

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00024 vom 15. April 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-04-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2025.00024

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00024 du 15 avril 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00024 del 15 aprile 2025

Regeste

Steuerhoheit 11.2.2021 - 31.12.2022 (Fristwiederherstellung) | Verweigerung einer Fristwiederherstellung. Wird ein Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde angefochten, haben nachfolgende Rechtsmittelinstanzen lediglich zu prüfen, ob die Beurteilung der Eintretensfrage durch die Einsprachebehörde an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leidet (E. 1). Fristenlauf im Einspracheverfahren und Nichtgeltung der Gerichtsferien. Die Pflichtige hat unbestrittenermassen die Einsprachefrist verpasst (E. 2). Verneinung von Nichtigkeitsgründen (E. 3). Keine Wiederherstellung der Einsprachefrist, nachdem dem Fristversäumnis eher eine Fehlvorstellung über den Fristenlauf während der Gerichtsferien als eine krankheitsbedingte Verhinderung des damaligen Rechtsvertreters zugrunde lag, fristwahrende Handlungen oder wenigstens die Beauftragung einer Drittperson oder eines Organs der Pflichtigen auch während der Erkrankung des damaligen Rechtsvertreters möglich gewesen wären, eine telefonische Mitteilung von krankheitsbedingten Hinderungsgründen ein rechtzeitiges schriftliches Wiederherstellungsgesuch nicht ersetzt und die Präzisierungen der Hinderungsgründe im steuerrekurs- und verwaltungsgerichtlichen Verfahren jedenfalls verspätet erfolgten (E. 4). Ausgangs- und aufwandgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 5). Beschwerdeabweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2025.00024 Urteil der 2. Kammer vom 15. April 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A GmbH, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Steuerhoheit 11.2.2021–31.12.2022 (Fristwiederherstellung), hat sich ergeben: I. Mit Entscheid vom 1. März 2024 beanspruchte das kantonale Steueramt die Steuerhoheit des Kantons Zürich und der Gemeinde B für die Steuerperioden 11.2.2021–31.12.2021 und 1.1.2022–31.12.2022 über die A GmbH (nachfolgend: die Pflichtige). Dieser Entscheid wurde der Pflichtigen am 8. März 2024 zugestellt. Hiergegen liess die damals anwaltlich vertretene Pflichtige am 17. April 2024 (Datum Poststempel) Einsprache erheben, wobei sie gleichzeitig um Wiederherstellung der Einsprachefrist ersuchen liess, sollten die Regelungen zum Fristenstillstand während der Gerichtsferien nicht zur Anwendung gelangen. Hierauf lehnte das kantonale Steueramt am 31. Mai 2024 eine Fristwiederherstellung mangels tauglichen Fristwiederherstellungsgrunds ab und trat auf die Einsprache wegen Verspätung nicht ein. Da der Einspracheentscheid dem damaligen Vertreter der Pflichtigen nicht zugestellt

werden konnte, wurde mit Entscheiddatum vom 5. Juni 2024 ein direkt an die Pflichtige adressierter, ansonsten aber identischer Nichteintretensentscheid versandt. II. Den dagegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 28. Januar 2025 ab, soweit es auf diesen eintrat. III. Mit Beschwerde vom 7. März 2025 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der vorinstanzliche Entscheid vollumfänglich aufzuheben und es seien die Akten zur materiellen Überprüfung des Entscheids über die Steuerhoheit an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Beschwerdegegnerin bzw. ihre Vorinstanz seien anzuweisen, auf die Einsprache vom 17. April 2024 einzutreten und diese zu behandeln. Weiter wurde um Zusprechung einer Parteientschädigung ersucht. Während sich das Gemeindesteueramt nicht vernehmen liess und das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde beantragte, soweit auf diese einzutreten sei, verzichtete das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung. Die Kammer erwägt: 1. Wird ein Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde angefochten, haben nachfolgende Rechtsmittelinstanzen lediglich zu prüfen, ob die Beurteilung der Eintretensfrage durch die Einsprachebehörde an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leidet (vgl. BGr, 26. Mai 2004, 2A.495/2003, E. 1.3) bzw. ob (durch alle Instanzen zu beachtende) Nichtigkeitsgründe vorliegen. Insofern ist der Streitgegenstand beschränkt. Wird gleichzeitig mit dem Nichteintretensentscheid ein Fristwiederherstellungsgesuch abgewiesen, haben die Rechtsmittelinstanzen zusätzlich zum bereits Gesagten – entsprechend dem nun erweiterten Streitgegenstand – zu prüfen, ob die Verweigerung der Fristwiederherstellung an einem beschwerdefähigen Rechtsmangel leidet, insbesondere die Fristwiederherstellungsvoraussetzungen falsch ausgelegt wurden.

E. 2.1

Gemäss § 140 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) kann gegen den Vorentscheid über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit innert 30 Tagen nach Zustellung schriftlich Einsprache erhoben werden, wobei die Einsprachefrist gemäss § 12 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (StV) am Tag nach der Zustellung zu laufen beginnt und eine Verwirkungsfrist darstellt. Gerichtsferien gelten in diesem Verfahren nicht, da diese einerseits in Steuersachen per 1. Juni 2011 für das gesamte kantonale Verfahren abgeschafft wurden (vgl. VGr, 13. März 2013, SB.2012.00128, E. 2.1) und andererseits auch zuvor schon – wie sich bereits aus der Bezeichnung "Gerichtsferien" erschliesst – nur für steuerrekurs- und verwaltungsgerichtliche Verfahren galten.

E. 2.2

Gemäss postalischer Sendungsverfolgung wurde der steueramtliche Steuerhoheitsentscheid vom 1. März 2024 am Freitag, 8. März 2024, in Empfang genommen, womit die dreissigtägige Einsprachefrist unbestrittenermassen am Montag, 8. April 2024, ablief. Die auf den 15. April 2024 datierende, aber gemäss Poststempel und postalischer Sendungsverfolgung erst zwei Tage später erhobene Einsprache erfolgte damit verspätet, was vor Verwaltungsgericht nicht mehr bestritten wird.

E. 3.1

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind fehlerhafte Entscheide im Sinn der Evidenztheorie nichtig, wenn sie mit einem tiefgreifenden und wesentlichen Mangel behaftet sind, wenn dieser schwerwiegende Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche

Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Die Nichtigkeit eines Entscheides ist jederzeit und von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden von Amtes wegen zu beachten (anstelle vieler BGE 147 IV 93 E. 1.4.4).

E. 3.2

Vorliegend sind weder entsprechende Nichtigkeitsgründe ersichtlich noch werden solche von der Pflichtigen substantiiert geltend gemacht. Zu prüfen bleibt, ob der Pflichtigen die Wiederherstellung der Einsprachefrist hätte gewährt werden müssen.

E. 4.1.1

Versäumte Rechtsmittelfristen können unter der Voraussetzung von § 129 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 15 Abs. 1 StV wiederhergestellt werden. Jedoch rechtfertigt eine fehlerhafte Fristberechnung eine Fristwiederherstellung ebenso wenig wie die Fristversäumnisse beauftragter Vertreter oder Hilfspersonen, deren Verhalten sich die vertretene Person grundsätzlich zurechnen lassen muss (vgl. VGr, 26. November 2014, VB.2014.00578, E. 2; VGr, 30. Juli 2008, VB.2008.00319, E. 2.3; RB 2000 Nr. 3; vgl. auch Kaspar Plüss in Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014 [Kommentar VRG], § 12 Rz. 45 ff., mit zahlreichen Hinweisen). Insbesondere bei anwaltlich vertretenen Personen kann die korrekte Berechnung und Einhaltung von Rechtsmittelfristen ohne Weiteres erwartet werden, ansonsten sie sich den – auch der Mandantschaft zurechenbaren – Vorwurf grober Nachlässigkeit zuziehen (vgl. VGr, 2. Juni 2010, VB.2010.00234, E. 2.2).

E. 4.1.2

Eine Erkrankung oder eine unfallbedingte Einschränkung stellt nur dann einen hinreichenden Grund für eine Fristwiederherstellung dar, wenn sie die steuerpflichtige Person oder deren Vertretung objektiv daran gehindert hat, die Frist einzuhalten, und diese nicht mehr in der Lage gewesen ist, rechtzeitig die nötigen Schritte zur Fristeinholung zu unternehmen. Entscheidend ist somit bei Vorliegen von gesundheitlicher Einschränkung, dass darin die Ursache für die verspätete Einreichung der fristwahren Eingabe liegt. Nach ständiger Rechtsprechung gilt ein Arztzeugnis, in dem ohne nähere Angabe von Gründen eine gänzliche Arbeitsunfähigkeit in einem bestimmten Zeitraum bescheinigt wird, nicht als genügender Nachweis für das Vorliegen eines Fristwiederherstellungsgrunds (BGr, 10. Juli 2020, 2C_566/2020, E. 4.3.2; BGr, 28. Juni 2012, 2C_823/2011 und 2C_824/2011, E. 4.2.1; BGr, 8. August 2013, 2 A.248/2003, E. 3; VGr, 22. Juni 2017, SB.2017.00026, E. 2.2.2; VGr, 15. Juli 2015, SB.2015.00047/SB.2015.00048, E. 2.2.3). Vielmehr ist im Arztzeugnis auszuführen, weshalb und inwiefern die betroffene Person weder die fristwahrende Handlung aus gesundheitlichen Gründen selbst vornehmen noch jemand anderes mit fristwährenden Handlungen betrauen konnte (BGr, 10. Juli 2020, 2C_566/2020, E. 4.3.2; BGr, 3. August 2004, 2A.429/2004, E. 2).

E. 4.1.3

Die Wiederherstellungsgründe sind von der steuerpflichtigen Person gemäss § 15 Abs. 2 StV innert dreissig Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes (und unter Nachholung der versäumten Handlung) schriftlich zu substantiieren und zu beweisen. Fehlt eine derartige Sachverhaltsdarstellung, so ist weder eine amtliche Untersuchung über die massgebenden Tatsachen zu führen noch dem Steuerpflichtigen Frist zur Verbesserung des Gesuchs anzusetzen (RB 1979 Nr. 51).

E. 4.2.1

Die Pflichtige liess sich gemäss einer in den Akten liegenden Vollmacht vom 20. März 2023 spätestens seit diesem Zeitpunkt durch Rechtsanwalt C vertreten. Dieser ging bei Einspracheerhebung am 17. April 2024 (Datum Poststempel) fälschlicherweise von einer rechtzeitigen Rechtsmittelerhebung aus, da er einen Fristenstillstand während der Gerichtsferien vor und nach Ostern annahm. Gleichwohl stellte er vorsorglich auch ein Fristwiederherstellungsgesuch aufgrund seiner vorübergehenden Arbeitsunfähigkeit zufolge schwerer Krankheit. Hierzu wurde ein Arztzeugnis vom 12. April 2024 eingereicht, welches ohne detailliertere Angaben eine Behandlung wegen Krankheit und eine 100%ige Arbeitsunfähigkeit zwischen dem 25. März 2024 und dem 19. April 2024 bestätigte.

E. 4.2.2

Vorliegend liegt der Verdacht nahe, dass für die Fristsäumnis eher eine Fehlvorstellung über den Fristenlauf während der Gerichtsferien als eine krankheitsbedingte Verhinderung des damaligen Rechtsvertreters verantwortlich sein könnte, nachdem dieser offenbar zunächst noch von einer fristgerechten Einspracheerhebung ausgegangen war und am 11. April 2024 den zuständigen Steuerkommissär bezüglich der verpassten Frist kontaktierte. Wie es sich damit verhält, kann aber offenbleiben, da auch die mit der Einspracheerhebung vorgebrachten gesundheitlichen Einschränkungen im Sinn nachfolgender Ausführungen keine Fristwiederherstellung rechtfertigen.

E. 4.2.3

Der damalige Rechtsvertreter des Beschwerdeführers reichte bei Stellung seines Fristwiederherstellungsgesuchs lediglich ein ärztliches Attest über eine vollständige Arbeitsunfähigkeit vom 25. März 2024 bis zum 19. April 2024 ein, was nach dargelegter Praxis für eine Fristwiederherstellung nicht ausreicht. Es ist insbesondere nicht ersichtlich, inwiefern der Rechtsvertreter aufgrund seiner erst vor Vorinstanz näher dargelegten Krankheitssymptomen ausserstande gewesen sein soll, wenigstens eine Drittperson oder ein Organ der Pflichtigen mit fristwährenden Handlungen zu betrauen. Dass der damalige Rechtsvertreter auch während seiner Krankschreibung noch handlungsfähig war, erschliesst sich überdies einerseits aus der am 11. April 2024 erfolgten und oben erwähnten Kontaktaufnahme mit dem zuständigen Steuerkommissär. Andererseits war der Rechtsvertreter gemäss der Datierung der Einspracheschrift bereits am 15. April 2024 fähig, eine Rechtsmitteleingabe zu verfassen. Weshalb ihm nicht zuvor schon fristwählende Handlungen oder wenigstens die Beauftragung einer Drittperson oder eines Organs der Pflichtigen möglich gewesen sein sollte, wurde bei Stellung des Fristwiederherstellungsgesuchs hingegen nicht hinreichend dargelegt.

E. 4.2.4

Auch die erst im steuerrekurs- und verwaltungsgerichtlichen Verfahren hierzu abgegebenen Erklärungen vermögen nicht zu überzeugen. Demnach soll bereits beim erwähnten Gespräch vom 11. April 2024 offenkundig gewesen sein, dass der damalige Rechtsvertreter nicht zu fristwählenden Handlungen bzw. der Beauftragung einer Drittperson fähig gewesen sei, zumal sich die Fallakten bei ihm zu Hause befunden hätten. Erst ab dem 15. April 2024 soll sich der Gesundheitszustand des früheren Rechtsvertreters wieder derart verbessert haben, dass eine Arbeitsaufnahme wieder möglich gewesen sein soll, wozu im steuerrekurs- und im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zwei neue Arztzeugnisse vom 16. August 2024 bzw. 7. März 2025 nachgereicht wurden. Jedoch spricht bereits der

Umstand, dass der Rechtsvertreter am 11. April 2024 das Steueramt kontaktieren und am Folgetag einen Arzt vor Ort aufsuchen konnte, gegen die behauptete Einschränkung der Handlungsfähigkeit. Überdies stellt es auch kein hinreichendes Hindernis dar, dass der Rechtsvertreter die Fallakten eigenen Angaben zufolge bei sich zu Hause lagerte, hätte er doch ohne Weiteres digitale Kopien derselben erstellen, diese per Kurier an einen neuen Vertreter übermitteln oder diese bei sich zu Hause abholen lassen können, soweit die entsprechenden Unterlagen nicht direkt bei der Pflichtigen oder dem Steueramt beschaffbar gewesen sein sollten. Soweit geltend gemacht wird, dass die krankheitsbedingten Hinderungsgründe bereits anlässlich des Telefonats vom 11. April 2024 erwähnt worden und offenkundig gewesen seien, ist dem entgegenzuhalten, dass eine bloss telefonische Mitteilung weder das in § 15 Abs. 2 StV explizit geforderte Erfordernis eines schriftlichen Wiederherstellungsgesuchs ersetzt noch einen genügenden Nachweis des Hinderungsgrundes ermöglicht. Insbesondere kann der Schweregrad einer Erkrankung weder telefonisch beurteilt werden noch war der kontaktierte Steuerkommissär als medizinischer Laie in der Lage, die Symptome des Rechtsvertreters medizinisch richtig einzuordnen. Allerdings indiziert bereits die zielgerichtete telefonische Kontaktaufnahme vorliegend eine hinreichende Handlungsfähigkeit, zumindest zum Zeitpunkt des Telefonats. Weiter ist für das vorliegende Verfahren irrelevant, warum die vom selben Arzt ausgestellten Arztzeugnisse vom 12. April 2024 bzw. 16. August 2024 und 7. März 2025 das Ende der Arbeitsunfähigkeit unterschiedlich festlegten, nachdem die Präzisierungen der Hinderungsgründe im steuerrekurs- und verwaltungsgerichtlichen Verfahren jedenfalls weit nach Ablauf der dreissigtägigen Frist von § 15 Abs. 2 StV erfolgten, womit die entsprechenden Vorbringen ohnehin nicht mehr berücksichtigt werden können. Anzumerken ist allerdings, dass die ärztliche Einschätzung vom 16. August 2024, wonach der damalige Rechtsvertreter bis zum 15. April 2024 nicht einmal imstande gewesen sein soll, einen anderen Rechtsanwalt mit der Verfassung einer Rechtsschrift zu beauftragen, wenig überzeugend erscheint, nachdem der damalige Rechtsvertreter jedenfalls am 11. April 2024 in der Lage war, das Steueramt in der Sache zu kontaktieren. Inwieweit es sich bei den eingereichten Arztzeugnissen um Gefälligkeitszeugnisse handelt, muss nicht weiter erläutert werden, wenngleich die dargelegten Umstände, die offenkundig zielgerichtete Einholung derselben und die vorinstanzlich erwähnten Widersprüche in der Sachdarstellung der Pflichtigen einen entsprechenden Verdacht zumindest nicht unbegründet erscheinen lassen. Der Pflichtigen wurde eine Fristwiederherstellung deshalb zu Recht verweigert, womit auch der vorinstanzliche Entscheid vollumfänglich zu bestätigen und die Beschwerde abzuweisen ist.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen und steht ihr auch keine Entschädigung zu (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 bzw. 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 VRG). Da sich das vorliegende Verfahren auf die Beurteilung der Eintretensfrage durch die Vorinstanzen und das Fristwiederherstellungsgesuch der Pflichtigen beschränken konnte, rechtfertigt sich – wie schon vor Vorinstanz – eine aufwandgemässe Reduktion der Gerichtsgebühr gemäss § 4 Abs. 3 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr).

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