

**WBE.2022.407 / iö / tm**

(3-BB.2022.2)

Art. 25

**Urteil vom 7. März 2023**

Besetzung      Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz  
Verwaltungsrichterin Klöti  
Verwaltungsrichterin Martin  
Gerichtsschreiberin Özcan

Beschwerde-      **A.**\_\_\_\_\_

führer 1

Beschwerde-      **B.**\_\_\_\_\_

führerin 2

**gegen**

**Kantonales Steueramt**, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

**Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)**, Eigerstrasse 65, 3003 Bern

Gegenstand      Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuern 2011 und 2012;  
Nachsteuern

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,  
vom 1. September 2022

---

## **Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:**

### **A.**

Aufgrund einer Meldung des Gemeindesteueramts R. vom 18. Februar 2016 eröffnete das Kantonale Steueramt, Sektion Nachsteuern und Bussen (KStA) ein Nachsteuerverfahren betreffend direkte Bundessteuern 2011 und 2012 gegen A. und B. wegen Nichtdeklaration von Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in Höhe von Fr. 211'502.00.

Mit Verfügung vom 3. August 2021 setzte das KStA die Nachsteuern für die direkte Bundessteuern 2011 von A. und B. auf Fr. 27'108.00 (inkl. Verzugszinsen) fest.

### **B.**

Am 11. Januar 2022 hiess das KStA eine von A. und B. gegen die Nachsteuerverfügung erhobene Einsprache teilweise gut und setzte die Nachsteuern für die direkte Bundessteuern 2011 und 2012 auf Fr. 25'443.70 (inkl. Verzugszinsen) fest.

### **C.**

A. und B. zogen den Einspracheentscheid am 14. Februar 2022 mit Beschwerde an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, weiter. Dieses entschied am 1. September 2022:

1.

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.

Die Beschwerdeführer haben die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 70.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 470.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

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

### **D.**

1.

Gegen den Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 1. September 2022 liessen A. und B. am 10. Oktober 2022 Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau (Verwaltungsgericht) erheben und folgende Anträge stellen:

1.  
Das Urteil sei aufzuheben.
2.  
Auf die bei der Beschwerdegegnerin eingereichte Beschwerde sei einzutreten.
3.  
Es sei festzustellen, dass die Beschwerde fristgemäss erfolgte.
4.  
Die Sache sei zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

- Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen -

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

**2.**  
Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, verzichtete in seiner Eingabe vom 17. Oktober 2022 auf die Erstattung einer Vernehmlassung.

**3.**  
Am 14. November 2022 reichten die Beschwerdeführer unaufgefordert eine weitere Eingabe beim Verwaltungsgericht ein und beantragten die Einvernahme von B. und eines Schalterangestellten der Poststelle Q. als Zeugen und reichten zwei Trackingbelege der Post vom 11. November 2022 sowie die Kopie einer Urkunde des Bezirksgerichts Basel-Stadt mit Datum der Aufgabe und des Empfangs ein.

**4.**  
Mit Beschwerdeantwort vom 16. November 2022 verwies das KStA auf den angefochtenen Entscheid und beantragte die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge.

**5.**  
Das Verwaltungsgericht hat den Fall beraten am 7. März 2023 beraten und entschieden.

---

### **Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **I.**

##### **1.**

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, betreffend die direkte Bundessteuer für die Steuerjahre ab 1995 (Art. 153 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG, SR 642.11] i.V.m.

Art. 145 Abs. 1 DGB; § 7 i.V.m. § 27 der Verordnung über die direkte Bundessteuer vom 7. Dezember 1994 [VDBG; SAR 621.111]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG, SAR 271.200]; Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 1995, S. 426, Erw. 2 = Der Steuerentscheid [StE] 1996, B 96.21 Nr. 3). Es ist folglich zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 8 VDBG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

## **2.**

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

## **II.**

### **1.**

#### **1.1.**

Streitgegenstand ist vorliegend nur die Frage, ob das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, zu Recht einen Nichteintretensentscheid gefällt hat. Nicht einzugehen ist dagegen auf die materielle Rechtslage (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C\_499/2020 vom 25. September 2020, Erw. 3).

#### **1.2.**

Das Spezialverwaltungsgericht begründet seinen Nichteintretensentscheid damit, dass die Beschwerde nicht innerhalb der Rechtsmittelfrist eingereicht worden sei. Diesbezüglich führt es im angefochtenen Entscheid aus, der Einspracheentscheid betreffend die Nachsteuern der direkten Bundessteuern 2011 und 2012 vom 11. Januar 2022 sei den Beschwerdeführern am 12. Januar 2022 mit A-Post Plus zugestellt worden, womit die Beschwerdefrist am 13. Januar 2022 zu laufen begonnen habe. Am 11. Februar 2022 sei die 30-tägige Beschwerdefrist abgelaufen. Die Beschwerde sei der Post allerdings erst am 14. Februar 2022 und damit verspätet übergeben worden. Darüber hinaus seien auch keine Fristwiederherstellungsgründe geltend gemacht worden, weshalb auf die Beschwerde nicht eingetreten werde.

#### **1.3.**

Die Beschwerdeführer berufen sich dagegen im Wesentlichen auf Irregularitäten bei der Zustellung des Einspracheentscheids und machen geltend, die Zustellung sei nicht am 12. Januar 2022, sondern am 13. Januar 2022 erfolgt. So sei der Briefkasten durch die Beschwerdeführer am 12. Januar 2022, wie auch jeden Tag, um 13.00 Uhr geleert worden, wobei sich kein Schreiben des KStA im Briefkasten befunden habe. Hingegen hätten sie am 13. Januar 2022, um 13.00 Uhr, drei Schreiben des KStA im Briefkasten vorgefunden. Aus diesem Grund habe die Rechtsmittelfrist erst mit der

Zustellung am 13. Januar 2022 zu laufen begonnen. Ferner führen die Beschwerdeführer in ihrer Beschwerde und in der Eingabe vom 14. November 2022 aus, dass es verschiedentlich zu Fehlern bei der Zustellung der Post durch die Poststelle Q. gekommen sei. Beispielsweise seien Einschreiben ohne Empfangsbestätigung in den Briefkasten eingeworfen worden oder Post der Nachbarn sei bei den Beschwerdeführern ins Postfach gelegt worden. Durch Partei- und Zeugenbefragungen könne der Nachweis erbracht werden, dass die Poststelle Q. bei anderen Zustellungen Fehler gemacht habe und dass Zustellungsfehler bei dieser Poststelle relativ häufig vorkämen. Die Steuerbehörden hätten den Hauptbeweis der korrekten Zustellung mit dem Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit zu erbringen. Zwar gelte bei einer A-Post-Plus-Sendung die natürliche Vermutung, wonach die Post ordnungsgemäss im Briefkasten des Empfängers hinterlegt und das Datum korrekt registriert worden sei, jedoch könne diese natürliche Vermutung durch den Gegenbeweis umgestossen werden, wobei genüge, dass Zweifel an der Richtigkeit des Hauptbeweises erweckt würden. Eine fehlerhafte Zustellung einer A-Post-Plus-Sendung sei daher bereits dann anzunehmen, wenn der Adressat die tatsächliche Zustellung bestreite und dies aufgrund der Umstände plausibel erscheine. Aufgrund der geschilderten Umstände sei daher von einer fehlerhaften Zustellung auszugehen und auf die geschilderte Empfangnahme des Einspracheentscheids am 13. Januar 2022 abzustellen.

## **2.**

### **2.1.**

Gemäss Art. 140 Abs. 1 DBG kann gegen den Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde innert 30 Tagen nach Zustellung schriftlich Beschwerde erhoben werden; eine Erstreckung dieser gesetzlichen Frist ist ausgeschlossen. Die Frist beginnt mit dem auf die Eröffnung folgenden Tag zu laufen und gilt als eingehalten, wenn die Beschwerde am letzten Tag der Frist eingelangt oder der Schweizerischen Post übergeben worden ist. Fällt der letzte Tag der Frist auf einen Samstag, Sonntag oder staatlichen anerkannten Feiertag, so läuft die Frist am nächstfolgenden Werktag ab (Art. 140 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 133 Abs. 1 DBG).

### **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 worden 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 Q. geltend. Dabei bleibt es allerdings bei allgemeinen Ausführungen zu mangelhaften Postzustellungen, die keinen Bezug zur konkreten Zustellung des Einspracheentscheids vom 11. Januar 2022 aufweisen. Un-

behelflich 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 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. Daher begann die Beschwerdefrist am 13. Januar 2022 zu laufen und endete am Freitag, 11. Februar 2022. Die Beschwerdeführer haben die Beschwerde am Montag, 14. Februar 2022, und damit nach Ende der Frist der Post übergeben. Damit erfolgte die Beschwerde verspätet. Da die Beschwerdeführer auch keine Wiederherstellungsgründe geltend machen bzw. gemacht haben, ist das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, zu Recht nicht auf die Beschwerde eingetreten.

### **3.**

Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Sie ist vollumfänglich abzuweisen.

### III.

Da die Beschwerdeführer unterliegen, haben sie die Kosten des Verfahrens unter solidarischer Haftbarkeit zu tragen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG; SILVIA HUNZIKER/CORINNA BIGLER, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N. 4 zu Art. 144). Eine Parteientschädigung ist dem Ausgang des Verfahrens entsprechend nicht geschuldet (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021]).

---

#### Das Verwaltungsgericht erkennt:

##### 1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

##### 2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'000.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 149.00, gesamthaft Fr. 1'149.00, sind unter solidarischer Haftbarkeit von den Beschwerdeführern zu bezahlen.

##### 3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

---

Zustellung an:

die Beschwerdeführer

das Kantonale Steueramt

die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

den Gemeinderat R.

---

#### Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit



15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

---

Aarau, 7. März 2023

**Verwaltungsgericht des Kantons Aargau**

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

Berger

Özcan