Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.474/2003 /kil

Urteil vom 18. Dezember 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller,
Gerichtsschreiber Feller.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Dr. Balsiger &
Partner AG, Pfistergasse 38, 4800 Zofingen,

gegen

Steueramt des Kantons Aargau, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau,
Steuerrekursgericht des Kantons Aargau, Bahnhofstrasse 70, 5001 Aarau.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer (Jahressteuer 1991),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau vom 14. August 2003.

Sachverhalt:
A.
Am 20. November 2001 wies die Steuerkommission A._____ eine Einsprache von X._____ gegen die Veranlagung für die direkte Bundessteuer 1991 zu einer Liquidationsgewinnsteuer von Fr. 53'823.– ab.

Gegen den ihm am 4. Dezember 2001 eröffneten Einspracheentscheid erhob X._____ Beschwerde an das Steuerrekursgericht des Kantons Aargau. Die Beschwerde datiert vom 18. Januar 2002 und wurde gleichentags, an das Steueramt des Kantons Aargau adressiert, zu Handen des Steuerrekursgerichts zur Post gegeben. Das Steuerrekursgericht trat mit Entscheid vom 14. August 2003 auf die Beschwerde nicht ein. Zur Begründung hielt es fest, dass das Rechtsmittel nicht innert der Frist von 30 Tagen gemäss Art. 106 Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) erhoben worden sei; die Gerichtsferien (bzw. Fristenstillstandsregeln) des kantonalen Rechts würden im Verfahren zur direkten Bundessteuer nicht gelten; auf eine anderslautende Auskunft der Kanzlei des Steuerrekursgerichts habe nicht vertraut werden dürfen.
B.
Entsprechend der im Entscheid des Rekursgerichts enthaltenen Rechtsmittelbelehrung erhob X._____ dagegen am 24. September 2003 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau. Nach Rücksprache zwischen dem Verwaltungsgericht und dem Steuerrekursgericht überwies der Präsident des Steuerrekursgerichts die Beschwerde am 29. September/2. Oktober 2003 samt den Akten zuständigkeitshalber an das Bundesgericht, welches gestützt darauf ein Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde eröffnet hat.

Das Steueramt des Kantons Aargau sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung, Abteilung direkte Bundes-

steuer, beantragen Abweisung der Beschwerde; das Steuerrekursgericht hat auf Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Gemäss der im Entscheid des Steuerrekursgerichts enthaltenen Rechtsmittelbelehrung hätte dagegen Beschwerde ans kantonale Verwaltungsgericht erhoben werden können. Dies entspricht § 7 der aargauischen Verordnung vom 7. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG-Vo), wonach Beschwerdeentscheide des Steuerrekursgerichts nach § 54 des Gesetzes vom 9. Juli 1968 über die Verwaltungsrechtspflege (Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG) an das kantonale Verwaltungsgericht weitergezogen werden können; § 54 Abs. 1 VRPG bestimmt, dass sämtliche Entscheide des Steuerrekursgerichts an das Verwaltungsgericht weiterziehbar sind.

Weiter sind indessen die Schlussbestimmungen der DBG-Verordnung zu beachten. Gemäss § 26 Abs. 1 DBG-Vo wird zwar die Verordnung vom 14. November 1983 zum Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt-Vo) aufgehoben. § 26 Abs. 2 DBG-Vo hält aber fest, dass die BdBSt-Verordnung anwendbar bleibt, soweit die Bestimmungen des BdBSt anwendbar bleiben. Die BdBSt-Verordnung erwähnte, im Unterschied zur DBG-Verordnung, die Beschwerde ans kantonale Verwaltungsgericht nicht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau bedeutet dies - trotz des Wortlauts von § 54 VRPG -, dass gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts betreffend die direkte Bundessteuer erst ab der Veranlagungsperiode 1995/96 mit Beschwerde ans Verwaltungsgericht gelangt werden konnte, nicht also gegen Entscheide, die frühere Veranlagungsperioden betreffen (Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 21. Dezember 1995, publiziert in AGVE 1995 S. 426 ff.; s. dazu Urteil des Bundesgerichts 2A.202/1995 vom 22. August 1996 E. 1a). Vorliegend ist eine Jahressteuer (Liquidationsgewinnsteuer) für die direkte Bundessteuer des Jahres 1991 streitig. Die Beschwerde ans Verwaltungsgericht ist somit nicht gegeben, und die bei diesem eingereichte Beschwerde ist richtigerweise zur Behandlung als Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht überwiesen worden.
2.
2.1 Das Steuerrekursgericht stützt sich für die Beurteilung der Rechtzeitigkeit der bei ihm erhobenen Beschwerde auf Art. 106 in Verbindung mit Art. 99 BdBSt. Die Frage der Frist wird auch im am 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer geregelt. Da es sich dabei, anders als bei der in E. 1 behandelten verfahrensrechtlichen Frage, um eine vom Bundesrecht geregelte prozessuale Frage handelt, ist aufgrund der bundesrechtlichen Übergangsbestimmungen (Art. 201 ff. DBG) zu entscheiden, ob die alt- oder die neurechtlichen Normen zur Anwendung gelangen. Als Grundsatz gilt, dass Verfahrensbestimmungen sofort anwendbar sind (vgl. dazu und zur Notwendigkeit von Differenzierungen Urteil 2A.181/1985 in ASA 67 409). Vorliegend dürften eher die Bestimmungen des DBG anwendbar sein. Wie es sich damit verhält, kann aber offen bleiben, da die alt- und neurechtliche Regelung hinsichtlich der vorliegend streitigen Frage übereinstimmen, wie sogleich zu zeigen ist.
2.2 Gemäss Art. 106 Abs. 1 und 2 BdBSt kann gegen den Einspracheentscheid innert 30 Tagen Beschwerde an die kantonale Rekurskommission erhoben werden. Art. 106 Abs. 3 BdBSt verweist ergänzend auf die für das Einspracheverfahren geltenden Fristregeln von Art. 99 Abs. 2 - 4 BdBSt. Art. 99 Abs. 2 regelt den Beginn des Fristenlaufs und das Ablaufen der Frist. Art. 99 Abs. 3 BdBSt bestimmt, wie es sich bei der Einreichung der Einsprache bei einer unzuständigen Behörde verhält, und Art. 99 Abs. 4 BdBSt nennt Fristwiederherstellungsgründe und zeigt auf, wie solche geltend zu machen sind. Das Gesetz über die direkte Bundessteuer sieht für die Beschwerde gegen Einspracheentscheide nichts anderes vor. Art. 140 Abs. 1 DBG stimmt mit Art. 106 Abs. 1 bzw. 2 BdBSt, Art. 140 Abs. 4 DBG mit Art. 106 Abs. 3 BdBSt und Art. 133 mit Art. 99 Abs. 2 - 4 BdBSt überein. Altes und neues Bundesrecht enthalten hinsichtlich der Beschwerdefrist und deren Einhaltung eine vollständig erscheinende Regelung. Diese wird von Rechtsprechung und Lehre übereinstimmend als abschliessend betrachtet, sodass insbesondere kein Raum für die Anwendung kantonaler Fristenstillstandsregeln besteht (zum BdBSt: Urteil A.363/1985 vom 13. Mai 1986 in ASA 56 643 E. 2 S. 645 f.; zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer: Urteil 2A.281/1999 vom 27. September 1999 in RDAT 2000 I 17t S. 665 E. 4; umfassende Darstellung von Praxis und Literatur im Urteil 2A.248/2003 vom 8. August 2003 E. 3; zur konstanten Praxis des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau s. dessen Entscheid vom 25. Februar 1987, Leitsatz in AGVE 1987 S. 415 Nr. 21, einschlägige E. 4b wiedergegeben in StE 1987 B 96.11 Nr. 3).

Darauf zurückzukommen besteht kein Anlass, entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers auch nicht in Berücksichtigung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Was insbesondere Art. 50 StHG betrifft, enthält diese Norm, gerade im Unterschied zu den einschlägigen Normen von BdBSt und DBG, nur eine rudimentäre und offensichtlich nicht abschliessende Regelung der Beschwerdefrist. Wenn im Übrigen der Beschwerdeführer eine Harmonisierung des Verfahrens der direkten Bundessteuer und der kantonalen Steuern in jedem einzelnen Kanton wünscht, führte dies interkantonal gerade zu einer Entharmonisierung. Einem wohl verstandenen Harmonisierungsgedanken entspricht es vielmehr, wenn die umfassend ausgestaltete bundesrechtliche Regelung für die direkte Bundessteuer in allen Kantonen gleich gehandhabt wird. Fehl geht der Hinweis des Beschwerdeführers auf Art. 112 BdBSt. Diese Norm betrifft den Weiterzug des Beschwerdeentscheids der kantonalen Rekurskommission ans Bundesgericht, welches im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 97 ff. OG und, anders als kantonale Behörden, in Anwendung der allgemeinen Verfahrensbestimmungen des Bundesrechtspflegegesetzes, so der bundesrechtlichen Fristst illstandsregeln gemäss Art. 34 OG, entscheidet.

Da der Beschwerdeführer nicht innert der bundesrechtlichen Frist von 30 Tagen Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 20. November 2001 erhoben hat, war seine Beschwerde verspätet.
3.
3.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, die Verspätung sei darauf zurückzuführen, dass seiner Vertreterin, als sie sich nach dem Fristenlauf erkundigte, erklärt worden sei, dass die Gerichtsferien gemäss kantonalem Recht auch für Beschwerden bei der direkten Bundessteuer gelten würden; er habe auf die Richtigkeit dieser Auskunft zählen dürfen, sodass sich die (an sich nicht erstreckbare) gesetzliche Beschwerdefrist entsprechend verlängert habe.
Voraussetzung dazu wäre, dass erstens die die Auskunft erteilende Amtsstelle für die Erteilung der mit der Auskunft verbundenen Zusicherung zuständig war oder der Betroffene sie aus zureichenden Gründen für zuständig betrachten durfte und dass zweitens die anfragende Person die Unrichtigkeit bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit nicht ohne weiteres erkennen konnte (BGE 127 I 31 E. 3a S. 36, mit Hinweisen).
3.2 Die Vorinstanz hebt hervor, dass der Beschwerdeführer durch eine fachkundige, gewerbsmässig Vertretungen in Steuerangelegenheiten wahrnehmende Unternehmung vertreten war. Zu Recht hält sie fest, dies wirke sich darauf aus, wie leicht für den Beschwerdeführer habe erkennbar sein müssen, ob die angefragte Person verbindlich Auskunft geben bzw. ob die Auskunft zutreffen könne.

Wenn das Bundesrecht eine detaillierte, umfassend erscheinende Regelung betreffend die (Einhaltung der) Beschwerdefrist enthält, muss der gewissenhafte Prozessvertreter ernsthaft damit rechnen, dass kein Raum für kantonale Fristst illstandsregeln besteht. Will er unter solchen Umständen nicht innert der ordentlichen Beschwerdefrist (ohne Berücksichtigung eines allfälligen Stillstandes) Beschwerde erheben, muss er die verfahrensrechtliche Lage besonders sorgfältig prüfen. Eine blosse telefonische Anfrage bei einer Kanzleiangestellten des zuständigen Gerichts, welcher hinsichtlich der als heikel erkannten verfahrensrechtlichen Frage offensichtlich keine Entscheidbefugnis zukommt, könnte höchstens dann genügen, wenn weitergehende Abklärungen mit unverhältnismässigem, nicht mehr zumutbarem Aufwand verbunden wären. Dies ist vorliegend gerade nicht der Fall. Einer mit der berufsmässigen Vertretung in Steuerangelegenheiten befassten Unternehmung war es nicht unzumutbar, sich in der Standard-Literatur umzusehen und allenfalls auch in allgemein bekannten Entscheidsammlungen (ASA, AGVE) einschlägige Entscheidungen zur Problematik ausfindig zu machen. Der Beschwerdeführer beruft sich diesbezüglich zu Unrecht auf BGE 117 Ia 421, welcher auf
Fälle zugeschnitten ist, da die hierfür zuständige Instanz eine unzutreffende Rechtsmittelbelehrung gegeben hat. Darum geht es vorliegend nicht, wo sich offenkundig ein verfahrensrechtliches Problem stellte und die fachkundige Vertreterin des Beschwerdeführers die Notwendigkeit näherer Abklärungen denn auch erkannte, ohne diese aber in einer den konkreten Umständen angemessenen Weise vorzunehmen.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich damit als in jeder Hinsicht unbegründet und ist abzuweisen.

Dementsprechend sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Steueramt und dem Steuerrekursgericht des Kantons Aargau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 18. Dezember 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: