG erfolgte sie am 22. Februar 2020 durch Ablage der Abholungseinladung im Postfach des Treuhänders. Der Treuhänder erhob am Mittwoch, 25. März 2020 Einsprache. Nach Gewährung des rechtlichen Gehörs zur Frage der Rechtzeitigkeit der Einsprache und der Ansetzung einer Einspracheverhandlung trat die örtliche Steuerkommission mit Einspracheentscheid vom 25. November 2020 auf die Sache nicht ein. Die Begründung ging dahin, dass die Eingabe verspätet erfolgt sei, ohne dass hinreichende Hinderungsgründe vorlägen. Der Rekurs vom 14. Januar 2021 an das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, führte zur Abweisung (Entscheidung vom 22. April 2021).

1.2.

1.2.1. Dagegen gelangte der durch den Treuhänder vertretene Steuerpflichtige am 26. Mai 2021 an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau. Mit Entscheidung WBE.2021.190 vom 6. September 2021 wies dieses die Beschwerde ab. Das Verwaltungsgericht erwog, dass das Fristversäumnis nicht mehr bestritten sei. Der Treuhänder bringe aber vor, dass ihm aufgrund der Befolgung der bundesrätlichen "Notstandsmassnahmen" am 17. März 2020 keine Zeit zum Abschliessen der Einsprache geblieben sei. Er habe in der Kalenderwoche 11 (beginnend am 9. März 2020) mit dem Ausarbeiten begonnen und die Arbeiten in der Kalenderwoche 12 fortgeführt. Er habe sich alsdann im Homeoffice befunden

und die Abläufe in seinem Büro aufgrund der äusseren Umstände umstellen müssen.

1.2.2. Dazu sei zu sagen, so das Verwaltungsgericht, dass der Treuhänder eigenen Angaben zufolge zweimal täglich mit Unterlagen aus dem Büro versorgt worden sei. Das Sekretariat habe ihm wie üblich zur Verfügung gestanden. Dies zeige, dass er nach wie vor in der Lage gewesen sei, sich um die laufenden Geschäfte zu kümmern und den Kontakt zu seinem Büro aufrechtzuerhalten. Nach Ausrufung des "Notstandes" habe der Treuhänder sechs Termine abgesagt bzw. drei telefonisch durchgeführt. Davon, dass er objektiv und subjektiv an der rechtzeitigen Beschwerdeerhebung gehindert gewesen sei, könne keine Rede sein, zumal es ihm möglich gewesen wäre, zumindest seine noch nicht abgeschlossene Beschwerdeschrift einzureichen. Notfalls wäre die Mandatierung eines anderen Vertreters denkbar gewesen. Die Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 25. März 2020 ("Massnahmen aufgrund COVID-19") beziehe sich, wie aus dem Text unmissverständlich hervorgehe, einzig auf die Bundessteuern. Eine analoge Anwendung auf die Staats- und Gemeindesteuern habe die ESTV, so das Verwaltungsgericht, nicht beabsichtigt.

1.2.3. Soweit der Steuerpflichtige vorbringen liess, dass die Steuerkommission materiell auf die Einsprache eingetreten sei, weshalb sie keinen Nichteintretensentscheid hätte fällen dürfen, erwog das Verwaltungsgericht abschliessend, dass ein Eintreten auf die Sache mangels Vorliegens von Wiederherstellungsgründen nicht infrage gekommen sei. Den Akten sei zu entnehmen, dass die Einspracheverhandlung dazu gedient habe, dem Steuerpflichtigen das rechtliche Gehör zu gewähren und das Vorliegen von Wiederherstellungsgründen zu prüfen. Nichts Anderes ergebe sich aus dem Bericht des kantonalen Landwirtschaftsexperten. Dieser habe ausdrücklich auf die versäumte Einsprachefrist hingewiesen und sich bloss der Vollständigkeit halber zur Sache geäussert, sollte die Steuerkommission entgegen seinem Antrag auf die Einsprache eintreten.

1.3. Mit Eingabe vom 5. Oktober 2021 lässt der Steuerpflichtige, vertreten durch seinen Treuhänder, beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erheben. Er beantragt, in Aufhebung des angefochtenen Entscheids sei "der Sachverhalt zu berichtigen" (Antrag 1). Es sei über die "ordnungsgemässe Zusammensetzung des Verwaltungsgerichts" zu befinden (Antrag 2). Die Beschwerdefrist sei wiederherzustellen (Antrag 3) und die Steuerkommission anzuweisen, auf die Einsprache einzutreten (Antrag 4).

1.4. Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen, insbesondere einem Schriftenwechsel (Art. 102 Abs. 1 BGG), abgesehen.

2.

2.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]) sind gegeben. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.2. Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 146 IV 88 E. 1.3.2) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 145 I 239 E. 2).

2.3. Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) und von kantonalem Recht nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 147 I 194 E. 3.4; 147 II 44 E. 1.2; 147 V 156 E. 7.2.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 146 I 62 E. 3; 146 IV 114 E. 2.1).

