

3-RV.2021.102

P 177

Urteil vom 22. Dezember 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Mazzocco Richter Schorno Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	--

Rekurrent 1 **A.** _____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Dr. iur. Conrad Walther, Rechtsanwalt,
Hintere Bahnhofstrasse 6, 5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. vom 1. Juni 2021**
betreffend Grundstückgewinnsteuer 2015

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Kaufvertrag mit Einräumung eines Rückkaufsrechts vom 13. August 2015 verkauften A. und B. als Gesamteigentümer das Grundstück LIG Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, X-Strasse, Gartenanlage, Einfamilienhaus, Garage, zum Preis von CHF 610'000.00 an E.. Der Käufer räumte der Verkäuferschaft ein bis am 31.12.2020 befristetes Rückkaufsrecht ein.

1.2.

Mit Kaufvertrag (Ausübung Rückkaufsrecht) vom 4. Juni 2020 verkaufte E. als Alleineigentümer das Grundstück LIG Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, zum Preis von CHF 713'000.00 an A. und B. als Gesamteigentümer.

2.

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2018 veranlagte die Steuerkommission Q. A. und B. für einen im Jahr 2015 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 147'763.00 bei einer Besitzesdauer von 6 Jahren und einem Steuersatz von 30 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 44'328.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 610'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 280'000.00 sowie Aufwendungen von CHF 182'237.00 zu Grunde.

3.

Gegen die Verfügung vom 17. Dezember 2018 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 18. Januar 2020 (recte: 2021) Einsprache. Sie beantragten, es sei ihre Einsprache zu akzeptieren und die Veranlagung unter Berücksichtigung aller Kosten zu korrigieren.

4.

Mit Schreiben vom 26. Januar 2021 teilte die Abteilung Steuern der Gemeinden Q. – S. A. und B. mit, dass die Einsprache verspätet eingegangen sei und forderte sie auf, innert 20 Tagen einen allfälligen Hinderungsgrund schriftlich mitzuteilen, ansonsten auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne. A. und B. nahmen dazu mit Schreiben vom 10. Februar 2021 Stellung.

5.

Am 21. Mai 2021 wurde antragsgemäss eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

6.

Mit Entscheid vom 1. Juni 2021 trat die Steuerkommission Q. auf die Einsprache infolge Verspätung nicht ein.

7.

Den Einspracheentscheid vom 1. Juni 2021 (Zustellung am 2. Juni 2021) haben A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 28. Juni 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie lassen die folgenden Begehren stellen:

- "1. In Gutheissung des Rekurses sei der Entscheid der Gemeindeverwaltung Q., Abteilung Steuern vom 1. Juni 2021 vollumfänglich aufzuheben, das Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen und diese sei anzuweisen auf die Einsprache der Rekurrenten vom 18. Januar 2021 gegen die Veranlagungsverfügung Grundstückgewinnsteuer 2015 materiell einzutreten.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates."

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

8.

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

9.

Der Vertreter von A. und B. hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2015. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Steuerkommission Q. ist auf die Einsprache der 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 25. März 2021 [3-RV.2021.2]).

3.

3.1.

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 und gilt als eingehalten, wenn die Einsprache spätestens am letzten Tag der Frist eingegangen oder der Schweizerischen Post übergeben worden ist (§ 186 Abs. 1 StG).

3.2.

Voraussetzung für den Beginn des Fristenlaufs ist eine ordnungsgemässe Zustellung der Verfügung. Als ordnungsgemässe Zustellung gilt grundsätzlich die tatsächliche Aushändigung der Verfügung an den Adressaten oder an eine andere zur Entgegennahme berechtigte Person bzw. bei Zustellung durch gewöhnlichen Brief der Einwurf in den Briefkasten des Adressaten. Als Tag der Zustellung gilt derjenige Tag, an welchem die Verfügung dem Adressaten tatsächlich zugeht, wobei für eine ordnungsgemässe Zustellung genügt, wenn die Sendung in seinen Machtbereich gelangt. Ob der Adressat die Verfügung nach der Zustellung zur Kenntnis nimmt oder nicht, ist für den Beginn des Fristenlaufs unerheblich (VGE vom 14. März 2019 [WBE.2018.404]; VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.90]).

3.3.

Gemäss § 175 Abs. 1 StG sind Verfügungen schriftlich zu eröffnen. Nach der Rechtsprechung ist es zulässig, eine Veranlagungsverfügung mit normaler uneingeschriebener Post zuzustellen. Da eine Partei, der eine Verfügung uneingeschrieben zugestellt worden ist, regelmässig nicht in der Lage ist, das Empfangsdatum nachzuweisen, fällt die Beweislast für dieses

Datum der Behörde zu, die die Beweislosigkeit durch den uneingeschriebenen Versand des Aktes verursacht hat. Wird die Tatsache oder das Datum der Zustellung uneingeschriebener Sendungen bestritten, muss im Zweifel auf die Darstellung des Empfängers abgestellt werden (Urteil des Bundesgerichts vom 5. Juli 2000 [2P.54/2000]; VGE vom 26. Januar 2009 [WBE.2008.163]), ausser diese liesse sich durch ausreichende Indizien oder aufgrund der gesamten Umstände widerlegen (VGE vom 17. März 2003 [BE.2002.00366]).

3.4.

Wo der Nachweis von Tatsachen über die rechtzeitige Ausübung eines fristgebundenen, verwirkungsbedrohten Rechts im Prozess in Frage steht, ist über die streitige Tatsache der volle (strikte) Beweis zu erbringen; der blosser Wahrscheinlichkeitsbeweis genügt nicht. Bei der Zustellung einer Verfügung bzw. dem Zeitpunkt der Zustellung, welche die Rechtsmittelfristen auslösen, handelt es sich um solche Tatsachen, denn Rechtsmittelfristen sind Verwirkungsfristen. Dies gilt auch für die Fristen gemäss § 187 StG einschliesslich der Einsprachefrist (§ 187 StG i.V.m. § 186 Abs. 1 StG). Vorliegend haben demnach die Steuerbehörden mit den üblichen Beweismitteln (Zeugen, Urkunden) den Zustellungszeitpunkt nachzuweisen (VGE vom 26. Januar 2009 [WBE.2008.163]; VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.90]).

4.

4.1.

Die definitive Steuerveranlagung 2015 trägt das Versanddatum 17. Dezember 2018. Es erfolgte keine qualifizierte Zustellung der Veranlagung (vgl. Vernehmlassung der Abteilung Steuern Q. – S. vom 27. Juli 2021). Da die Rekurrenten deren Erhalt bestreiten (vgl. Schreiben der Rekurrenten vom 10. Februar 2021; Rekurs, Ziff. 11, 18, 19, 25, 27, 28, 31), muss die Vorinstanz diesen nachweisen. Gelingt ihr dies wie vorliegend nicht, sind die Folgen der Beweislosigkeit von ihr und nicht von den Rekurrenten zu tragen, d.h. es ist zugunsten der Rekurrenten von der Rechtzeitigkeit der Einsprache auszugehen (SGE vom 23. September 2021 [3-RV.2020.132]; SGE vom 26. August 2020 [3-RV.2020.62]; SGE vom 26. März 2015 [3-RV.2015.6]; RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.143]; RGE vom 25. Februar 2010 [3-RV.2009.188]; VGE vom 26. Januar 2009 [WBE.2008.163]), denn es liegen keine Indizien vor, welche die Darstellung der Rekurrenten widerlegen.

4.2.

In Gutheissung des Rekurses ist folglich der Einspracheentscheid vom 1. Juni 2021 aufzuheben und die Vorinstanz anzuweisen, auf die Einsprache vom 18. Januar 2021 einzutreten.

5.

5.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Den vertretenen Rekurrenten ist eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 4'400.00 (inkl. Auslagen und MWSt).

5.2.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281; SGE vom 22. September 2022 [3-RV.2021.26]).

5.3.

Bei einem Streitwert von CHF 44'328.00, einer geringen Bedeutung des Falles, einem geringen Schwierigkeitsgrad und einem mittleren Aufwand wird die Entschädigung auf CHF 3'500.00 (inkl. 7.7% MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 2 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid vom 1. Juni 2021 aufgehoben und die Angelegenheit an die Steuerkommission Q. zur materiellen Behandlung der Einsprache vom 18. Januar 2021 zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 3'500.00 (inkl. 7.7% MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Steueramt Q.-S.

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, 5001arau, 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, 22. Dezember 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic