

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00016 vom 1. Juli 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-07-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2020.00016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00016)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00016 du 1 juillet 2020

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00016 del 1 luglio 2020

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Nichtigkeit des Einspracheentscheids mangels Einbezugs der Rechtsnachfolger der verstorbenen Mitveräusserin. Die Pflichtigen haben vor Vorinstanz grundsätzlich zu spät Rekurs erhoben (E. 1). Jedoch erwächst ein Einspracheentscheid grundsätzlich nur bei rechtsgültiger Eröffnung in Rechtskraft, wobei bei der Grundstückgewinnsteuer alle veräussernden Mit- oder Gesamteigentümer sowie deren Rechtsnachfolger eine notwendige Streitgenossenschaft bilden und in den Veranlagungsentscheid miteinbezogen werden müssen, ansonsten die Steuerveranlagung nichtig ist (E. 2.1). Nachdem eine der Veräussernden verstorben war, konnte weder deren frühere Vertretung noch die Einsprachebehörde darauf vertrauen, dass diese bzw. deren Rechtsvertreter auch post mortem durch die bisherige Vertretung rechtsgültig vertreten sind. Da die Erben damit bereits im Einspracheverfahren nicht gültig vertreten waren, leidet der Einspracheentscheid an einem Eröffnungsmangel und ist nichtig, weshalb das Einspracheverfahren unter Einbezug der Erben oder allfälliger Bestellung eines Erbenvertreters zu wiederholen ist (E. 2.2). Mangels Beschwer der Erben kann der Entscheid lediglich dem Beschwerdeführer Nr. 1 eröffnet werden (E. 3.1). Hälfte Kostenaufgabe an den Beschwerdeführer Nr. 1 und die Beschwerdegegnerin (E. 3.2). Da sich die materielle Prüfung auf die Eintretensfrage beschränken konnte, rechtfertigt sich eine Reduzierung der Gerichtsgebühr (E. 3.3). Rechtsmittelbelehrung (Zwischenentscheid, E. 4). Feststellung der Nichtigkeit des Einspracheentscheids, Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und Rückweisung ins Einspracheverfahren.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2020.00016 Urteil der 2. Kammer vom 1. Juli 2020 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen 1. A, 2. Erben der B, gestorben am ... 2019, Nr. 1 vertreten durch C AG, Beschwerdeführende, gegen Stadt D, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A und B waren Eigentümer der Liegenschaft E-Strasse 01 in D, welche sie am 23. Mai 2018 veräusserten. Mit Veranlagungsentscheid vom 24. Mai 2019 wurde A und B aufgrund dieser Grundstückveräusserung eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... auferlegt. Am ... 2019 verstarb B. Die gegen den Veranlagungsentscheid vom 24. Mai 2019 mit Eingabe vom 24. Juni 2019 erhobene Einsprache wies der Grundsteuerausschuss des Steueramts D am 20. Dezember 2019 ab. II. Mit Einschreiben vom 27. Januar 2020 (Datum Poststempel) erhob die C AG hiergegen Rekurs beim Steuerrekursgericht, ohne dabei aber schlüssig zu erklären, wen genau sie vertrat und ohne Beilage einer entsprechenden schriftlichen

Vollmacht. Hierauf setzte das Steuerrekursgericht der C AG am 31. Januar 2020 eine 14-tägige Frist zur Nachreichung einer schriftlichen Vollmacht an, ansonsten von einem vollmachtslosen Handeln ausgegangen würde. Zudem wurde Frist angesetzt, um die Rechtzeitigkeit der Rekurerhebung nachzuweisen, ansonsten auf den Rekurs nicht eingetreten würde. Die Verfügung vom 31. Januar 2020 wurde am 5. Februar 2020 durch F für die C AG entgegengenommen. Nachdem die Frist zur Nachreichung der Vollmacht und zum Nachweis einer rechtzeitigen Rekurerhebung am 19. Februar 2020 abgelaufen war, ging das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 25. Februar 2020 androhungsgemäss davon aus, dass die C AG ohne Vollmacht und überdies verspätet gehandelt habe und dass dementsprechend ohne materielle Prüfung der gestellten Begehren auf den Rekurs nicht einzutreten sei, unter Kostenaufgabe an die C AG. III. Mit Eingabe vom 28. Februar 2020 liess A über die C AG hiergegen Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben, wobei die Beschwerdeschrift von A mitunterzeichnet wurde und sich dieser – allerdings ohne entsprechende Belege – auch als Erbenvertreter der verstorbenen B bezeichnete. Mit Präsidialverfügung vom 3. März 2020 setzte das Verwaltungsgericht – unter Androhung eines Nichteintretensentscheids im Säumnisfall – eine Nachfrist von 10 Tagen zur Beschwerdeverbesserung an, da sich die Beschwerde nicht mit der vorinstanzlichen Eintretensfrage befasst und sich damit nicht hinreichend mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinandergesetzt habe. Mit Eingabe vom 14. März 2020 (Datum Poststempel) wurde die Beschwerde ergänzt, wobei in Bezug auf die Eintretensfrage ausgeführt wurde, dass die Stadt D längst im Besitz von Vollmachten sei, die Beschwerde (recte: der Rekurs) "am 24. Januar [2020] verfasst und per A-Post abgeschickt" und der eingeschriebene Versand vom 27. Januar [2020] lediglich formhalber erfolgt sei. Zudem wären die Vertretungsverhältnisse aufgrund des Rekurses sehr schlüssig gewesen und könne die Entgegennahme des Einspracheentscheids durch einen Angestellten "kurz vor Mittag des Weihnachtstages" nicht festgestellt werden, zumal die Büros in der Weihnachtszeit nicht besetzt gewesen seien. Das Steueramt D erkundigte sich am 23. März telefonisch nach dem Gegenstand der Vernehmlassung, ohne sich danach vernehmen zu lassen. Hierauf setzte das Verwaltungsgericht mit Präsidialverfügung vom 6. April 2020 Frist an, um die Einsetzung des Beschwerdeführers Nr. 1 als Erbenvertreter bzw. die ein Vertretungsverhältnis zwischen der C AG und den Erben von B nachzuweisen, ansonsten vom Fehlen eines entsprechenden Vertretungsverhältnisses ausgegangen würde. Zudem wurde beiden Parteien Frist angesetzt, um sich zur rechtsgültigen Vertretung der Erben von B zu äussern. Die C AG teilte darauf am 30. April 2020 mit, nach dem Tod von B in guten Treuen gehandelt zu haben und sich dem Erlöschen des entsprechenden Vertretungsverhältnisses nicht bewusst gewesen zu sein. Zudem stellte sie die Nachreichung einer schriftlichen Vollmacht für die im Land G lebende (angebliche) Alleinerbin in Aussicht. Es erfolgten keine weiteren Eingaben. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die steuerpflichtige Person kann gemäss § 212 in Verbindung mit § 147 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) innert 30 Tagen nach Zustellung schriftlich beim Steuerrekursgericht Rekurs erheben. Die Rechtsmittelfrist beginnt gemäss § 12 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) am Tag nach der Zustellung des Entscheids zu laufen und ist eine Verwirkungsfrist. Die Zustellung erfolgt bei juristischen Personen grundsätzlich am Sitz bzw. Geschäftsdomizil und ist u. a. erfolgt, sobald die Sendung dort von einer empfangsberechtigten Person entgegengenommen und hierdurch in den Herrschaftsbereich des Adressaten gelangt ist (vgl. Martin Zweifel et. al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 15

Rz. 49). Hat die steuerpflichtige Person einen Vertreter bestimmt und die Bevollmächtigung gegenüber den Steuerbehörden kundgetan, sind Verfügungen und Entscheide dem Vertreter zuzustellen (§ 127 Abs. 2 StG). Die Steuerbehörde darf hierbei auch aufgrund der von der vertretenen Person geschaffenen oder gebilligten Umstände auf ein (fortbestehendes) Vertretungsverhältnis schliessen (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 127 StG N. 9 ff. und 18; vgl. auch Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 117 DBG N. 10 ff. und 19). Auf verspätete oder unzureichend begründete Rechtsmittel ist nur einzutreten, wenn die steuerpflichtige Person (bzw. deren Vertretung) nachweist, dass sie durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit, Todesfall in der Familie oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und dass das Rechtsmittel innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe eingereicht wurde (§ 129 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 15 Abs. 1 und 2 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]). Das Verwaltungsgericht darf bei einer Beschwerde, die sich gegen einen steuerrekursgerichtlichen Nichteintretensentscheid richtet, zudem lediglich überprüfen, ob die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leidet. Ein weitergehender materiell-rechtlicher Entscheid ist dem Gericht jedoch verwehrt (vgl. BGr, 26. Mai 2004, 2A.495/2003, E. 1.3). 1.2 Gemäss Sendungsverfolgung der Schweizerischen Post wurde der Einspracheentscheid vom 20. Dezember 2019 an die als Vertreterin auftretende C AG versandt und dort am 24. Dezember 2019 um 10:36 Uhr von F entgegengenommen und unterschriftlich quittiert. Zu diesem Zeitpunkt waren die Büros der C AG auch nach deren eigenen Darstellung besetzt. Sodann wird ebenfalls nicht substantiiert bestritten, dass F zur Entgegennahme entsprechender Postsendungen berechtigt war und die Sendung damit in den Herrschaftsbereich der Adressierten gelangte. F hat überdies auch im Rekursverfahren die Sendungen für die C AG entgegengenommen. Es ist deshalb von einer Zustellung am 24. Dezember 2020 auszugehen. Die Rekursfrist begann somit am Folgetag (25. Dezember 2019) zu laufen und lief am Donnerstag, 23. Januar 2020 um Mitternacht ab. Damit erscheint grundsätzlich unerheblich, ob bereits am 24. Januar 2020 mittels einer per A-Post abgeschickten Sendung "Beschwerde" (recte: Rekurs) erhoben wurde, da auch diesfalls die Rekursfrist verpasst worden wäre. Dies zumal eine vorgängige Rekuserhebung mittels A-Post durch die hierfür beweisbelasteten Beschwerdeführerschaft ohnehin nicht nachgewiesen ist. Es bleibt aber von Amtes wegen zu prüfen, ob der fristauslösende Einspracheentscheid den Parteien überhaupt rechtsgültig eröffnet wurde.

### **E. 2.1**

Ein Einspracheentscheid erwächst grundsätzlich nur in Rechtskraft, wenn er den Parteien rechtsgültig eröffnet wurde. Bei der Grundstückgewinnsteuer ist der Veräusserer steuerpflichtig (§ 217 StG) und es müssen alle veräussernden Mit- oder Gesamteigentümer in das Veranlagungsverfahren miteinbezogen werden, ansonsten die Steuerveranlagung nichtig ist. Dies gilt auch für das nachfolgende Rechtsmittelverfahren, da die Veräusserer in ihrer Gesamtheit eine notwendige Streitgenossenschaft bilden und deshalb von Gesetzes wegen Partei sind, selbst wenn nur ein Einzelner Rekurs ergreift (Richner et al., § 217 StG N. 20, mit Hinweisen). Ein der Steuerbehörde kommuniziertes Vertretungsverhältnis entfaltet dabei Wirkung bis zu dem Zeitpunkt, in dem das Erlöschen des Vertretungsverhältnisses den Steuerbehörden erkennbar wird (vgl. Richner et al., § 127 StG N. 16, mit Hinweisen).

## **E. 2.2**

Parteien des Veranlagungsverfahrens waren zunächst die beiden Veräusserer A (Beschwerdeführer Nr. 1) und B. Mit dem Tod von B am ... 2019 traten deren Erben zufolge Universalsukzession in deren Parteistellung ein und bildeten mit A eine notwendige Streitgenossenschaft. Trotz entsprechender Aufforderung durch das Verwaltungsgericht hat keine der Parteien belegt, dass der Beschwerdeführer Nr. 1 (A) die Erben der B im Einspracheverfahren rechtsgültig vertreten hat bzw. deren Erbenvertreter war. Die von B noch zu Lebzeiten mitunterzeichnete Vollmacht gegenüber der C AG entfaltete keine Wirkung post mortem, zumal der Beschwerdegegnerin und Einsprachebehörde der Tod von B bereits mit der Einspracheerhebung mitgeteilt und somit schon zu Beginn des Einspracheverfahrens bekannt war. Weder sie noch die C AG konnten damit darauf vertrauen, dass die noch vor dem Tod ausgestellte Vollmacht weiterhin gültig sein würde. Die Erben von B wurden damit nicht korrekt in das Verfahren miteinbezogen und waren bereits im Einspracheverfahren nicht gültig vertreten, womit der Einspracheentscheid an einem Eröffnungsmangel leidet und nichtig ist. Überdies sind auch die im Einspracheverfahren durchgeführten Verfahrenshandlungen nichtig, da sie ohne gültigen Einbezug der Erben erfolgten. Hieran würde ferner auch die mit Eingabe vom 30. April 2020 in Aussicht gestellte nachträgliche Einreichung einer Vollmacht der (angeblichen) Alleinerbin H nichts ändern. Das Rechtsmittel ist deshalb im Ergebnis im Sinn der Erwägungen teilweise gutzuheissen und das Einspracheverfahren ist unter Einbezug der Erben von B oder allfälliger Bestellung einer Erbenvertretung zu wiederholen. Dabei wird die Einsprachebehörde auch zu prüfen haben, ob der Veranlagungsentscheid vom 24. Mai 2019 gültig eröffnet wurde. Dies wäre nicht der Fall, wenn der Entscheid bereits in Kenntnis des Todes von B deren früheren Vertretung zugestellt worden wäre.

## **E. 3.1**

Aufgrund dieses Verfahrensausganges kann keine der Parteien als obsiegend betrachtet werden und ist auch für das Beschwerdeverfahren nicht von einer gültigen Vertretung der Erben von B auszugehen. Im Rubrum dieses Entscheids sind die Vertretungsverhältnisse entsprechend anzupassen und sind die Erben von B als nicht vertreten zu erfassen. Da sie durch den vorliegenden Entscheid nicht beschwert werden, kann auf die Bestellung eines Erbenvertreters im verwaltungsgerichtlichen Verfahren verzichtet werden und ist der Entscheid lediglich dem Beschwerdeführer Nr. 1 zu eröffnen.

## **E. 3.2**

Ausgangsgemäss rechtfertigt es sich, die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens je zur Hälfte dem Beschwerdeführer Nr. 1 und dem Beschwerdegegner aufzuerlegen und keine Parteientschädigungen zuzusprechen. Nicht kostenpflichtig werden hingegen die Erben von B, die bislang überhaupt noch nicht rechtsgültig in das Verfahren miteinbezogen wurden. Ebenfalls keine Kosten aufzuerlegen sind der Vertreterin des Beschwerdeführers Nr. 1, nachdem diese stets in dessen Einverständnis und mit dessen Bevollmächtigung gehandelt hat.

## **E. 3.3**

Die Höhe der Gerichtsgebühr richtet sich grundsätzlich nach dem Streitwert (§ 3 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 [GebV VGr]). Wird der Entscheid nicht schriftlich oder nur summarisch begründet oder entsteht sonst bloss geringer Aufwand, kann die Gebühr bis auf die Hälfte herabgesetzt werden (§ 4 Abs. 3

GebV VGr). Zwischen den Parteien ist strittig, ob der Verkehrswert vor 20 Jahren auf Fr. ... oder Fr. ... festzusetzen ist, woraus sich ein strittiger Steuerbetrag von Fr. ... und demgemäss eine ordentliche Grundgebühr zwischen Fr. ... und Fr. ... ergeben würde. Jedoch ist zu berücksichtigen, dass sich das Verwaltungsgericht auf die vorinstanzliche Eintretensfrage zu beschränken hatte und ein verhältnismässig geringer Aufwand entstanden ist. Es rechtfertigt sich deshalb, den Gebührenrahmen von § 3 Abs. 1 GebV VGr nicht auszuschöpfen und lediglich reduzierte Gebühren aufzuerlegen.

#### **E. 4**

Der vorliegende Entscheid schliesst das Verfahren nicht ab und stellt damit einen Zwischenentscheid dar. Er kann deshalb nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG).

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