

# **BGer 2A.420/2004 vom 17. September 2004**

Bundesgericht, 2004-09-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.420\\_2004](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.420_2004)

FR: TF 2A.420/2004 du 17 septembre 2004

IT: TF 2A.420/2004 del 17 settembre 2004

## **Regeste**

Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Gemäss § 127 des zürcherischen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) kann sich der Steuerpflichtige gegenüber den Steuerbehörden vertreten lassen, soweit seine persönliche Mitwirkung nicht erforderlich ist (Abs. 1). Hat der Steuerpflichtige einen Vertreter bestimmt, sind Verfügungen und Entscheide in der Regel dem Vertreter zuzustellen, doch ist auch die Zustellung an den Steuerpflichtigen gültig (Abs. 2). Das gilt auch in Erbschaftssteuersachen. Eine ausdrückliche Vorschrift zur Stellvertretung enthält das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom 28. September 1986 (ESchG) zwar nicht, doch geht auch dieses von der Zulässigkeit der Stellvertretung aus, wie aus § 32 Abs. 2 Satz 1 ESchG geschlossen werden muss. Gemäss dieser Vorschrift genügt bei einer Mehrheit von Steuerpflichtigen die Zustellung der Verfügung an den Willensvollstrecker oder an die von den Steuerpflichtigen als Vertreter bezeichnete Person. Eine bestimmte Form schreibt das Gesetz für die Vollmacht nicht vor. Diese kann nach der Praxis der Zürcher Steuerbehörden nicht nur schriftlich, sondern auch stillschweigend erteilt werden. Eine stillschweigende Erteilung kann sich aus den vom Vertretenen geschaffenen und gebilligten Umständen ergeben, so etwa, wenn der Steuerpflichtige wissentlich duldet, dass ein anderer im Verfahren als sein Vertreter auftritt. Nach den gleichen Kriterien bestimmt sich auch der Umfang der Vertretungsbefugnis oder deren Einschränkung (Steuerrekurskommission II Zürich, Urteil vom 5. September 1990, StE 1992 B 93.6 Nr. 12; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 5 zu § 127, mit Hinweisen; s. auch Bundesgericht, Urteil vom 21. Mai 1997, ASA 67 391 E. 2a).

### **E. 2**

Die Einspracheverfügung der kantonalen Finanzdirektion vom 21. November 2003 betraf insgesamt 16 Einsprecher und wurde am 26. November 2003 dem als gemeinsamer Vertreter bezeichneten C. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ AG, zugestellt. Es wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten, dass die Einsprache von C. \_\_\_\_\_ verfasst wurde. Die Einreichung einer Vollmacht aller Erben wurde offeriert, in der Folge von der Finanzdirektion aber nicht einverlangt. Das Verwaltungsgericht hat daher geprüft, ob der Steuerkommissär nach den Umständen auf eine stillschweigende Vollmachterteilung schliessen musste. Gemäss den Feststellungen im angefochtenen Entscheid wurde bereits der Entwurf für die Veranlagung der Erbschaftsteuer C. \_\_\_\_\_ zugestellt, der am 18. Februar 2003 dazu Stellung nahm. Das ist unbestritten. Wie der Beschwerde entnommen werden kann, fand im Anschluss daran eine Besprechung auf dem Steueramt statt, an welcher sowohl C. \_\_\_\_\_ wie auch die Beschwerdeführerin teilnahmen. Am 21. Mai

2003 richtete die Beschwerdeführerin ein Schreiben an den Steuerkommissär. Sie bezeichnete sich als Testamentsvollstreckerin und beschwerte sich im Namen der Erben, die sie vertrete, über die lange Dauer des Veranlagungsverfahrens. Sie bezog sich dabei ausdrücklich auf den an die D. \_\_\_\_\_ AG gerichteten Brief und sandte eine Kopie ihres Schreibens auch an C. \_\_\_\_\_. Vor diesem Hintergrund stellte der Steuerkommissär auch den weiteren Veranlagungsentwurf vom 5. Juni 2003 sowie die Veranlagungsverfügung vom 8. Juli 2003 der D. \_\_\_\_\_ AG zuhanden von C. \_\_\_\_\_ zu. Aus einem Schreiben der Beschwerdeführerin an die D. \_\_\_\_\_ AG vom 16. November 2003 geht zudem hervor, dass eine weitere Besprechung stattgefunden hat (vermutlich am 31. Oktober 2003), an welcher der Chef des Kantonalen Steueramtes, der Steuerkommissär und die Beschwerdeführerin teilgenommen haben. In keinem dieser Briefe hat die Beschwerdeführerin aber die Vertretungsbefugnis der D. \_\_\_\_\_ AG oder von C. \_\_\_\_\_ in Frage gestellt. Das sind alles Umstände, aus denen der Steuerkommissär nach dem Grundsatz von Treu und Glauben schliessen durfte und musste, dass C. \_\_\_\_\_ befugt und bevollmächtigt war, die Erben im Veranlagungsverfahren zu vertreten. Es ist undenkbar, dass C. \_\_\_\_\_ in derart weitreichender Weise für die Erbengemeinschaft tätig geworden sein soll, ohne von ihr beauftragt worden zu sein. Das kann auch die Beschwerdeführerin nicht ernsthaft bestreiten. Es wäre zudem widersprüchlich, die Befugnis des Vertreters zur Erhebung der Einsprache bestreiten zu wollen, sich aber gleichzeitig darauf zu berufen, es sei rechtsgültig Einsprache erhoben worden.

### **E. 3**

Nach den gleichen Kriterien wie die Erteilung der Vollmacht bestimmt sich auch deren allfällige Einschränkung oder Aufhebung. Auch Letzteres kann stillschweigend erfolgen (vgl. vorstehende E. 1). Die Beschwerdeführerin macht geltend, es habe sich um eine eingeschränkte Vollmacht gehandelt. C. \_\_\_\_\_ sei zu ihrer Vertretung in ihrer Eigenschaft als Willensvollstreckerin nicht befugt gewesen. Die Einspracheverfügung hätte daher auch ihr eröffnet werden müssen. Die Bevollmächtigung zur Erhebung der Einsprache lässt sich nach dem in Erwägung 2 Gesagten indes nicht ernsthaft bestreiten. Eine solche Bevollmächtigung berechtigt im Allgemeinen auch zur Entgegennahme des Entscheides. Davon geht auch das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz aus, wenn es bestimmt, dass die Zustellung der Verfügung an den Steuerpflichtigen, den Willensvollstrecker oder die als Vertreter bezeichnete Person erfolgen kann (§ 32 Abs. 1 und 2 Satz 1 ESchG). Zumindest müsste im vorliegenden Fall, wo nach Treu und Glauben der Anschein der Bevollmächtigung geschaffen wurde, eine Beschränkung dieser Vollmacht klar nachgewiesen sein. Einen solchen Nachweis hat die Beschwerdeführerin nicht geleistet. Allein der Umstand, dass die Beschwerdeführerin an der Besprechung mit dem Steuerkommissär ebenfalls teilnahm, C. \_\_\_\_\_ gegen den Einspracheentscheid keinen Rekurs einlegte und die D. \_\_\_\_\_ AG nicht an allen Sitzungen beim kantonalen Steueramt vertreten war, wie die Beschwerdeführerin geltend macht, lässt nicht darauf schliessen, dass die Vertretungsbefugnis eingeschränkt oder widerrufen worden wäre.

### **E. 4**

Zu unterscheiden ist zwischen den internen Wirkungen des Vertretungsverhältnisses und den externen Wirkungen der Bevollmächtigung (Poudret/Sandoz-Monod, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Volume I, Art. 29 n. 2.2.1, 2.2.3). Sollte sich C. \_\_\_\_\_ nicht an die vertraglichen Abmachungen gehalten haben, wie die Beschwerdeführerin behauptet, so betrifft das allein das interne Verhältnis zwischen der

Beschwerdeführerin und der D. \_\_\_\_\_ AG bzw. C. \_\_\_\_\_. Die nach aussen ausdrücklich oder stillschweigend kundgegebene Vollmacht wird davon indessen berührt. Der Beschwerdeführerin hilft daher auch der Hinweis nicht, das Mandatsverhältnis habe lediglich zum Inhalt gehabt, dass C. \_\_\_\_\_ sie in juristischen Fragen berate.

#### **E. 5**

Das Verwaltungsgericht hat im Übrigen dargelegt, dass der Steuerkommissär in Anwendung von § 32 Abs. 2 Satz 3 ESchG nicht verpflichtet gewesen sei, die Einspracheverfügung der Beschwerdeführerin in ihrer Eigenschaft als Willensvollstreckerin zuzustellen. Vielmehr durfte er sich aufgrund dieser Vorschrift und im Vertrauen auf den Anschein der erteilten Vollmacht auf die Zustellung an die D. \_\_\_\_\_ AG bzw. C. \_\_\_\_\_ beschränken. Inwiefern diese Auslegung der kantonalen Vorschrift beanstandet werden könnte, wird in der Beschwerde nicht dargelegt.

#### **E. 6**

Nach dem Gesagten hat das Verwaltungsgericht in haltbarer Weise auf eine Bevollmächtigung von C. \_\_\_\_\_ geschlossen. Die Zustellung der Einspracheverfügung an die D. \_\_\_\_\_ AG zuhanden von C. \_\_\_\_\_ ist daher als Eröffnung der Verfügung zu betrachten, womit der Rekurs der Beschwerdeführerin verspätet und darauf nicht einzutreten war. Der Entscheid des Verwaltungsgerichts ist nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist offensichtlich unbegründet und im vereinfachten Verfahren nach Art. 36a OG ohne Aktenbeizug und Einholung von Vernehmlassungen zu erledigen. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen ( Art. 156 Abs. 1 OG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.