

3-RV.2023.65

P 175

Urteil vom 19. Oktober 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Wick Richter Lämmli Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

Rekurrent	A. _____ vertreten durch B. _____
-----------	--

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 4. April 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017; Liquidationsgewinn
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 30. Mai 2022 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ zu einem steuerbaren Liquidationsgewinn von CHF 506'630.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 30. Mai 2022 erhob A._____ mit Schreiben vom 24. August 2022 Einsprache und stellte die folgenden Anträge:

"1.) die Veranlagung sei aufzuheben und als gegenstandslos zu erklären.

2.) Vorladung und Besprechung vor die gesamte Steuerkommission."

3.

Mit Schreiben vom 31. August 2022 teilte die Abteilung Steuern der Gemeinde Q._____ A._____ mit, dass die Einsprache verspätet sei und forderte ihn auf, innert 20 Tagen einen allfälligen Hinderungsgrund schriftlich nachzuweisen, ansonsten auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne. A._____ nahm dazu mit Schreiben vom 8. September 2022 Stellung.

4.

Mit Entscheid vom 4. April 2023 trat die Steuerkommission Q._____ auf die Einsprache infolge Verspätung und eines fehlenden Hinderungsgrundes nicht ein.

5.

Den Einspracheentscheid vom 4. April 2023 (Zustellung am 8. April 2023) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 9. Mai 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Begehren:

"1) Die Veranlagung 2017 Liquidationsgewinn der Stko Q._____ sei aufzuheben und als gegenstandslos zu erklären.

2) Es sei im Sinne von § 27 Abs. 2 und Abs. 4 der Kapitalgewinn, gemäss § 47 StGV Abs. 2 am letzten Wohnsitz des Erblassers zu ermitteln.

3) Es sei festzustellen, dass die Steuerkommission Q._____ Verfahrenspflichten verletzt hat, indem sie § 179 Abs. 1 und § 180 StG AG missachtet hat. Ebenso sei § 10 Abs. 2 StG nicht eingehalten. Demzufolge sei die Steuerkommission R._____ als zuständig zu erklären.

4) UKF"

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

6.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

Der Vertreter von A._____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 (Liquidationsgewinn). Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Die Steuerkommission Q. _____ ist auf die Einsprache des Rekurrenten infolge Verspätung und fehlender Hinderungsgründe nicht eingetreten. 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 23. Februar 2023 [3-RV.2021.201]). Zu behandeln sind jedoch vorweg die vom Vertreter des Rekurrenten vorgebrachten verfahrensrechtlichen Einwendungen bzw. gestellten Anträge.

3.

3.1.

Der Vertreter des Rekurrenten macht geltend, die Nichtbeachtung der Vollmacht resp. das "Ausschalten" des Vertreters bewirke die Ungültigkeit der Verfügung (Rekurs, S. 2).

3.2.

Am 14. Januar 2017 haben der Rekurrent und seine Schwester C. _____ B. _____ in Sachen Liquidationsgewinnbesteuerung bevollmächtigt. Weil diese Vollmacht nur in R. _____, nicht aber in Q. _____ eingereicht wurde, hat die Steuerkommission Q. _____ die Veranlagung nicht B. _____, sondern nur dem Rekurrenten eröffnet (vgl. Vernehmlassung des Landwirtschaftsexperten vom 16. Juni 2023). Aber selbst wenn die Zustellung der Veranlagung nur an den Rekurrenten als fehlerhaft zu beurteilen wäre, weil die Steuerkommission Q. _____ von der Vollmacht trotz fehlender Direktzustellung an sie dennoch Kenntnis hatte bzw. hätte haben sollen, weil der in das vorliegende Verfahren involvierte Landwirtschaftsexperte auch im Verfahren von C. _____ tätig ist (vgl. Rekurs, S. 7), hätte dies auf die vorliegend streitige Frage der Rechtzeitigkeit der Einsprache keinen Einfluss. Erfolgt nämlich die Zustellung einer Verfügung trotz eines der Behörde bekanntem Vertretungsverhältnis an den vertretenen Steuerpflichtigen anstatt an dessen Vertreter, ist es dem Steuerpflichtigen zuzumuten, sich spätestens gegen Ende der Rechtsmittelfrist mit dem Vertreter in Verbindung zu setzen, um sich zu vergewissern, ob diesem die Notwendigkeit, ein Rechtsmittel zu erheben, nicht entgangen ist. Somit ist spätestens am letzten Tag der Einsprachefrist davon auszugehen, dass die anzufechtende Verfügung dem Vertreter zur Kenntnis gebracht wurde, und

damit beginnt spätestens dann die Rechtsmittelfrist zu laufen. Im Ergebnis verlängert sich die Rechtsmittelfrist in diesen Fällen um maximal 30 Tage (SGE vom 22. Oktober 2020 [3-RV.2020.81]). Die Einsprache wäre auch unter diesen Umständen zu spät erfolgt (vgl. dazu die Erwägungen 6ff.).

4.

4.1.

Der Vertreter des Rekurrenten macht geltend, die Verfügung vom 20. (recte: 30.) Mai 2022 wie auch der Einspracheentscheid vom 4. April 2023 seien nichtig, weil für das Verfahren im Wesentlichen die Wohnsitzgemeinde des Erblassers zuständig sei (Rekurs, S. 9). Es sei im Sinne von § 27 Abs. 2 und Abs. 4 StG der Kapitalgewinn gemäss § 47 Abs. 4 StGV am letzten Wohnsitz des Erblassers (R._____) zu ermitteln (Rekurs, S. 3).

4.2.

Bei der Liquidationsgewinnsteuer handelt es sich um eine Einkommenssteuer. Die Steuerhoheit für die Einkommenssteuer eines Steuerpflichtigen liegt bei der Wohnsitzgemeinde (§ 10 Abs. 1 StG, § 16 StG). Da der Rekurrent in S._____ Wohnsitz hat, ist nicht die Wohnsitzgemeinde des Erblassers (R._____) für die Veranlagung des Rekurrenten zuständig.

5.

5.1.

Der Vertreter des Rekurrenten beantragt, es sei festzustellen, dass die Steuerkommission Q._____ Verfahrenspflichten verletzt hat, indem sie § 179 Abs. 1 und § 180 StG missachtete. Ebenso sei § 10 Abs. 2 StG nicht eingehalten worden. Demzufolge sei die Steuerkommission R._____ als zuständig zu erklären.

5.2.

Bei Ungewissheit über die Erbberechtigten oder über die auf sie entfallenden Anteile wird die Erbengemeinschaft als Ganzes nach den für natürliche Personen geltenden Bestimmungen am letzten Wohnsitz der verstorbenen Person besteuert (§ 10 Abs. 2 Satz 1 StG). Diese Bestimmung ist vorliegend jedoch nicht anwendbar, da Gegenstand des vorliegenden Verfahrens nicht die Veranlagung einer Erbengemeinschaft (bestehend aus C._____ und dem Rekurrenten) bildet, sondern die Veranlagung des Rekurrenten.

5.3.

Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest und treffen die Verfügungen und Entscheide möglichst schnell (§ 179 Abs. 1 Satz 1 StG). § 180 StG regelt die Pflicht der Steuerpflichtigen zur Abgabe der Steuererklärung.

Da auch ein allfälliger Verstoß der Steuerkommission Q._____ gegen den Untersuchungsgrundsatz keine Nichtigkeit der Verfügung vom 30. Mai 2022 zur Folge hat (Bundesgerichtsurteil vom 6. Mai 2021 [2C_587/2020]), erübrigen sich weitere Ausführungen dazu.

6.

6.1.

Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage und ist nicht erstreckbar (§ 187 Abs. 1 StG). 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 Veranlagung folgenden Tag zu laufen (§ 186 Abs. 1 StG).

6.2.

Die definitive Steuerveranlagung für den Liquidationsgewinn 2017 trägt das Datum 30. April 2022. Weil die Veranlagung nicht eingeschrieben verschickt wurde, ist das genaue Zustelldatum nicht bekannt. Da die Einsprache (erst) am 24. August 2022 verfasst wurde und am 29. August 2022 bei der Steuerkommission Q._____ eingegangen ist, ist sie zweifelsohne verspätet, was unbestritten ist.

7.

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).

7.2.

Die Wiederherstellung einer Rechtsmittelfrist kommt dann in Frage, wenn in der Regel subjektive Gründe vorliegen, welche die objektiv nicht unausweichliche Fristversäumnis entschuldbar erscheinen lassen. Für sich allein genügt das Vorliegen eines Hinderungsgrundes zur Wiederherstellung einer abgelaufenen Rechtsmittelfrist nicht. Vielmehr muss dieser für das verspätete Einlegen des Rechtsmittels auch kausal sein. Zudem ist ein geltend gemachter Hinderungsgrund nur bei klarer Schuldlosigkeit des Steuerpflichtigen "erheblich" im Sinne von § 187 Abs. 2 StG, d.h. wenn ein "gangbarer Weg" für die rechtzeitige Einreichung des Rechtsmittels gefehlt hat (VGE vom 6. September 2021 [WBE.2021.190]).

7.3.

Der Rekurrent umschreibt in seinem Schreiben vom 8. September 2022 die "Hinderungsgründe" wie folgt:

"Laut Aussagen der Gemeinde T._____ wurde entschieden, dass die Steuerveranlagung 2017 Überführung ins Privatvermögen zuerst bei meiner Schwester C._____ in der Gemeinde T._____ abgewickelt wird.

Ich hatte in den Jahren 2019 – 2021 mehrfach telefonischer Kontakt mit dem der Steuerabteilung der Gemeinde Q._____, welche mir den Ablauf mit der Gemeinde T._____ auch so bestätigte.

Wir hatten im Rahmen des Einsprache Verfahrens meiner Schwester C._____ in T._____ am 14.06.2022 eine Vorladung, auf die ich beziehe. Wichtig ist die Ausführung, die die Steuerkommissarin der Gemeinde T._____, Frau D._____, gemacht hat. Sie hat, wie im Protokoll handschriftlich festgehalten ist verfügt, dass die Steuerkommission T._____ zuständig ist, vorab vor R._____ und Q._____ und hat festgehalten: *Zitat: Die Steuerkommission T._____ ist zuständig, vorab vor R._____ und Q._____ für die Besteuerung. T._____ hat den Lead. Danach entscheiden die anderen Gemeinden und ziehen mit.*

Der Einspracheentscheid der Steuerkommission T._____ vom 17.06.2022 wurde am 11.08.2022 fristgerecht angefochten. Nachdem T._____ den Lead hat und deren Entscheid nicht rechtskräftig ist, habe ich, gestützt auf diese Aussage der Kantonalen Steuerkommissarin gutgläubig keine Einsprache gemacht.

Weil die Steuerkommission Q._____ offiziell und tatsächlich kein Verfahren eingeleitet hat, und mit mir nicht korrespondierte und die Steuerkommission T._____ für sich in Anspruch nimmt, dass sie vorab zuständig sei, sah ich daher keine Veranlassung auf die Verfügung vom 30.05.2022 zu reagieren.

Es wurde mir verunmöglicht, eine Deklaration einzureichen und auf Amtsberichte usw. Stellung zu nehmen. Dies erachte ich als Verletzung der Verfahrenspflichten und als Verweigerung des rechtlichen Gehörs.

Nach Erhalt der Definitiven Steuerrechnung 2017 hatte ich telefonisch bei der Steuerabteilung Gemeinde Q._____ angefragt, weshalb die Rechnung 2017 bereits definitiv ist, da das Verfahren in der Gemeinde T._____ noch nicht abgeschlossen ist. Im Weiter hatte ich auch die Steuerabteilung der Gemeinde T._____ telefonisch informiert. Beiden Steuerabteilung danke ich für Ihre Unterstützung.

Ich sehe dem Rückzug der Verfügung vom 30.05.2022 mit Interesse entgegen und danke für den Hinweis von Herrn E._____, Steuervorsteher, dass ich eine Eingabe machen soll."

7.4.

Der Rekurrent durfte aufgrund der Aussagen der zuständigen Steuerkommissarin anlässlich der Vorladung davon ausgehen, dass er erst veranlagt wird, wenn die Veranlagung der Steuerkommission T._____ betreffend seine Schwester C._____ rechtskräftig ist. Weil der Landwirtschaftsexperte aber trotz erwartetem Rekurs von C._____ dem Gemeindesteueramt

Q._____ mit Schreiben vom 12. April 2022 empfahl, den "priv. Liquidationsgewinn 2017 bei A._____ bereits jetzt zu veranlagern", hielt sich Steuerkommission Q._____ nicht an die Anweisung der zuständigen Steuerkommissarin und veranlagte den Rekurrenten, bevor die Veranlagung seiner Schwester in Rechtskraft erwuchs. Zu diesem Zeitpunkt musste der Rekurrent grundsätzlich (noch) nicht mit seiner Veranlagung rechnen. Aber auch wenn eine Veranlagung in einem unerwarteten Zeitpunkt eröffnet wird, beginnt die 30-tägige Einsprachefrist zu laufen, wenn die Zustellung der Veranlagung, wie vorliegend, rechtsgültig erfolgt ist (SGE vom 26. Juni 2014 [3-RV.2014.78]). Der Rekurrent hätte in der Folge ohne Weiteres innert 30 Tagen seit der Zustellung Einsprache erheben können und müssen. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass seitens der Steuerbehörde ein verpöntes widersprüchliches Verhalten vorliegt, denn der Rekurrent wurde nicht durch die Aussage eines Mitarbeiters/Mitgliedes einer Steuerbehörde von der rechtzeitigen Erhebung einer Einsprache abgehalten, was grundsätzlich einen Hinderungsgrund im Sinne von § 187 Abs. 2 StG darstellen kann (VGE vom 24. Januar 2007 [WBE. 2006.360]), sondern er ging offenbar fälschlicherweise davon aus, dass eine zu "Unzeiten" eröffnete Veranlagung keine Einsprachefrist auslöst, obwohl er sich gemäss seinen eigenen Angaben nach Erhalt der definitiven Steuerveranlagung telefonisch bei der Steuerabteilung der Gemeinde Q._____ erkundigte, warum seine Veranlagung erfolgte, bevor diejenige seiner Schwester in T._____ rechtskräftig abgeschlossen ist, und er offenbar vom Steueramtsvorsteher darauf hingewiesen wurde, dass er eine "Eingabe" machen soll. Die gegenteilige Behauptung des Vertreters, es sei dem Rekurrenten angeraten worden, keine Einsprache zu machen (vgl. Rekurs, S. 2, 8), steht beweislos da. Es ist daher von einem (selbstverschuldeten) Irrtum über den Fristenlauf auszugehen, welcher die Wiederherstellung einer Frist nicht zu begründen vermag (VGE vom 13. Mai 2016 [WBE.2016.169]; VGE vom 20. Januar 2010 [WBE.2009.317]).

8.

Die Steuerkommission Q._____ ist daher zu Recht auf die verspätete Einsprache nicht eingetreten.

9.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 520.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q. _____

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, 19. Oktober 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs