

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00049 vom 10. Oktober 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-10-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00049

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00049 du 10 octobre 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00049 del 10 ottobre 2019

Regeste

Erbschaftssteuer (Fristwiederherstellung) | [Wiederherstellung der Einsprachefrist gestützt auf § 32 Abs. 2 Satz 3 ESchG] Es liegt ein anfechtbarer Zwischenentscheid vor (E. 1.2 f.). Es ist nicht erstellt, dass der Zustellungsbevollmächtigte (im Sinn von § 32 Abs. 2 Satz 2 ESchG) zugleich bevollmächtigter Vertreter (im Sinn von § 32 Abs. 2 Satz 1 ESchG) der Pflichtigen war. Da das kantonale Steueramt weder den Vollzug noch den Zeitpunkt der Zustellung an die Pflichtige nachwies, ist anzunehmen, dass sie von der Veranlagungsverfügung keine Kenntnis erhielt. Sie konnte sich somit auf § 32 Abs. 2 Satz 3 ESchG berufen. Die Einsprachefrist ist gestützt auf diese Bestimmung wiederherzustellen (E. 3). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2019.00049 Urteil des Einzelrichters vom 10. Oktober 2019 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiberin Nicole Aellen. In Sachen Staat Zürich, vertreten durch das Kantonale Steueramt, Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer, Beschwerdeführer, gegen A, im Ausland, vertreten durch die B Treuhand AG, Beschwerdegegnerin, betreffend Erbschaftssteuer (Fristwiederherstellung), hat sich ergeben: I. A. Die am 4. Mai 2014 verstorbene C, wohnhaft gewesen in D, vermachte A (nachfolgend die Pflichtige) in ihrem Testament vom 25. Januar 2014 ein Barlegat von Fr. Mit Veranlagungsverfügung vom 16. November 2016 auferlegte das kantonale Steueramt der Pflichtigen eine Erbschaftssteuer von Fr. Die Veranlagungsverfügung stellte das kantonale Steueramt – wie bereits zuvor den Veranlagungsentwurf vom 19. Juli 2016 – dem Ehemann der Erblasserin zu. B. Gegen die Veranlagungsverfügung erhob die Pflichtige am 27. April 2017 Einsprache. Auf diese trat das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 23. Mai 2018 nicht ein. II. Den dagegen am 6. Juli 2018 erhobenen Rekurs der Pflichtigen hiess das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 6. Mai 2019 teilweise gut. III. Mit Eingabe vom 13. Juni 2019 erhob das kantonale Steueramt gegen den Rekursentscheid vom 6. Mai 2019 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Darin beantragte es, die Beschwerde sei vollumfänglich gutzuheissen, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 6. Mai 2019 sei aufzuheben und der Entscheid des kantonalen Steueramtes vom 23. Mai 2018 sei zu bestätigen. Während das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, reichte die Pflichtige am 16. Juli 2019 eine Beschwerdeantwort ein. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Gegen den Rekursentscheid des Steuerrekursgerichts in Angelegenheiten des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts können der Steuerpflichtige und die Finanzdirektion Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben (§ 43 Abs. 2 des Erbschafts- und

Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 [ESchG]). Die Bestimmungen des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) über das Rekurs- und Beschwerdeverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer (§§ 147–153 StG) gelten sinngemäss (§ 43 Abs. 3 ESchG). 1.2 Beim angefochtenen Entscheid handelt es sich um einen Rückweisungsentscheid. Solche führen begrifflich zu keinem Verfahrensabschluss, weshalb es sich bei ihnen grundsätzlich um Zwischenentscheide handelt (BGE 142 II 363 E. 1.1; 142 V 551 E. 3.2; 141 V 330 E. 1.1). 1.2.1 Zwischenentscheide können selbständig angefochten werden, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnten oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren erspart würde (vgl. den sinngemäss auch auf das Steuerverfahren anwendbaren Art. 93 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG] in Verbindung mit § 41 Abs. 3 und § 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]; VGr, 15. Juli 2015, SB.2014.00144 und SB.2014.00145, E. 2.1.1; siehe auch SB.2010.00137 = StE 2011 B 96.21 Nr. 16). Ein nicht wiedergutzumachender Nachteil liegt vor, wenn die beschwerdeführende Behörde infolge des Rückweisungsentscheids gezwungen wäre, einen nach ihrer Ansicht rechtswidrigen Entscheid zu erlassen, den sie mangels eigener Beschwer nicht anfechten könnte (BGE 133 V 477 E. 4.2. und 5.2.4). 1.2.2 Ein Entscheid, der nur einen Teil der gestellten Begehren (abschliessend) behandelt, ist demgegenüber anfechtbar, wenn diese Begehren unabhängig von den anderen beurteilt werden können (Art. 91 lit. a BGG in Verbindung mit § 41 Abs. 3 und § 19a Abs. 2 VRG; vgl. auch VGr, 24. Oktober 2018, SB.2018.00072, E. 1.1, mit Hinweisen). Unabhängigkeit in diesem Sinn setzt voraus, dass die Begehren auch Gegenstand eines eigenen Prozesses hätten bilden können bzw. dass keine Gefahr besteht, dass das Schlussurteil über den verbliebenen Prozessgegenstand im Widerspruch zum bereits rechtskräftig ausgefallenen Teilurteil steht (BGE 135 III 212 E. 1.2.2 f.). 1.3 Mit dem angefochtenen Entscheid hiess das Steuerrekursgericht das Rechtsbegehren der Pflichtigen, wonach die versäumte Einsprachefrist wiederherzustellen sei, gut. Auf die Begehren, wonach die Einsprache materiell zu behandeln und die Veranlagungsverfügung vom 16. November 2016 aufzuheben seien, trat es hingegen nicht ein bzw. wies es diese zur Beurteilung an das kantonale Steueramt in das Veranlagungsverfahren zurück. Dem kantonalen Steueramt bleibt im Zusammenhang mit der Eintretensfrage somit kein Beurteilungsspielraum mehr. Ob der angefochtene Entscheid einen selbständig anfechtbaren Teilentscheid darstellt, kann jedoch offenbleiben, da vorliegend ein nicht wiedergutzumachender Nachteil vorliegt (vgl. vorne, E. 1.2.1). Auf die Beschwerde ist mithin einzutreten. 1.4 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG in Verbindung mit § 43 Abs. 3 ESchG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.1

Strittig ist vorliegend, ob das kantonale Steueramt zu Recht nicht auf die Einsprache der Pflichtigen eintrat.

E. 2.2

Die Vorinstanz gelangte zum Schluss, dass der Auszug der Verfügung zu Unrecht dem Ehemann der Erblasserin zugestellt worden sei. Sie erwog zusammengefasst, dass dieser nicht von Gesetzes wegen als Vertreter der Pflichtigen gelten könne, da letztere als

Vermächtnisnehmerin gerade nicht Steuerpflichtige im Sinn von § 32 Abs. 2 ESchG sei. Die Vermutung von § 32 Abs. 2 Satz 2 ESchG gelte für Vermächtnisnehmer nicht. Ferner liege weder eine formelle Bevollmächtigung vor noch könne gesagt werden, die Pflichtige habe das Verhalten des Ehemannes der Erblasserin geduldet. Der Beschwerdeführer bringt hiergegen vor, dass es sich beim Inventarisations- und Veranlagungsverfahren um ein Massenverfahren handle und deshalb nicht verlangt werden könne, von sämtlichen steuerpflichtigen Personen eine Vertretungsvollmacht einzuholen. Der Ehemann der Erblasserin habe – als Alleinerbe – auf dem Inventarfragebogen unterschriftlich bestätigt, dass er der Erbenvertreter sei. Der Ehemann der Erblasserin habe sich offenbar durchaus als Vertreter betrachtet. Zudem habe er keinerlei Mitteilung gemacht, dass er eine direkte Zustellung an die Pflichtige wünsche. Der Argumentation des Steuerrekursgerichts, wonach ein Vertretungsverhältnis nicht habe existieren können oder näher hätte abgeklärt werden müssen, da der Ehemann der Erblasserin die Adresse der Pflichtigen nicht kannte, könne nicht gefolgt werden. Schliesslich habe das Bezirksgericht Pfäffikon der Pflichtigen den sie betreffenden Urteilsauszug ebenfalls am 19. Juni 2014 zugestellt. Somit habe sie spätestens seit diesem Datum gewusst, dass sie aus dem Nachlass ein Vermächtnis erhalten werde. Indem sie das Legat angenommen habe, habe sie sich stillschweigend vom Ehemann der Erblasserin vertreten lassen. Es habe eine Anscheinsvollmacht bestanden. Mit anderen Worten habe die Pflichtige wissentlich geduldet, dass sie von einem anderen vertreten werde. Andernfalls hätte sie es bei pflichtgemässer Sorgfalt erkennen und verhindern können. Die Pflichtige beantragt ihrerseits, die Beschwerde sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen abzuweisen. Sie macht geltend, es sei aus steuerrechtlicher Sicht unerheblich, ob die Stellung der Vermächtnisnehmer im ESchG eine andere sei als jene der Erben. Die steuerrechtliche Stellung der (formal nicht korrekt vertretenen) Vermächtnisnehmer dürfe keine schlechtere sein als jene der (formal nicht korrekt vertretenen) Erben. Und beide hätten ja gemäss § 32 Abs. 2 bzw. Abs. 3 ESchG ein explizites Recht auf Fristwiederherstellung. Es könne offenbleiben, warum der Gesetzgeber der Veranlagungsbehörde mit § 32 Abs. 2 Satz 2 ESchG die Möglichkeit gegeben habe, jemanden als "Vertreter" zu betrachten, der von den Vertretenen gar nicht als ihr Vertreter eingesetzt worden sei. Er habe ja in Satz 3 der nämlichen Bestimmung den so "vertretenen" Steuerpflichtigen das explizite Recht eingeräumt, eine Ausfertigung der Verfügung zugestellt und so die Frist wieder hergestellt zu erhalten. Vorliegend gebe es weder einen Willensvollstrecker noch habe die Pflichtige den Ehemann der Erblasserin als ihren Vertreter ernannt. Sie habe auch ihre Mitwirkungspflichten nicht verletzt.

E. 3.1

Subjektiv steuerpflichtig (sog. Steuersubjekt) ist gemäss § 8 Abs. 1 ESchG der Empfänger des übergehenden Vermögens, wie etwa der Vermächtnisnehmer. Betrifft eine Verfügung gleichzeitig mehrere Steuerpflichtige, genügt nach § 32 Abs. 2 Satz 1 ESchG die Zustellung an den Willensvollstrecker oder an die von den Steuerpflichtigen als Vertreter bezeichnete Person. Ist kein Willensvollstrecker ernannt und kein Vertreter bezeichnet worden, wird als zustellungsbevollmächtigt erachtet, wer bei der Inventaraufnahme mitgewirkt hat (§ 32 Abs. 2 Satz 2 ESchG). Aus der Systematik des Gesetzes sowie dem Wortlaut von § 32 Abs. 2 Satz 1 und 2 ESchG folgt, dass das Gesetz bei mehreren Steuerpflichtigen, zu welchen gemäss § 8 Abs. 1 ESchG auch ein Vermächtnisnehmer gehört, unter anderem unterscheidet zwischen der Zustellung "an die von den Steuerpflichtigen als Vertreter bezeichnete Person" und – für den Fall, dass kein (gemeinsamer) Vertreter bezeichnet wurde – der Zustellung an die bei der Inventaraufnahme mitwirkende Person.

E. 3.1.1

Im ersten der beiden genannten Fälle bedarf der Vertreter einer Vollmacht. Diese kann schriftlich aber auch formlos und stillschweigend erteilt werden. Letzteres kann sich aus den vom Vertretenen geschaffenen oder gebilligten Umständen ergeben, so etwa, wenn der Steuerpflichtige wissentlich duldet, dass ein anderer im Verfahren als sein Vertreter auftritt, oder wenn er zwar um das Auftreten eines Dritten als angeblicher Vertreter nicht weiss, es aber bei pflichtgemässer Sorgfalt erkennen und verhindern könnte (Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, § 33 N. 6). Kann die Behörde aus den Umständen auf ein Vertretungsverhältnis schliessen, darf sie sich auf dessen Bestehen verlassen, muss es aber nicht. Sie ist demnach berechtigt, nicht aber verpflichtet, eine schriftliche Vollmachtsurkunde zu verlangen (RB 1990 Nr. 57, auch zum Folgenden; RB 2002 Nr. 112 = StE 2003 B 93.6 Nr. 23). Liegt eine gültige Vollmacht vor, so treten die Folgen der Handlungen und Unterlassungen des Vertreters bei den Steuerpflichtigen ein, ohne dass deren Einwand zu hören wäre, sie hätten von der Verfügung keine Kenntnis erhalten (VGr, 19. Mai 2004, SR.2004.00005, E. 1.2).

E. 3.1.2

Im zweiten der beiden genannten Fälle wird das Vertretungsverhältnis aufgrund von Mitwirkungshandlungen bei der Inventaraufnahme bloss vermutet. Die Bestimmung von § 32 Abs. 2 Satz 3 ESchG, wonach den Steuerpflichtigen auf ihr Begehren im Nachhinein eine Ausfertigung der Verfügung zugestellt und die Einsprachefrist wiederhergestellt wird, bezieht sich nur auf diese Fälle der Zustellungsbevollmächtigung (VGr, 19. Mai 2004, SR.2004.00005, E. 1.2). Die Steuerbehörde darf zustellungsbedürftige Mitteilungen somit dem Zustellungsbevollmächtigten zustellen, ohne abklären zu müssen, ob die Steuerpflichtige Person davon Kenntnis erhalten wird. Im Ausgleich dazu muss der Steuerpflichtige gemäss Gesetzeswortlaut lediglich erklären, von der Veranlagungsverfügung keine Kenntnis erhalten zu haben. Stellt sich die Steuerbehörde auf den Standpunkt, der Steuerpflichtige habe – entgegen seiner Erklärung – von der Veranlagungsverfügung Kenntnis erhalten, ist sie für den ordnungsgemässen Vollzug sowie den Zeitpunkt der Zustellung an den Steuerpflichtigen selber beweispflichtig (vgl. Richner/Frei, a.a.O., § 33 N. 6).

E. 3.1.3

Von der Zustellungsbevollmächtigung ist die Befugnis zur Einspracheerhebung zu unterscheiden: Ein Zustellungsempfänger ist im Gegensatz zum bevollmächtigten Vertreter im Sinn von § 32 Abs. 2 Satz 1 ESchG nicht befugt, rechtserhebliche Handlungen gegenüber den Steuerbehörden vorzunehmen. Er darf mithin ohne entsprechende Vollmacht kein Rechtsmittel einlegen (VGr, 26. Oktober 1990, SR.89/0068, E. 1). Dies ist vorliegend insofern von Bedeutung, als das kantonale Steueramt erwog, die Pflichtige habe ihre Mitwirkungspflichten schuldhaft verletzt, und es die vom Ehemann der Erblasserin versäumten Handlungen (Begehren um Abänderung des Veranlagungsentwurfs, fristgerechte Einsprache) der Pflichtigen zurechnete. Fraglich und zu prüfen ist in diesem Zusammenhang, ob der Ehemann der Erblasserin als Zustellungsbevollmächtigter (im Sinn von § 32 Abs. 2 Satz 2 ESchG) gleichzeitig bevollmächtigter Vertreter der Pflichtigen (im Sinn von § 32 Abs. 2 Satz 1 ESchG) war.

E. 3.2

Aus den Akten geht hervor, dass das kantonale Steueramt den Ehemann der Erblasserin im Veranlagungsentwurf vom 19. Juli 2016 ausdrücklich ersucht hatte, die genaue Adresse der Pflichtigen anzugeben. Vom Sohn des Ehemanns der Erblasserin erfuhr es am 15. November 2016 telefonisch, dass die Pflichtige im Ausland wohne, die genaue Adresse indes nicht bekannt sei. Dieser Umstand spricht bereits gegen ein Vertretungsverhältnis im Sinn von § 32 Abs. 2 Satz 1 ESchG, dürfte einem bevollmächtigten Vertreter die Adresse seines Mandanten doch in aller Regel bekannt sein. Hinzu kommt, dass ein Vertreter im Sinn von § 32 Abs. 2 Satz 1 ESchG verpflichtet wäre, die Interessen seines Mandanten zu wahren. Dies tat der Ehemann der Erblasserin vorliegend offensichtlich nicht, führt das kantonale Steueramt doch aus, er habe nicht mitgeteilt, dass die Pflichtige ein Patenkind der Verstorbenen sei. Dass die Pflichtige im Urteil vom 18. Juni 2014 des Bezirksgerichts Pfäffikon betreffend die Testamentseröffnung namentlich aufgelistet worden war und das Vermächtnis anlässlich eines Besuchs in der Schweiz entgegengenommen hatte, stellt vor diesem Hintergrund kein hinreichendes Indiz dar, um von der bloss vermuteten Zustellungsbevollmächtigung direkt auf ein Mandatsverhältnis bzw. auf eine (Anscheins-)Vollmacht zu schliessen. Gleiches gilt hinsichtlich des Umstands, dass die Pflichtige das Vermächtnis angenommen hat, zumal aus den Akten nicht hervorgeht, dass ihr anlässlich ihres Besuchs in der Schweiz, bei dem ihr das Vermächtnis ausgerichtet wurde, auch der Veranlagungsvorschlag vom 31. Oktober 2016 übergeben worden wäre. Schliesslich spricht auch der Umstand, dass der Ehemann der Erblasserin sein (angebliches) Vertretungsmandat nie infrage gestellt haben soll, nicht bereits für ein solches. Dies umso weniger, als aus den Akten nicht hervorgeht, dass er je nach einer Vollmacht gefragt worden wäre.

E. 3.3

Vorliegend ist weder der Vollzug noch der Zeitpunkt der Zustellung an die Pflichtige erstellt. Somit ist davon auszugehen, dass die Pflichtige vom Veranlagungsentwurf vom 19. Juli 2016 und von der Veranlagungsverfügung vom 16. November 2016 keine Kenntnis erhalten hat. Die Pflichtige kann sich als Steuerpflichtige im Sinn von § 8 Abs. 1 und § 32 Abs. 2 ESchG auf diese Norm berufen (vgl. vorne, E. 3.1). Damit ist die Frist gestützt auf § 32 Abs. 2 Satz 2 und 3 ESchG wiederherzustellen. Die Beschwerde ist nach dem Gesagten abzuweisen.

E. 4

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und § 43 Abs. 3 ESchG) und steht ihm keine Partei- bzw. Umtriebsentschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 StG, § 153 Abs. 4 StG und § 43 Abs. 3 ESchG). Der Beschwerdegegnerin ist antragsgemäss eine Parteientschädigung zuzusprechen.

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