

3-RV.2019.75

P 20

Urteil vom 24. Februar 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Schorno Richter Biondo Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	---

Rekurrentin	A. _____ AG in Liquidation
-------------	-----------------------------------

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 31. Januar 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 10. Dezember 2018 wurde die A. AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 6'795.00 und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 50'000.00 veranlagt. Dabei wurden CHF 69'334.00 als "übersetztes Darlehen/Verstoss gegen Einlage-rückgewähr" zum Gewinn hinzugerechnet. Diese Aufrechnung wurde mit der Erfassung eines "Nonvaleur Darlehen Aktionär" im gleichen Umfang "neutralisiert". Gleichzeitig wurde im Umfang von CHF 69'334.00 eine als Gewinn versteuerte stille (negative) Reserve "Nonvaleur Darlehen" gebildet.

2.

Gegen die Verfügung vom 10. Dezember 2018 erhob die A. AG mit Schreiben vom 9. Januar 2019 Einsprache. Es wurde der Verzicht auf die Aufrechnung einer geldwerten Leistung von CHF 69'334.00 beantragt.

3.

Mit Entscheid vom 31. Januar 2019 trat das KStA JP nicht auf die Einsprache ein.

4.

Den Einspracheentscheid vom 31. Januar 2019 zog die A. AG mit Rekurs vom 10. April 2019 (Postaufgabe am 11. April 2019) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Sie stellt den

"Antrag

Wir erachten das Darlehen als werthaltig und der Aktionär beabsichtigt das Darlehen innert angemessener Frist zurückzuzahlen. Von der Aufrechnung des Darlehens als geldwerte Leistung von CHF 69'334 ist abzusehen.

Wir beantragen das Darlehen als werthaltig einzustufen und von einer Aufrechnung als geldwerte Leistung abzusehen."

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

5.

Das KStA beantragt, auf den Rekurs unter Kostenfolge nicht einzutreten.

6.

Die A. AG hat eine Replik erstattet.

7.

Mit Verfügung des Gerichtspräsidiums Q. vom 25. Mai 2021 wurde über die A. AG der Konkurs eröffnet, welcher mit Verfügung vom 16. Juli 2021 mangels Aktiven wieder eingestellt wurde. Die Gesellschaft firmiert seither als A. AG in Liquidation.

8.

Mit Schreiben vom 6. Januar 2022 forderte das Spezialverwaltungsgericht die A. AG in Liquidation auf, sich zur Verspätung des Rekurses zu äussern und allfällige Hinderungsgründe geltend zumachen

9.

Das Schreiben vom 6. Januar 2022 wurde von der Post retourniert.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Vorerst ist zu prüfen, ob der Rekurs innert der Rechtsmittelfrist eingereicht worden ist.

2.2.

Die Rekursfrist beträgt 30 Tage und ist nicht erstreckbar (§ 187 Abs. 1 StG). Es handelt sich um eine gesetzliche Frist, die als Verwirkungsfrist ausgestaltet ist. Die Rekursfrist beginnt mit dem auf die Eröffnung des Einspracheentscheides folgenden Tag zu laufen. Eine Frist ist eingehalten, wenn der Steuerpflichtige das Rechtsmittel innerhalb derselben einreicht. Es wird vorausgesetzt, dass die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist bei der bezeichneten Behörde bzw. bei der Rechtsmittelinstanz eingeht oder der Schweizerischen Post übergeben worden ist (§ 186 Abs. 1 StG; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 186 StG N 15, mit Hinweisen). Die rechtzeitige Einreichung eines Rechtsmittels ist eine Sachurteilsvoraussetzung. Nur wenn sie erfüllt ist, darf auf das Rechtsmittel eingetreten werden.

2.3.

Der Einspracheentscheid wurde am 31. Januar 2019 eingeschrieben (gegen Rückschein) versandt (Poststempel auf dem Rückschein/Zustellcouvert). Der Rekurrentin wurde die Sendung mit Frist bis zum 8. Februar 2019 zur Abholung gemeldet (Aufkleber auf dem Zustellcouvert). Am 8. Februar 2019 erfolgte sodann ein erneuter Zustellversuch (Aufkleber auf dem Zustellcouvert). Neu wurde eine Abholfrist bis zum 19. Februar 2019 angesetzt (Aufkleber auf dem Zustellcouvert). In der Folge wurde die Frist bis zum 12. März 2019 verlängert (Aufkleber auf dem Zustellcouvert). Das Einschreiben vom 31. Januar 2019 wurde dem KStA JP in der Folge als "Nicht abgeholt" retourniert.

2.4.

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, a.a.O., § 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. Die Steuerbehörden sind frei, auf welche Weise sie die postalische Zustellung vornehmen wollen, mit gewöhnlicher Post (A, A-Post Plus oder B), eingeschrieben oder gegen Empfangsbescheinigung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 8). Der Nachweis der Zustellung kann mit allen tauglichen Beweismitteln erbracht werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 26). Ob die Tatsache oder der Zeitpunkt einer Zustellung als gegeben anzunehmen ist, ist eine Frage der freien richterlichen Beweiswürdigung (Kommentar zum Aargau Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 26). Die Beweislast für den Zugang und den Zeitpunkt der Zustellung tragen die Steuerbehörden (M. Zweifel/S. Hunziker, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 133 DBG N 9).

2.5.

Der Zeitpunkt der Zustellung einer Sendung und der Beginn des Fristenlaufs werden durch den Zurückbehaltungsauftrag bzw. die Verlängerung der Abholfrist nicht verändert. Eine eingeschriebene Sendung gilt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung trotz Zurückbehaltungsauftrag als am letzten Tag der Abholfrist von sieben Tagen nach Eingang der Sendung beim Postamt des Wohnortes des Empfängers als zugestellt. Der Zurückbehaltungsauftrag bewirkt somit bei eingeschriebenen Sendungen keine Verlängerung der Rechtsmittelfrist (Urteil des Bundesgerichts vom 26. November 2015 [BGE 141 II 429 = Pra 2016 Nr.53]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 15).

Demgemäss gilt die Sendung als am 8. Februar 2019 zugestellt und die 30-tägige Rekursfrist begann am 9. Februar 2019 zu laufen und endete am Montag, 7. März 2019. Der Rekurs vom 10. April 2019 ist damit verspätet erfolgt.

2.6.

Das KStA JP stellte der Rekurrentin den Einspracheentscheid vom 31. Januar 2019 mit Schreiben vom 26. März 2019 erneut nicht eingeschrieben zu. Im Schreiben wurde vermerkt, dass eingeschriebene Postsendungen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung mit unbenütztem Ablauf der Abholfrist als zugestellt gelten. Es wurde ausgeführt. "Die 30-tägige Rechtsmittelfrist der fraglichen Dokumente begann daher am 13.03.2019 zu laufen. Zu Ihrer Orientierung erhalten Sie die Unterlagen nochmals mit normaler Post. Diese Zustellung bewirkt keinen Unterbruch oder Neubeginn des erwähnten Fristenlaufes."

Es stellt sich damit die Frage, ob diese vom KStA JP vertretene unzutreffende Auffassung zum Fristbeginn etwas an der verspäteten Rekuserhebung zu ändern vermag. Das ist zu verneinen, zumal im Zeitpunkt der erneuten Zustellung des Entscheides unter Nennung eines unzutreffenden Fristbeginns (13. März 2019) die Rekursfrist bereits abgelaufen war. Der Rekurs ist damit verspätet erhoben worden.

2.7.

2.7.1.

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 wurde (§ 187 Abs. 2 StG).

2.7.2.

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 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. Der Hinderungsgrund muss derart sein, dass der Rechtsuchende durch ihn davon abgehalten wird, selbst innert Frist zu handeln oder zumindest eine Drittperson mit der Vornahme der Prozesshandlung zu betrauen (VGE vom 20. Juni 2019 [WBE.2019.36]).

2.7.3.

Fristwiederherstellung ist nur zu gewähren, wenn die darum ersuchende Person klarerweise kein Verschulden an der Säumnis trifft, und sie auch bei gewissenhaftem Vorgehen nicht rechtzeitig hätte handeln können. Es gilt ein strenger Massstab (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juli 2012 [2C_700/2012]). Es muss ein gangbarer Weg für die rechtzeitige Einreichung eines Rechtsmittels gefehlt haben (Bundesgerichtsurteil vom 13. Dezember 2000 [2P.235/2000]).

2.8.

2.8.1.

Mit Schreiben vom 6. Januar 2022 hat das Spezialverwaltungsgericht der Rekurrentin die Gelegenheit gegeben, sich zur Verspätung des Rekurses zu äussern und allfällige Hinderungsgründe geltend zu machen. Das Schreiben vom 6. Januar 2022 wurde von der Post mit dem Vermerk "Firma erloschen" retourniert.

2.8.2.

Es trifft nicht zu, dass die Firma erloschen ist. Die Domiziladresse "X-Strasse 1, R." ist im Handelsregister unverändert eingetragen. Dass die

Sendung mit dem Schreiben vom 6. Januar 2022 nicht zugestellt werden konnte, hat daher allein die Rekurrentin zu verantworten.

2.9.

Es wurden keine Hinderungsgründe geltend gemacht. Aus den Akten sind denn auch keine solche erkennbar. Der Rekurs ist somit verspätet erfolgt, so dass auf diesen nicht eingetreten werden kann.

3.

3.1.

Selbst wenn auf den Rekurs einzutreten wäre, müsste dieser abgewiesen werden.

3.2.

Die Befugnis zur Beschwerde- oder Rekurerhebung setzt ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids voraus (§ 42 Abs. 1 lit. a VRPG). Ein solches ergibt sich klar, wenn eine tiefere Veranlagung angestrebt wird. In Ausnahmefällen kann ein schutzwürdiges Interesse auch in einer Höherveranlagung bestehen, beispielsweise, wenn dies in einer folgenden Steuerperiode zu tieferen Steuern führt oder wenn die steuerpflichtige Person dadurch ein Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren vermeiden kann (AGVE 2014 S. 293). Kein Rechtsschutzinteresse ist gegeben, wenn der Einsprecher eine rein abstrakte Rechtsfrage beantwortet haben will oder wenn sich die Einsprache nur gegen die Begründung der Verfügung richtet und keine Abänderung der Steuerfaktoren, der Steuersätze, der Steuerbeträge oder der Dauer der Steuerpflicht verlangt wird oder wenn der angestrebte Entscheid keinen praktischen Nutzen einbringen kann (VGE vom 27. März 2020 [WBE.2019.222], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 192 StG N 17).

3.3.

3.3.1.

Die Rekurrentin deklarierte mit der Steuererklärung 2016 (Kopie der Steuerdeklaration des Kantons B, dem KStA JP mit dem Bogen der aargauischen Steuererklärung 2016 am 2. Mai 2018 zugegangen) einen steuerbaren Reingewinn von CHF 6'795.00 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 56'795.00.

3.3.2.

Das KStA JP rechnete im Veranlagungsverfahren das Darlehen im Gesamtbetrag von CHF 69'334.00 als "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an die Gesellschafter (...)" zum steuerbaren Reingewinn hinzu. Gleichzeitig wurde der Darlehensbetrag als "Der Erfolgsrechnung belastete Aufwendungen für die Anschaffung oder Verbesserung von Ver-

mögensgegenständen" mit -CHF 69'334.00 als "Nonvaleur Darlehen Aktionär" der steuerlichen Erfolgsrechnung belastet. Sodann wurde im Umfang von CHF 69'334.00 eine negative versteuerte stille Reserve gebildet. Der steuerbare Reingewinn 2016 blieb mit CHF 6'795.00 unverändert. Das steuerbare Eigenkapital wurde mit der Veranlagung auf CHF 50'000.00 reduziert.

3.3.3.

Da der Reingewinn der Beschwerdeführerin – unabhängig von der Feststellung, ob das dem Aktionär gewährte Darlehen als simuliert zu gelten hat und eine geldwerte Leistung anzunehmen wäre – unverändert bleibt, und ein tieferes, als das deklarierte Eigenkapital veranlagt wurde, ist die Rekurrentin durch den Einspracheentscheid nicht beschwert. Dementsprechend ist das KStA JP zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten.

3.3.4.

Daran ändern auch die beim Eigenkapital erfasste Negativreserve und eine allenfalls beim Aktionär zu erfassende geldwerte Leistung nichts. Die Frage einer geldwerten Leistung ist beim Anteilsinhaber losgelöst von der Beurteilung bei der Gesellschaft zu beantworten, handelt es sich dabei doch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung um einen zweidimensionalen Sachverhalt (vgl. dazu Bundesgerichtsurteil vom 7. Dezember 2021 [2C_719/2021], Erw. 3). Zur Frage der Beschwer hat das Verwaltungsgericht im vom KStA JP im angefochtenen Einspracheentscheid zitierten Entscheid (VGE vom 26. Juni 2014 [WBE.2013.450]) ausgeführt, dass im Zeitpunkt der Bildung einer Negativreserve noch kein Anfechtungsinteresse bestehe. Mehr ist daraus vorliegend nicht abzuleiten.

4.

Zusammenfassend ist auf den Rekurs wegen Verspätung nicht einzutreten.

5.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Auf den Rekurs wird nicht eingetreten.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 510.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt 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, Laurenzenvorstadt 9, 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, 24. Februar 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard