

WBE.2024.161 / sa / jh

(3-BB.2023.22)

Art. 73

Urteil vom 17. November 2025

Besetzung Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz
Verwaltungsrichterin Schircks
Verwaltungsrichter Winkler
Gerichtsschreiberin i.V. Angliker

Beschwerde- **A.**_____

führer 1

Beschwerde- **B.**_____

führerin 2

beide vertreten durch lic. iur. Pius Koller, Rechtsanwalt,
Gewerbepark Bata 10, Postfach 250, 4313 Möhlin

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Steuerkommission R._____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Direkte Bundessteuer
Liquidationsgewinn 2012

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 21. März 2024

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

1.1

Die Eheleute A._____ und B._____ wohnen im Weiler Q._____ in der Gemeinde R._____, wo A._____ als Landwirt selbstständig erwerbstätig war. A._____ war unter anderem Eigentümer der Liegenschaft R._____ Nr. G mit einer Fläche von 8'323 m² in der Weilerzone Q._____ (Landwirtschaftszone mit überlagerter Weilerzone), welche er im Geschäftsvermögen hielt.

1.2

Am 21. September 2011 parzellerte A._____ die Liegenschaft R._____ Nr. aaa wie folgt:

Bezeichnung	Fläche
Parzelle Nr. aaa (Stammparzelle Rest)	2'264 m ²
Parzelle Nr. bbb (neu)	1'733 m ²
Parzelle Nr. ccc (neu)	4'326 m ²
Total	8'323 m²

Am gleichen Tag verkaufte er die Parzelle Nr. ccc für Fr. 461'880.00 an Drittpersonen.

1.3

Nachdem A._____ per 31. Dezember 2011 die restlichen liegenschaftlichen Werte aus seiner Buchhaltung ausgebucht hatte, veräusserte er am 30. März 2012 die Parzelle Nr. bbb für Fr. 413'995.00 und am 19. Oktober 2012 schliesslich die Parzelle Nr. aaa (Restparzelle) für Fr. 1.3 Mio. an Drittpersonen.

2.

2.1

Mit Verfügung vom 21. September 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission R._____ für die direkte Bundessteuer 2012 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 1'171'080 veranlagt.

2.2

Durch ihren Vertreter C._____ liessen A._____ und B._____ dagegen mit Eingabe vom 21. Oktober 2021 Einsprache erheben, mit den Anträgen, den "Gewinn aus Überführung ins Privatvermögen" mit separater Jahressteuer im Jahre 2011 zu veranlagen und die "Verkaufserlöse 2012" mit der Grundstückgewinnsteuer abzurechnen.

Die Steuerkommission R._____ zog in ihrem Einspracheentscheid vom 18. August 2022 in Erwägung, A._____ habe seine selbständige

Erwerbstätigkeit endgültig aufgegeben und die Liquidation durch die Verkäufe der Parzelle Nr. aaa (Restparzelle) und der Parzelle Nr. bbb im Jahr 2012 abgeschlossen. Der daraus resultierende Liquidationsgewinn unterliege deshalb nicht der ordentlichen Einkommenssteuer, sondern sei gemäss Art. 37b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) separat zu besteuern. Die Einsprache werde deshalb teilweise gutgeheissen und das steuerbare Einkommen für die *ordentliche Einkommensbesteuerung* auf Fr. 114'650.00 reduziert.

3.

Mit Verfügung vom 12. Januar 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission R._____ für die *Liquidationsgewinnbesteuerung* der direkten Bundessteuer 2012 mit einem privilegierten Liquidationsgewinn von Fr. 1'358'630.00 veranlagt.

4.

Im Verfahren zur *ordentlichen Einkommensbesteuerung* der direkten Bundessteuer 2012 liessen A._____ und B._____ gegen den Einspracheentscheid vom 18. August 2022 mit Eingabe vom 19. Januar 2023 Beschwerde beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, erheben. Dieses eröffnete das Verfahren unter der Verfahrensnummer 3-BB.2023.8.

B.

1.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 12. Januar 2023 betreffend die *Liquidationsgewinnbesteuerung* der direkten Bundessteuer 2012 liessen A._____ und B._____ am 25. Januar 2023 durch C._____ Einsprache erheben.

Die Steuerkommission R._____ wies die Einsprache mit Entscheid vom 14. Juli 2023 ab, soweit sie darauf eintrat. Der Einspracheentscheid wurde am gleichen Tag sowohl an A._____ und B._____ als auch an deren Vertreter C._____ versandt und in beiden Fällen am 17. Juli 2023 zugestellt.

2.

Ebenfalls am 14. Juli 2023 erliess die Steuerkommission R._____ den Einspracheentscheid betreffend die *Liquidationsgewinnbesteuerung* der Kantons- und Gemeindesteuern 2012.

C.

1.

1.1

Am 10. August 2023 reichte der Vertreter von A._____ und B._____, eine Eingabe mit folgendem Betreff ein:

Rekurs gegen Einsprache-Entscheid der Steuerkommission R._____ vom 14. Juli 2023, Steuerpflichtige A._____ und B._____, Q._____,

vertreten durch

D._____ GmbH, C._____ [...]

Der Eingabe lag der Einspracheentscheid vom 14. Juli 2023 betreffend die Liquidationsgewinnbesteuerung der *direkten Bundessteuer 2012* bei.

1.2

Mit Schreiben vom 11. August 2023 teilte der Präsident des Spezialverwaltungsgerichts mit, die Eingabe vom 10. August 2023 sei unter der Verfahrensnummer 3-BB.2023.22 als Beschwerde gegen die Liquidationsgewinnbesteuerung der direkten Bundessteuer 2012 entgegengenommen worden.

1.3

Der Vertreter der Beschwerdeführer, C._____, teilte daraufhin mit Schreiben vom 17. August 2023 mit, die Eingabe vom 10. August 2023 richte sich nicht gegen den Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer, sondern es werde damit Rekurs gegen den Einspracheentscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern erhoben. Gegen den Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer werde er eine weitere Beschwerde einreichen. Gleichzeitig reichte der Vertreter unter anderem den Einspracheentscheid vom 14. Juli 2023 betreffend die Liquidationsgewinnbesteuerung der *Kantons- und Gemeindesteuern 2012* ein.

1.4

Mit Schreiben vom 22. August 2023 teilte das Spezialverwaltungsgericht mit, die Eingabe vom 10. August 2023 sei nun unter der Verfahrensnummer 3-RV.2023.112 als Rekurs gegen die Liquidationsgewinnbesteuerung der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 eingetragen worden.

2.

2.1

Mit Eingabe vom 21. August 2023 erhob C._____, der Vertreter von A._____ und B._____, wie angekündigt Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 14. Juli 2023 betreffend die Liquidationsgewinnbesteuerung der direkten Bundessteuer 2012.

Unter "Formelles" führte der Vertreter in der Beschwerde unter anderem Folgendes aus:

Zufolge Fristenstillstand vom 15. Juli 2023 – 15. August 2023 beginnt der Fristenlauf am 16. August 2023. Im Sinne einer speditiven Behandlung des Verfahrens wird bereits mit heutigem Datum Beschwerde erhoben.

Die Beschwerde wurde auf dem Briefpapier der D._____ GmbH eingereicht, enthält im Übrigen aber keine Hinweise auf das konkrete Vertretungsverhältnis und es wurde auch keine Vollmacht eingereicht.

2.2

Mit Schreiben vom 1. September 2023 bestätigte das Spezialverwaltungsgericht den Eingang der Beschwerde, welche unter der bereits eröffneten Verfahrensnummer 3-BB.2023.22 entgegengenommen wurde. Weiter wies das Spezialverwaltungsgericht darauf hin, dass die Gerichtsferien im Verfahren von A._____ und B._____ nicht gelten würden und forderten ihn auf, allfällige Hinderungsgründe betreffend die Verspätung geltend zu machen.

2.3

Mit Eingabe vom 19. September 2023 führte der Vertreter von A._____ und B._____ zuerst aus, er sei rechtsirrtümlich davon ausgegangen, dass der Fristenstillstand gelten würde. Er hätte aber aufgrund seines Gesundheitszustandes ohnehin Fristerstreckung verlangen müssen. Dazu reicht er eine detaillierte Auflistung über seine gesundheitsbedingten Ausfälle und über seine Arbeitstätigkeit ein, jedoch keine dazugehörigen Belege.

2.4

Mit Schreiben vom 22. September 2023 forderte das Spezialverwaltungsgericht den Vertreter von A._____ und B._____ auf, die geltend gemachten gesundheitlichen Hintergründe mit einem detaillierten ärztlichen Zeugnis und den Spitalberichten (insbesondere Austrittsberichten) zu belegen.

2.5

Am tt.mm.jjjj verstarb C._____, der Vertreter von A._____ und B._____.

2.6

Mit Eingabe vom 7. November 2023 reichte die Ehefrau von C._____ ein Arztzeugnis vom 23. Oktober 2023 ein. Dieses bescheinigt eine hundertprozentige Arbeitsunfähigkeit für die Zeit vom 26. Juli 2023 bis zum Todestag am tt.mm.jjjj sowie einen Spitalaufenthalt vom 10. Oktober 2023 bis zum Todestag. Unter "Bemerkung" heisst es zudem: "Mit mehrfachen Spitalaufenthalten in der definierten Zeitperiode."

3.

Mit Schreiben vom 21. November 2023 wies das Spezialverwaltungsgericht darauf hin, dass im Einspracheentscheid vom 14. Juli 2023 die "M._____ C._____, H-Strasse, S._____" als bevollmächtigte Vertreterin genannt werde, wobei es sich um die Einzelfirma des verstorbenen C._____ handle. Die Beschwerde vom 21. August 2023 sei hingegen von der D._____ GmbH eingereicht worden. Eine entsprechende Vollmacht liege aber bisher nicht vor, weshalb um die Einreichung einer entsprechenden Vollmacht ersucht werde.

Mit Eingabe vom 11. Dezember 2023 reichte die D._____ GmbH die von A._____ und B._____ am 8. Dezember 2023 unterzeichnete Vollmacht ein.

4.

Am 21. März 2024 gelangte das Spezialverwaltungsgericht im Verfahren 3-BB.2023.22 betreffend die Liquidationsgewinnbesteuerung der direkten Bundessteuer 2012 zu folgender Entscheidung:

1.

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.

Die Beschwerdeführerin hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 745.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 3. Mai 2024 gelangten A._____ und B._____, nun vertreten durch die J._____ AG, an das Verwaltungsgericht und stellten folgende Anträge:

1.

In Gutheissung der Beschwerde sei das vorinstanzliche Urteil vom 21. März 2024 (3-BB.2023.22) aufzuheben und auf die rechtzeitig eingereichte Beschwerde der Beschwerdeführer gegen den Einspracheentscheid der Steuerkommission vom 14. Juli 2023 betreffend die Direkte Bundessteuer Liquidationsgewinn 2012 sei einzutreten bzw. die Vorinstanz sei anzuweisen, auf diese Beschwerde einzutreten.

2.

Eventualiter sei in Gutheissung der Beschwerde das vorinstanzliche Urteil vom 21. März 2024 (3-BB.2023.22) aufzuheben und in Feststellung, dass ein Hinderungsgrund gemäss Art. 133 Abs. 3 DBG vorlag, sei auf die verspätete Beschwerde der Beschwerdeführer gegen den Einspracheentscheid der Steuerkommission vom 14. Juli 2023 betreffend die Direkte Bundessteuer Liquidationsgewinn 2012 einzutreten bzw. die Vorinstanz sei anzuweisen, auf die Beschwerde einzutreten.

3.

Es sei festzustellen, dass bezüglich der Direkten Bundessteuer Liquidationsgewinn 2012 die Veranlagungsverjährung eingetreten ist.

4.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zuzüglich Mehrwertsteuer auf der Parteientschädigung zu Lasten der Steuerkommission und/oder des Kantons Aargau.

2.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, verzichtete in seiner Eingabe vom 6. Mai 2024 auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Das Kantonale Steueramt beantragte in der Beschwerdeantwort vom 30. Mai 2024 die

Abweisung der Beschwerde. Die Steuerkommission R._____ reichte keine Beschwerdeantwort ein. Die Beschwerdeführenden reichten am 19. Juli 2024 eine Replik ein und ersuchten um Akteneinsicht, welche mit Verfügung vom 2. September 2024 gewährt wurde.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, betreffend die direkte Bundessteuer (Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG, SR 642.11]; § 7 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]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig.

2.

Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen einen Nichteintretensentscheid, weshalb das Verwaltungsgericht lediglich prüfen kann, ob das Spezialverwaltungsgericht zu Recht auf den Rekurs nicht eingetreten ist.

Nicht einzugehen ist auf materielle Fragen. Soweit in den Anträgen der Beschwerdeführenden ein materieller Entscheid gefordert wird, darf auf diese Anträge nicht eingetreten werden.

Da die Verjährung ein Institut des materiellen Rechts ist (BGE 125 V 396, Erw. 3a mit Hinweis auf BGE 118 II 447 Erw. 1b/bb), kann das Verwaltungsgericht insbesondere auch diese materielle Frage nicht entscheiden. Auf den Antrag 3 betreffend Feststellung der Verjährung darf somit nicht eingetreten werden.

3.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist unter Vorbehalt von Erwägung I/2 einzutreten.

4.

4.1

Die Einhaltung der gesetzlichen Beschwerdefrist stellt eine Sachurteilsvoraussetzung dar, welche von Amtes wegen zu prüfen ist. Im Bereich der direkten Bundessteuer regeln Art. 140 Abs. 1 und Abs. 4 und Art. 133 DBG die Voraussetzungen einer rechtzeitigen Beschwerde an eine kantonale Rekurskommission (hier: Spezialverwaltungsgericht; vgl. § 6 Abs. 1 VDBG). Die Beschwerdefrist beträgt 30 Tage und ist nicht erstreckbar (Art. 140 Abs. 1 und Art. 119 Abs. 1 DBG). Die Beschwerdefrist beginnt mit dem auf die Eröffnung des angefochtenen Urteils folgenden Tag zu laufen. Sie gilt als eingehalten, wenn die Beschwerde am letzten Tag der Frist bei der Rechtsmittelinstanz eingelangt ist oder der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung im Ausland übergeben wurde. Fällt der letzte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder staatlich anerkannten Feiertag, so läuft die Frist am nächstfolgenden Werktag ab (zum Ganzen: Art. 133 Abs. 1 DBG).

4.2

Anders als das kantonale Recht betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern (vgl. § 28 Abs. 1 VRPG i. V. m. Art. 145 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO; SR 272]), kennt das Recht der direkten Bundessteuer keine Gerichtsferien (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1107/2016 vom 5. April 2017, Erw. 3.1). Das Bundessteuerrecht enthält hinsichtlich der Rechtsmittelfristen und deren Einhaltung eine vollständige, abschliessende Regelung, sodass in Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer kein Raum für die Anwendung kantonaler Vorschriften zum Fristenstillstand besteht (HUNZIKER / BIGLER, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 140 N. 29 mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_331/2008 vom 27. Juni 2008, Erw. 1). Dies geht vorliegend auch aus der entsprechenden Rechtsmittelbelehrung im angefochtenen Einspracheentscheid der Steuerkommission R._____ vom 14. Juli 2023 hervor, die im Gegensatz zum gleichentags erfolgten Einspracheentscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern, keinen Hinweis auf einen Fristenstillstand enthält.

4.3

Im vorliegenden Fall erging der Entscheid der Steuerkommission R._____ am 14. Juli 2023 und wurde den Beschwerdeführenden und dem Vertreter am 17. Juli 2023 zugestellt. Die Frist begann am Folgetag zu laufen (Art. 140 Abs. 1 und Abs. 4 i. V. m. Art. 133 Abs. 1 DBG) und endete somit am 16. August 2023. Die Beschwerde vom 21. August 2023 erfolgte damit verspätet.

5.

5.1

C._____, der Vertreter der Beschwerdeführenden, berief sich in der Beschwerde vom 21. August 2023 ausdrücklich auf den Fristenstillstand vom 15. Juli bis 15. August 2023 und machte geltend, die Beschwerdefrist habe deshalb erst am 16. August 2023 zu laufen begonnen (siehe vorne lit. C/2.1). Erst nachdem er von der Vorinstanz darauf aufmerksam gemacht wurde, dass die Beschwerde mangels Fristenstillstands verspätet sei, machte er mit Eingabe vom 19. September 2023 gesundheitliche Gründe für die verspätete Eingabe geltend, wobei er aber gleichzeitig einräumte, sich hinsichtlich des Fristenstillstandes geirrt zu haben.

5.2

Gemäss Art. 145 Abs. 2 i. V. m. Art. 140 Abs. 4 und Art. 133 Abs. 3 DBG wird auf verspätete Beschwerden nur eingetreten, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war (materielle Voraussetzung) und dass die Beschwerde innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe eingereicht wurde (formelle Voraussetzung). Darunter fallen etwa Todesfall, unrichtige Rechtsmittelbelehrung, ein vertrauensbegründendes Verhalten der Behörden oder eine mangelhafte Eröffnung, also ein vom Willen der steuerpflichtigen Person und ihres Vertreters unabhängiger Umstand, der zeitgerechtes Handeln verunmöglicht (sog. objektive Unmöglichkeit), nicht aber subjektive Unmöglichkeit, wie z. B. Arbeitsüberlastung, der Irrtum über die Fristberechnung oder die Geltung der Gerichtsferien oder ganz allgemein ein Rechtsirrtum.

Rechtskundigen ist bei der Fristwahrung eine grössere Sorgfalt zuzumuten als Rechtsunkundigen. Bei Anwälten gilt deshalb ein strengerer Massstab als bei juristischen Laien. Anwältinnen und Anwälte müssen ihren Kanzleibetrieb grundsätzlich so organisieren, dass Fristen auch in ihrer Abwesenheit bzw. im Hinderungsfall gewahrt werden können. Im Verhinderungsfall müssen sie umgehend einen Substituten bestellen oder – bei fehlender Substitutionsvollmacht – die Klientschaft veranlassen, selbst zu handeln oder einen anderen Rechtsvertreter aufzusuchen. Eine starke berufliche Belastung oder Ferienabwesenheit rechtfertigen keine Fristwiederherstellung. Ebenso wenig genügt die blossе Arbeitsunfähigkeit einer Anwältin oder eines Anwalts als Wiederherstellungsgrund; zusätzlich ist nachzuweisen, dass aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse die Bestellung einer Vertretung ausgeschlossen war (vgl. KASPAR PLÜSS, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. Aufl. 2014, N. 50 f. zu § 12 mit Hinweisen). Bei Arbeitsunfähigkeit einer Anwältin oder eines Anwalts muss zusätzlich der Nachweis erbracht sein, dass der eigene Zustand selbst die weniger arbeitsintensive Bestellung einer Vertretung und die Benachrichtigung der Klientschaft ausgeschlossen hat (DAUM, a. a. O.,

N. 18 zu Art. 43; BGE 119 II 86 Erw. 2; Urteil des Verwaltungsgerichts vom 5. April 2022 WBE.2022.117, Erw. 3.3.1; bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts vom 15. Mai 2023 1C_300/2022, Erw. 3.3).

Im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer gilt kein Anwaltsmonopol, sondern die vertragliche Vertretung steht allen handlungsfähigen Personen offen, die in bürgerlichen Ehren und Rechten stehen (Art. 117 Abs. 1 und 2 DBG; ebenso für die Kantons- und Gemeindesteuern § 176 Abs. 1 und 2 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 (StG; SAR 651.100)). Für Personen, welche beruflich eine entgeltliche Vertretung anbieten, gelten die obgenannten Ausführungen betreffend Sorgfalt bei der Fristenwahrung von Anwältinnen und Anwälten deshalb analog (vgl. MARTIN SCHADE, in: Klöti-Weber / Schudel / Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage 2023, § 186 N 14a).

5.3

C._____ trat im vorliegenden Fall als beruflicher Vertreter auf und vertrat die Interessen der Beschwerdeführenden gegen Entgelt. Für ihn gilt deshalb derselbe höhere Sorgfaltsmassstab bei der Fristeinhaltung, der auch bei Anwältinnen und Anwälten anwendbar ist. In seinem Fall genügt deshalb eine blosser Arbeitsunfähigkeit nicht als Grund für eine Fristwiderherstellung. Nötig wäre vielmehr der Nachweis, dass auch die Bestellung einer Vertretung oder die Benachrichtigung der Beschwerdeführenden über die Notwendigkeit einer neuen Vertretung unmöglich gewesen war. Das am 7. November 2023 durch die Ehefrau von C._____ eingereichte Arztzeugnis vom 23. Oktober 2023 bescheinigt lediglich eine hundertprozentige Arbeitsunfähigkeit für die Zeit ab dem 26. Juli 2023. Der Nachweis, dass die Bestellung einer Vertretung und die Benachrichtigung der Klientschaft ausgeschlossen war, erbringt das Arztzeugnis jedoch nicht. Eine Fristwiderherstellung kommt bereits deshalb nicht in Frage.

5.4

Doch selbst wenn man den für berufliche Vertreter geltenden höheren Sorgfaltsmassstab nicht auf C._____ anwenden würde, wäre seine am 21. August 2023 eingereichte Beschwerde verspätet gewesen.

C._____ führte in der Beschwerde vom 21. August 2023 explizit aus, der Fristenstillstand gelte auch im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer. Fristwiderherstellungsgründe machte er keine geltend. Erst nachdem das Spezialverwaltungsgericht C._____ am 1. September 2023 mitteilte, die Beschwerde sei verspätet eingereicht worden, räumte er im Schreiben vom 19. September 2023 ein, dass er rechtsirrtümlich von einem Fristenstillstand ausgegangen sei. Grund für die verspätete Eingabe war somit der Rechtsirrtum über den Fristenlauf, worin keine objektive Unmöglichkeit vorliegt.

C._____ führte im Schreiben vom 19. September 2023 weiter aus, er hätte jedoch ohnehin "aufgrund der Gesundheitssituation Fristerstreckung verlangen müssen". Er weist damit indirekt selbst daraufhin, dass er bereits in der verspätet eingereichten Beschwerde vom 21. August 2023 die Fristwiederherstellung hätte beantragen müssen, dies aber nicht getan hat, weil er rechtsirrtümlich davon ausging, die Frist sei noch eingehalten.

Es ist widersprüchlich, eine Beschwerde einzureichen und sich erst später – nachdem sich herausstellt, dass die Eingabe aufgrund eines Rechtsirrtums verspätet war –, darauf zu berufen, dass eine rechtzeitige Eingabe krankheitsbedingt nicht möglich gewesen wäre. Vielmehr zeigt sich bei diesem Vorgehen, dass nicht die Krankheit, sondern der Rechtsirrtum über den Fristenlauf Ursache für die verspätete Eingabe gewesen war und die Krankheit erst nachträglich als Fristwiederherstellungsgrund vorgeschoben wurde. Dies umso mehr, als C._____ damals durchaus in der Lage gewesen wäre, die Frist trotz seiner Erkrankung einzuhalten (siehe dazu nachfolgende Erw. I/7).

6.

Die Beschwerdeführenden machen sodann geltend, die Krankheit von C._____ und die deshalb vermutlich verabreichten starken Medikamente seien der Grund gewesen, weshalb C._____ nicht erkannt habe, dass der Fristenstillstand nicht gelte.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. C._____ war trotz Krankheit im Stande, geschäftliche Termine wahrzunehmen und am 10. August 2023 eine begründete Beschwerde in der gleichen Sache betreffend Kanton- und Gemeindesteuer 2012 einzureichen. Die Krankheit müsste sich folglich lediglich selektiv auf die Kenntnis des Fristenlaufs bei Verfahren betreffend direkte Bundessteuer ausgewirkt haben, was nicht ernsthaft in Betracht gezogen werden kann. Überdies hat C._____ in seinem Schreiben vom 19. September 2023 nicht etwa geltend gemacht, er habe aufgrund der Erkrankung und der Medikamente nicht klar denken können, sondern er hat selbst eingeräumt, rechtsirrtümlich von einem Fristenstillstand im Verfahren betreffend direkte Bundessteuer ausgegangen zu sein. Sein Rechtsirrtum war nicht die Folge der Krankheit oder eines allfälligen Medikamenteneinflusses, sondern die Folge fehlender rechtlicher Abklärungen bei der Fristberechnung. Die Krankheit war nicht kausal für den Rechtsirrtum, sondern wird nachträglich als Fristwiederherstellungsgrund vorgeschoben.

7.

7.1

Die Beschwerdeführenden machen weiter geltend, die Krankheit und die damit verbundene hundertprozentige Arbeitsunfähigkeit ab dem 26. Juli 2023 sei durch das Arztzeugnis vom 23. Oktober 2023 belegt. C._____

habe zwar trotz schwerer Krankheit mit letzter Kraft noch gewisse geschäftliche Termine wahrgenommen, aufgrund der schweren Krankheit habe jedoch nicht erwartet werden können, dass er für alle Mandate eine Vertretung suchen und finden werde.

7.2

Entscheidend ist bei einem Fristwiederherstellungsgrund nach Art. 145 Abs. 2 i. V. m. Art. 140 Abs. 4 und Art. 133 Abs. 3 DBG, dass der Grund – z. B. eine Krankheit – die steuerpflichtige Person bzw. ihren Vertreter objektiv daran gehindert hat, die Frist einzuhalten und diese nicht mehr in der Lage gewesen ist, rechtzeitig die nötigen Schritte zur Fristwahrung zu unternehmen. Wird eine Krankheit als Hinderungsgrund angerufen, muss die Beeinträchtigung praxisgemäss derart erheblich ausfallen, dass die steuerpflichtige Person durch sie davon abgehalten wird, innert Frist zu handeln oder eine Drittperson mit der notwendigen Vertretung zu betrauen.

Diesfalls kommt in der Praxis einem zeitnah erstellten, aussagekräftigen Arzteugnis, dem zufolge das Fristversäumnis gar nicht oder höchstens leicht verschuldet ist, erhebliche Bedeutung zu. Im Wiederherstellungsgesuch sind die Gründe für die Säumnis sowie der Zeitpunkt des Eintritts und des Wegfalls der Hinderungsgründe im Einzelnen darzulegen und die erforderlichen Beweismittel (z. B. Arzteugnis) beizulegen oder – sofern dies nicht möglich ist – genau zu benennen (zum Ganzen ZWEIFEL / HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 19 ff. zu Art. 133 DBG; Urteil des Bundesgerichts 2C_566/2020 vom 10. Juli 2020, Erw. 4.3.2). Die Beweislast hierfür trägt die zur Prozesshandlung verpflichtete Person, denn diese leitet aus dem unverschuldeten Hindernis Rechte ab (Urteil des Bundesgerichts 2D_26/2020 vom 26. Juni 2020 Erw. 3.4). Ein Arzteugnis, in dem ohne genauere Angabe von Gründen eine vollständige Arbeitsunfähigkeit attestiert wird, genügt nicht als Nachweis (ZWEIFEL / HUNZIKER, a.a.O., N. 19 ff. zu Art. 133 DBG).

7.3

C._____ machte in seiner Stellungnahme vom 19. September 2023 folgende Ausführungen zu seiner Arbeitsunfähigkeit und den trotz Krankheit geleisteten Arbeitseinsätzen:

Am Montag 20. Juli 2023 [richtig: 17. Juli 2023] begann die Weizenernte, die ich bereits delegieren musste. Die Büropräsenz betrug beschwerdebedingt Montag, Dienstag, Mittwoch jeweils knapp je 2x 2 ½ Stunden und zwar nur für vorher je vereinbarte Kundenbesuche [*Aufzählung Klientennamen*], Termine verschoben! Am Donnerstag weniger als 2 ½ Stunden, Freitag daheim arbeitsunfähig!

Am 20. Juli 2023 konnte ich das Openair N._____ gesundheitsbedingt nicht mehr besuchen.

Der Termin vom 23. Juli 2023 [Klientenname] musste gesundheitsbedingt abgesagt werden.

Mein Gesundheitszustand verschlimmerte sich über das Wochenende, so dass ich am Montag, 24. Juli 2023 notfallmässig ins E._____ T._____ zur notfallmässigen Untersuchung wegen den dauernden Verdauungsstörungen eintreten musste,

Am Dienstag, 25. Juli 2023 fand eine Untersuchung in U._____ bei einer Spezialistin statt, worauf ich am Mittwoch, 26. Juli 2023 notfallmässig in die F._____ eintreten musste.

In der Folge mussten sämtliche Termine verschoben werden. Die Entlassung aus der F._____ erfolgte am 01. August 2023.

Sämtliche Termine bis am 11. August 2023, ausgenommen Therapie in U._____ vom 04. + 07. August 2023, musste ich absagen, darunter den Termin [Klientenname] vom 10. August 2023.

Am 11. August 2023 ging die Therapie vormittags in U._____ wieder, nachmittags musste ich pausieren.

Am Montag, 14. August 2023 konnte ich nur nachmittags an einer Besprechung auswärts teilnehmen, am Dienstag 15. August 2023 ebenfalls nur nachmittags.

Am 16. August 2023 musste ich Termine absagen, ca. 4 Stunden Büroarbeit, für Bearbeitung der Eingabe vom 17. August 2023. Therapie in U._____ verschoben.

Die Eingabe vom 17. August 2023 an die Steuerpflichtigen konnte ich noch weiterleiten! Am 17. August 2023 war vormittags Büro zur Korrektur und Unterzeichnung. Dann wurde ein "Erholungsurlaub" im V._____ angetreten.

Erster (probierter) normaler Arbeitstag war Montag, 21. August 2023. (Eingabetermin der Beschwerde, Bearbeitung und Versand der im V._____ vorbereiteten Eingabe).

[Weitere Ausführungen zum Zeitraum nach dem 21. August 2023.]

Auch wenn C._____ keine Belege einreichte, kann auf diese Angaben zumindest so weit abgestellt werden, als er darin angibt, gearbeitet zu haben und folglich nicht arbeitsunfähig gewesen zu sein. Entsprechend widerlegt er selbst das Arztzeugnis vom 23. Oktober 2023, welches ihm eine Arbeitsunfähigkeit zu 100 % seit dem 26. Juli 2023 attestiert.

Zudem konnte C._____ am 10. August 2023 in gleicher Sache betreffend die Liquidationsgewinnbesteuerung der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 eine Beschwerde einreichen. C._____ wurde somit durch seine Krankheit nicht grundsätzlich von fristgerechten Eingaben abgehalten. Da er noch in der Lage war, Rechtsschriften und andere Eingaben zu redigieren und einzureichen, wäre es ihm möglich gewesen, zumindest einen

Vertreter mit der Eingabe zu mandatieren oder eine leicht angepasste Version der Eingabe vom 10. August 2023 im Verfahren betreffend direkte Bundessteuer Liquidationsgewinn einzureichen. Auch hätte er – da im Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern die Gerichtsferien zur Anwendung kommen – ohne weiteres zuerst die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 und erst dann jene betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 einreichen können. Dies hätte keinen bedeutenden Mehraufwand bereitet und wäre auch im Rahmen von C._____ eingeschränkten Arbeitseinsätzen möglich gewesen. Auch dies hat er unterlassen; allerdings nicht aufgrund der Erkrankung, sondern aufgrund seines Rechtsirrtums, wonach die Gerichtsferien auch im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer gelten würden.

Der Hinderungsgrund der Krankheit ist angesichts dieser Umstände als reine Schutzbehauptung zu werten. Die Krankheit war nicht kausal für die verspätete Eingabe. Damit steht fest, dass kein Fristwiederherstellungsgrund vorliegt.

8.

Unter diesen Umständen kann offengelassen werden, ob eine Vertretung durch die D._____ GmbH vorlag und inwiefern dadurch ein Vertreter der weiterhin handlungsfähigen juristischen Person die Eingabe hätte vornehmen können und müssen.

9.

Im Übrigen brachten die Beschwerdeführenden vor, dass der am 10. August 2023 eingereichte Rekurs in der gleichen Sache jedoch betreffend die Kanton- und Gemeindesteuern 2012 analoge Begehren zur verspäteten Beschwerde vom 21. August 2023 enthielt, weswegen die Beschwerde gegen den Entscheid zu den direkten Bundessteuern nicht verspätet erhoben worden sei. Die Vorinstanz habe schliesslich die Eingabe vom 10. August 2023 bei Eingang als Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer unter derselben Verfahrensnummer eingetragen, wie die am 21. August 2023 eingetragene Beschwerde.

Entscheidend ist jedoch, dass C._____ daraufhin mit Schreiben vom 17. August 2023 klarstellte, es handle sich bei der Eingabe vom 10. August 2023 um den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuer 2012 und eine weitere Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 werde folgen. C._____ hat somit die Einschätzung der Vorinstanz explizit korrigiert. Er sowie die Beschwerdeführenden, die ihn mandatierten, müssen sich dies im Folgenden entgegenhalten lassen. Damit können sich die Beschwerdeführenden nun nicht mehr darauf berufen, die Vorinstanz habe die Eingabe vom 10. August 2023 zunächst selbst anders interpretiert. C._____ hat diese Ansicht unmissverständlich abgelehnt.

Im Übrigen ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass das Schreiben vom 17. August 2023 den formellen Anforderungen an eine Beschwerde nicht genügt und zudem hinsichtlich des Verfahrens zur direkten Bundessteuer 2012 verspätet erfolgte.

C._____ gab im Schreiben vom 17. August 2023 überdies an, betreffend die direkte Bundessteuer sei bereits am 19. Januar 2023 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Steuerkommission vom 18. August 2022 erhoben worden. Dies ist korrekt, betraf jedoch nur die ordentliche Einkommenssteuer der direkten Bundessteuer 2012 und nicht die Liquidationsgewinnbesteuerung der direkte Bundessteuer 2012, über welchen die Steuerkommission erst am 14. Juli 2023 entschied. Somit ist das vorliegende Verfahren von der Beschwerde vom 19. Januar 2023 nicht betroffen. Es erfolgt damit auch keine rechtzeitige Beschwerde durch analoge Begehren in anderen Verfahren.

10.

Im Ergebnis befand sich C._____ in einem Rechtsirrtum und es sind keine Hinderungsgründe ersichtlich, die für die verspätete Eingabe der Beschwerde kausal sind. Zudem sind auch die getätigten Eingaben in anderen Verfahren nicht geeignet, um die Beschwerdefrist einzuhalten. Daher ist die Vorinstanz zu Recht nicht auf die Beschwerde vom 21. August 2023 eingetreten, was die Abweisung der vorliegenden Beschwerde zur Folge hat, soweit darauf überhaupt eingetreten wird.

II.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten vollumfänglich den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 145 Abs. 2 i. V. m. Art. 144 Abs. 1 DBG; § 31 Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG; SAR 271.200]), wobei die solidarische Haftbarkeit anzuordnen ist (§ 33 Abs. 3 VRPG). Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (Art. 145 Abs. 2 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, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'200.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen

von Fr. 302.00, gesamthaft Fr. 1'502.00, sind von den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:
die Beschwerdeführenden (Vertreter)
das Kantonale Steueramt
die Steuerkommission R. _____
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

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 vom 17. Juni 2005 [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]).

Aarau, 17. November 2025

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin i.V.:

J. Huber

Angliker