2.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 147 V 124 E. 1.1). Es stellt deshalb grundsätzlich auf die sachverhaltlichen Elemente im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids ab (BGE 147 II 49 E. 3.3). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 147 V 16 E. 4.1.1). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.1). Tatfrage ist

auch die Beweiswürdigung, namentlich die antizipierte Beweiswürdigung (BGE 146 V 240 E. 8.2). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 147 IV 73 E. 4.1.2; vorne E. 2.3). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik an einem vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (auch dazu BGE 147 IV 73 E. 4.1.2).

3.

3.1. Formelle Rügen und Sachverhaltsrügen können ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen, weshalb sie vorab zu behandeln sind (Urteile 2C 785/2020 vom 18. März 2021 E. 2.1; 2C 196/2017 vom 21. Februar 2019 E. 3, nicht publ. in: BGE 145 II 49). Dementsprechend ist zunächst der Antrag 2 und dann der Antrag 1 zu klären, bevor gegebenenfalls die materiellen Aspekte zu untersuchen sind.

3.2.

3.2.1. Der Steuerpflichtige beanstandet, dass der urteilende vorinstanzliche Spruchkörper nicht ordnungsgemäss zusammengesetzt gewesen sei. Er räumt ein, dass § 7 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes (des Kantons Aargau) vom 6. Dezember 2011 (GOG/AG; SAR 155.200) die Möglichkeit von Entscheiden auf dem Zirkulationsweg vorsieht, bemängelt aber sinngemäss, dass nicht alle Mitglieder der Besetzung in sämtliche Akten hätten Einblick nehmen können. Wie er zu dieser Einschätzung gelangt, bleibt angesichts der knappen, nicht restlos nachvollziehbaren Darstellung unklar. Hinzu kommt, dass die Rüge auf kantonales Verfahrensrecht bzw. auf die angebliche Verletzung eines verfassungsmässigen Individualrechts (Art. 29 Abs. 1 und 2 BV) abzielt, weshalb der Steuerpflichtige der ihn insofern treffenden qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 2.3) hätte genügen müssen. Das blosses, durch nichts belegte Anstellen der Vermutung, dass die Akten nicht zirkuliert hätten, vermag keinerlei verfassungsrechtliche Unhaltbarkeit der vorinstanzlichen Auslegung und/oder Anwendung des kantonalen Verfahrensrechts aufzuzeigen. Die Rüge hinsichtlich des Antrags 2 ist nicht zu hören.

3.2.2. In seinen Erläuterungen zum Antrag 1 scheint der Steuerpflichtige kritisieren zu wollen, dass die Vorinstanz beweiswürdigend zu Unrecht davon ausgegangen sei, dass der kantonale Landwirtschaftsexperte nur der Vollständigkeit halber in seiner Vernehmlassung auch materielle Aussagen getroffen habe. Der Steuerpflichtige bringt vor, dass der Landwirtschaftsexperte in Wahrheit "im Auftrag der Steuerkommission auf die Einsprache materiell eingetreten" sei. Ihm ist vorab entgegenzuhalten, dass es sich bei der Stellungnahme des Landwirtschaftsexperten um einen (Mit-) Bericht gehandelt hat, wie die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 2.4). Aus Stellung und Funktion von örtlich zuständiger Steuerkommission einerseits und kantonalem Landwirtschaftsexperten andererseits geht sodann unschwer hervor, dass die Entscheidkompetenz ausschliesslich bei der örtlichen Steuerkommission liegt. Diese kann ihre gesetzlich normierte Zuständigkeit weder delegieren noch den Landwirtschaftsexperten gewissermassen beauftragen, "materiell auf die Einsprache einzutreten", wie dies dem Steuerpflichtigen vorschwebt. Dass Beschwerdeantworten oder Stellungnahmen von Behörden auch auf den Fall eingehen, in welchem entgegen ihrer Auffassung auf die Sache eingetreten wird, entspricht sorgfältiger Prozessführung. Abgesehen davon, dass der Steuerpflichtige auch hierzu der ihn treffenden qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit nicht nachkommt, erweisen sich die Vorstellungen des Steuerpflichtigen zu Bestand und Delegation einer Entscheidkompetenz als offenkundig unzutreffend.

3.3.

3.3.1. Im Antrag 3 ersucht der Steuerpflichtige um Wiedereinsetzung in den früheren Stand. Seinen nicht immer nachvollziehbaren Überlegungen scheint indes nach wie vor der Gedanke innezuwohnen, dass der Treuhänder die Frist durchaus gewahrt habe. Dies findet keine sachliche Grundlage: Wie die Vorinstanz festgestellt hat, erfolgte die Eröffnung der Veranlagungsverfügung am 22. Februar 2020 durch Ablage im Postfach des Treuhänders. Die Vorinstanz hatte den Versand im Verfahren "A-Post Plus" vorgenommen, womit die 30-tägige Einsprachefrist (Art. 48 Abs. 1 StHG) am 23. Februar 2020 zu laufen begann und am Montag, 23. März 2020 verstrich (BGE 144 IV 57 E. 2.3.1; 142 III 599 E. 2.2; Urteil 2C 684/2019 vom 11. November 2020 E. 2.2.1).

3.3.2. Zum keinem anderen Ergebnis führt die Verordnung vom 20. März 2020 über den Stillstand der Fristen in Zivil- und Verwaltungsverfahren zur Aufrechterhaltung der Justiz im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19; AS 2020 849). Denn gemäss Art. 1 dieser Verordnung galt: "Soweit nach dem anwendbaren Verfahrensrecht des Bundes oder des Kantons gesetzliche oder von den Behörden oder Gerichten angeordnete Fristen über die Ostertage stillstehen, beginnt dieser Stillstand mit dem Inkrafttreten dieser Verordnung und dauert bis und mit dem 19. April 2020." In Bezug auf die direktsteuerliche Einsprache ergibt sich weder aus dem eidgenössischen (Art. 48 StHG) noch aus dem kantonalen Recht (§ 1 Abs. 3 e contrario in Verbindung mit § 28 Abs. 2 des Gesetzes [des Kantons Aargau] vom 4. Dezember 2007 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG/AG; SAR 271.200]) ein Fristenstillstand. Mit der Eingabe vom 25. März 2020 konnte der Treuhänder die Frist damit nicht wahren.

3.3.3. Den vorinstanzlichen Ausführungen zur Mitteilung der ESTV vom 25. März 2020 (vorne E. 1.2.2) ist nichts anzufügen. Diese Mitteilung ist ohnehin nach Ablauf der Frist ergangen. Auch vor diesem Hintergrund war die Frist versäumt.

3.4.

3.4.1. Die Wiedereinsetzung in den früheren Stand erfährt in Art. 48 StHG keine ausdrückliche Regelung. Die Fristwiederherstellung ist daher Sache des kantonalen Rechts (Urteil 2C 886/2017 vom 2. November 2017 E. 3; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, StHG, Kommentar, 3. Aufl. 2017, N. 24 zu Art. 48 StHG). Gemäss dem hier interessierenden § 187 Abs. 2 des Steuergesetzes (des Kantons Aargau) vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) ist auf eine verspätete Einsprache nur einzutreten, wenn die steuerpflichtige Person einerseits nachweist, dass sie oder ihre Vertretung unverschuldet - etwa durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe - an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war (materielle Voraussetzung) und andererseits das Rechtsmittel innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe eingereicht wurde (formelle Voraussetzung; BGE 119 II 86 E. 2; 112 V 255 E. 2a; Urteile 2F 4/2021 vom 12. Februar 2021 E. 2.2.2; 2C 837/2020 vom 14. Oktober 2020 E. 2.2.2). Nicht zu den materiell-objektiven Hinderungsgründen zählen namentlich Arbeitsüberlastung, organisatorische Unzulänglichkeit oder Ferienabwesenheit (Urteile 2C 177/2019 vom 22. Juli 2019 E. 4.2.1; 2C 255/2016 vom 18. Juli 2016 E. 4, nicht publ. BGE 142 II 304).

3.4.2. Qualifizierte Gründe im Sinne des kantonalen Rechts bringt der für den Steuerpflichtigen handelnde Treuhänder im bundesgerichtlichen Verfahren nicht vor. Soweit er wiederum auf sein Verständnis über den Anwendungsbereich der bereits zitierten Verordnung vom 20. März 2020 über den Stillstand der Fristen in Zivil- und Verwaltungsverfahren zur Aufrechterhaltung der Justiz im Zusammenhang mit dem Coronavirus verweist, kommt seine unzutreffende Auffassung von vornherein keinem "anderen erheblichen Grund" im Sinne von § 187 Abs. 2 StG/AG gleich ("Nichtwissen schützt nicht"; Urteile 2C 543/2021 vom 27. Juli 2021 E. 2.3.4; 2F 4/2021 vom 12. Februar 2021 E. 2.2.2). Besondere administrative oder organisatorische Herausforderungen, die rechtserheblich über das Mass dessen hinausgingen, das zu Beginn der ausserordentlichen Lage auch alle anderen Treuhänder traf, macht der Steuerpflichtige nicht geltend. Die plausible vorinstanzliche Erwägung, wonach der Treuhänder fristwährend zumindest den bestehenden Entwurf hätte einreichen können, bleibt unwidersprochen (vorne E. 1.2.1 und 1.2.2). Weitere Ausführungen zur jedenfalls nicht verfassungsrechtlich unhaltbaren vorinstanzlichen Beweiswürdigung erübrigen sich.

3.4.3. Die Gründe für eine Wiedereinsetzung in den früheren Stand fehlen damit, weshalb die Vorinstanz rechtsfehlerfrei zur Abweisung des Fristwiederherstellungsgesuchs gelangte. Entgegen dem Steuerpflichtigen ist die Steuerkommission daher nicht anzuweisen, auf die Einsprache einzutreten (Antrag 4).

3.5. Die Beschwerde erweist sich mithin als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

4.

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 BGG). Dem Kanton Aargau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 27. Oktober 2021

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher