



Beschluss

10. September 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A

vertreten durch RA B

Rekurrent,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch den Grundsteuerbehörde,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) veräusserte mit Kaufvertrag vom 27. August 2015 die Liegenschaft GB Bl. Kat.Nr.,strasse ... in der Gemeinde C zu einem Preis von Fr. 1'865'000.-. Er erwarb am 1. September 2015 die bereits von ihm bewohnte Wohnliegenschaft in einer ausserkantonalen Stadt, welche er als Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i i.V.m. § 226a Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) geltend machte und mit Steuererklärung vom 8. August 2017 entsprechend den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer beantragte. Am 10. November 2017 erging der Veranlagungsentscheid betreffend Grundstückgewinnsteuer ohne Aufschub infolge Ersatzbeschaffung mit einem steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 598'200.-.

B. Mit Einsprache vom 18. Dezember 2017 beantragte der Pflichtige, die Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung vollumfänglich aufzuschieben und eventualiter eine Veranlagung auf der Basis eines Grundstückgewinns in der Höhe von Fr. 593'600.- (statt Fr. 598'200.-) vorzunehmen. Am 24. Mai 2019 wies die Rekursgegnerin die Einsprache ab.

C. Dieser Einspracheentscheid wurde Rechtsanwalt B., dem Vertreter des Pflichtigen (nachfolgend der Vertreter), am 28. Mai 2019 zugestellt. Da dieser nicht von der Sekretärin der Grundsteuerbehörde der Gemeinde C (nachfolgend der Rekursgegnerin) unterschrieben war, wurde diese mit Schreiben des Vertreters vom 17. Juni 2019 darüber informiert. Daraufhin versandte die Rekursgegnerin am 20. Juni 2019 den nunmehr unterschriebenen Einspracheentscheid vom 24. Mai 2019, welcher am 24. Juni 2019 beim Vertreter einging. Dieser erhob am 24. Juli 2019 Rekurs gegen diesen Einspracheentscheid.

D. Mit Verfügung vom 26. Juli 2019 erwog das Steuerrekursgericht, dass die Rekursfrist am 29. Mai 2019 zu laufen begonnen und am 27. Juni 2019 geendet habe. Somit erweise sich der am 24. Juli 2019 der Post übergebene Rekurs als verspätet.

E. Der Vertreter nahm mit Schreiben vom 8./9. August 2019 zu diesem vorläufigen Beweisergebnis sinngemäss wie folgt Stellung:

Nicht in Abrede gestellt werde, dass am 28. Mai 2019 ein nicht unterzeichneter Einspracheentscheid der Rekursgegnerin dem Vertreter zugestellt worden sei. Darum habe er die Rekursgegnerin darauf aufmerksam gemacht, woraufhin ihm ein unterzeichnetes Exemplar des Entscheids zugestellt worden sei. Im Begleitschreiben vom 20. Juni 2019 habe die Rekursgegnerin ausdrücklich bestätigt, dass erst mit dieser Zustellung die Frist für einen allfälligen Rekurs zu laufen beginne. Der unterzeichnete Einspracheentscheid vom 24. Mai 2019 sei am 24. Juni 2019 beim Vertreter eingegangen und haben damit den Fristenlauf für die Rekurseinreichung ausgelöst. Mit Eingabe vom 24. Juli 2019 sei somit die 30-tägige Frist gewahrt worden.

Sofern die erste Zustellung als rechtsgültig betrachtet werde, sei aus den folgenden Gründen dennoch auf den Rekurs einzutreten: Bei der Fristenberechnung sei die zweite Zustellung massgeblich, wenn die Behörde dies zusichere. Vorliegend habe die Rekursgegnerin ausdrücklich zugesichert, dass die zweite Zustellung massgeblich sei. Das ergebe sich auch aufgrund des Vertrauensschutzes. Die für eine solche Auskunft zuständige Rekursgegnerin habe in ihrem Schreiben vom 20. Juni 2019 ausdrücklich festgehalten, dass sie die Sachlage geprüft und entschuldigend festgestellt habe, dass der Einspracheentscheid irrtümlicherweise nicht unterzeichnet worden sei. Die Rekursfrist gelte somit ab Erhalt des unterzeichneten Einspracheentscheids.

Weiter werde Steuerpflichtigen aufgrund von § 2 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) die Möglichkeit gegeben, den Mangel einer (fehlenden) Unterschrift zu beheben. Keine Regelung bestehe hingegen bei Mangel der Unterschrift seitens der Behörde. Die fehlerhafte Auskunft der Rekursgegnerin habe nicht ohne Weiteres erkannt werden können, sei doch im allgemeinen Rechtsverkehr eine Unterschrift aller Parteien notwendig. Auch der zur Sorgfalt verpflichtete Rechtskundige – vorliegend der Vertreter – habe diese falsche Auskunft mangels Regelung nicht erkennen können, zumal auf dem Entscheid kein Vermerk angebracht gewesen sei, dass der Entscheid auch ohne Unterschrift rechtsgültig sei. In der Zwischenzeit habe das Gesetz nicht geändert. Der Vertreter habe die Behörde in nützlicher Frist auf die fehlende Unterschrift aufmerksam gemacht und anschliessend auf die konkrete Auskunft vertraut. Habe man im berechtigten Vertrauen auf eine Auskunft eine Frist verpasst, so sei die Rekursfrist auch deshalb ab der zweiten Zustellung vom 24. Juni 2019 zu berechnen bzw. sei sie wiederherzustellen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1.a) Die vom Vertreter für seinen Standpunkt der Massgeblichkeit einer behördlichen Zusicherung zitierte Lehrmeinung von Kaspar Plüss (in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., Zürich, 2014, § 10 N 80) führt aus, dass wenn ein Verwaltungsakt mehrfach individuell zugestellt worden sei, sei grundsätzlich die erste rechtsgültige individuelle Eröffnung massgebend. Habe eine Person aus einer späteren Bekanntgabe jedoch in guten Treuen ableiten dürfen, dass diese den (oder einen neuen) Fristenlauf auslöse, so sei sie in ihrem Vertrauen zu schützen. Dies könne etwa der Fall sein, wenn eine Behörde zusichere, dass für die Fristberechnung die zweite Zustellung massgebend sei. Dabei verweist die erwähnte Literaturstelle auf ein Bundesgerichtsurteil vom 19. Februar 2013 (2C_988/2012). Dieses bezieht sich auf einen Fall aus dem Kanton Zürich betreffend Aufenthaltsbewilligung, bei welchem für eine aus Vietnam stammende und mit einem Schweizer Bürger verheiratete Beschwerdeführerin, die nicht anwaltlich vertreten war und über beschränkte juristische Kenntnisse verfügte (nicht bestandene Lizentiats-Prüfungen eines Jus-Studiums an der Universität Zürich), bei zwei nicht abgeholten Postsendungen mit der gleichen Verfügung unklar war, ob der Entscheid mit Ablauf der ersten oder der zweiten Abholfrist als zugestellt gelten sollte. Das Bundesgericht erwog zunächst in E. 3.4.2 des angeführten Urteils, dass diesbezüglich durchaus Zweifel über die Rechtslage entstehen könnten (so gehe z.B. aus Art. 138 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 nicht ausdrücklich hervor, dass die erste Zustellung auch dann massgebend ist, wenn effektiv zwei Zustellungen erfolgt seien). In E. 3.4.3 des Urteils (referenziert in der eingangs erwähnten Kommentarstelle) wird dann ausgeführt, dass gerade diese Zweifel die Beschwerdeführerin zu einer (weiteren) Nachfrage (an die Sicherheitsdirektion, vgl. Sachverhalt lit. B) bewogen hätten, worauf sie vorbehaltlos die Auskunft erhalten habe, die Frist zur Beschwerdeeinreichung beim Verwaltungsgericht laufe am 13. Juni 2012 ab. Angesichts der Auslegungsbedürftigkeit der gesetzlichen Grundlagen sei die Fehlerhaftigkeit der behördlichen Auskunft für die Beschwerdeführerin nicht erkennbar gewesen. Trotzdem habe sie sich nach eigener Sachdarstellung noch um weitere Auskünfte beim Verwaltungsgericht bemüht, wobei dieses vernehmlassungsweise eingeräumt habe, dass eine dort erteilte Auskunft des Sekretariats durchaus dahingehend gelautet haben könnte, die – was die zweite Anfrage betraf, in Wirklichkeit falschen – Angaben der Sicherheitsdirektion zum Fristenlauf würden "wohl stimmen". Umso eher habe die Beschwerdeführerin ihre Dispositio-

nen treffen und mit der Einreichung ihrer Eingabe an das Verwaltungsgericht zuwarten dürfen.

b) Vorliegend ging der (nicht unterzeichnete) Einspracheentscheid der Rekursgegnerin vom 24. Mai 2019 dem Vertreter unbestritten am 28. Mai 2019 zu. Es handelt sich hier somit nicht um einen Fall mit der Zustellfiktions-Problematik. Überdies hatte der Vertreter bis am 24. Juli 2019, also 57 Tage damit zugewartet, den Einspracheentscheid mittels Rekurs beim Steuerrekursgericht anzufechten, bloss weil beim Einspracheentscheid anfänglich aus Versehen noch die Unterschrift der Sekretärin gefehlt hatte. Im Übrigen hat auch keine Wiedererwägung des erstversandten Einspracheentscheids stattgefunden, denn beide Exemplare sind inhaltlich identisch, womit nicht von einem neuen Anfechtungsobjekt auszugehen ist. Der vom Vertreter sinngemäss geltend gemachten Auffassung, dass die bei einer zweiten Zustellung getätigte behördliche Zusicherung zur Fristberechnung ohne Weiteres als massgebend zu betrachten sei, kann mithin nicht gefolgt werden. Vielmehr ist zu prüfen, ob der Vertreter nach dem Grundsatz von Treu und Glauben auf die Auskunft der Rekursgegnerin vertrauen durfte oder nicht, falls sich diese als unrichtig herausstellen sollte.

2.a) Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen einer Behörde, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, die Behörde für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war, der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können und die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (BGE 131 II 627 E. 6.1 S. 636 f.). In Fällen einer unrichtigen Rechtsmittelbelehrung geniesst nur Vertrauensschutz, wer die Unrichtigkeit der Rechtsmittelbelehrung nicht kennt und sie auch bei gebührender Aufmerksamkeit nicht hätte erkennen können. Rechtsuchende geniessen keinen Vertrauensschutz, wenn der Mangel für sie bzw. ihren Rechtsvertreter allein schon durch Konsultation der massgeblichen Verfahrensbestimmung ersichtlich ist. Dagegen wird nicht verlangt, dass neben den Gesetzestexten auch noch die einschlägige Rechtsprechung oder Literatur nachgeschlagen wird (vgl. BGE 134 I 199 E. 1.3.1).

b) Unzutreffend ist die Auffassung des Vertreters in der Stellungnahme vom 8. August 2019, dass keine Regelung zu Unterschriften der zürcherischen Steuerbehörden bestehe. Zur Form und Zustellung von Verfügungen und Entscheiden wird nämlich in § 8 Abs. 1 Satz 2 VO StG spezialgesetzlich geregelt, dass Auflagen, Einschätzungen- und Einspracheentscheide sowie Entscheide über die Festsetzung der interkommunalen Ausscheidungsgrundlage – wie z.B. Mahnungen zur Einreichungen einer Steuererklärung oder Steuerrechnungen (vgl. Satz 1 von § 8 Abs. 1 VO StG) – ohne Unterschrift eröffnet werden können. Die zitierte Norm ist in dieser Fassung bereits seit dem 1. Januar 2001 in Kraft. Aus ihr geht die Rechtslage eindeutig hervor und sie gilt ohne Einschränkung sowohl für das kantonale Steueramt wie auch für die Gemeindesteuerämter.

c) Einzig zur Veranschaulichung dieser ohnehin klaren Rechtslage ist nachfolgend insbesondere auf den Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 14. Mai 2014 zu verweisen, wonach eine Verfügung im Einspracheverfahren nicht nichtig sei, obwohl sie nur in Kopie zugestellt worden sei und die Originalunterschriften fehlten. Es erwog, dass der Einspracheentscheid auch ohne Unterschrift gültig sei, was § 8 Abs. 1 VO StG ausdrücklich vorsehe. Denn im Massenverfahren sei eine eigenhändige Unterschrift grundsätzlich entbehrlich (VGr, 14. Mai 2014, SR.2013.00015, E. 3.1 f. m.H.; vgl. hierzu auch Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A., Zürich 2018, § 15 N 40; BGE 138 II 501 E. 3.2.2 und BGr, 10. Dezember 2014, 9C_597/2014, E. 4.3.). Zum andern entspreche es der gängigen Praxis in der Verwaltung, jeweils das verbleibende Original handschriftlich zu unterzeichnen und den Parteien eine Kopie des Originalentscheids zuzustellen (vgl. Plüss, § 10 N 12). Weiter komme die Nichtigkeit einer Verfügung ohnehin nur in Betracht, wenn ein besonders schwerwiegender Eröffnungsfehler vorliege (z.B. mündliche statt schriftliche Eröffnung). Bei der angefochtenen Verfügung seien solche formelle Mängel jedoch nicht ersichtlich; vielmehr werde sie sämtlichen formellen Anforderungen gerecht, die an die Eröffnung einer Verfügung gestellt werden.

Letzteres gilt auch vorliegend. So bestanden an der Identität der verfügenden Behörde keinerlei Zweifel und gehen die Namen der mitwirkenden Personen aus dem Einspracheentscheid vom 24. Mai 2019) ohne Weiteres hervor. Bei einer solchen Sachlage stehen fehlende Unterschriften – sogar, falls sie gesetzlich vorgesehen sind – der Gültigkeit des Beschlusses nicht entgegen (vgl. BGr, 8. März 2013, 2C_848/2012, E. 4 ff., insb. E. 4.3).

d) Der vom Vertreter sinngemäss auf dem Einspracheentscheid vermisste Vermerk "Dieses Dokument ist auch ohne persönliche Unterschrift rechtsgültig", der z.B. häufig auf Verfügungen bzw. Entscheiden des kantonalen Steueramts zu finden ist, bildet sodann keine Voraussetzung für die Gültigkeit dieser Rechtsakte, sondern hebt bloss die Rechtslage gegenüber den Steuerpflichtigen hervor, welche vielfach juristische Laien sind. Nach Treu und Glauben darf allerdings von Anwälten und anderen berufsmässig vor den Behörden auftretenden Rechtskundigen ein höheres Mass an Sorgfalt erwartet werden als von rechtsunkundigen Privatpersonen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 129 N 41 StG, auch zu Folgendem). Insbesondere ist ihnen die Konsultation des massgebenden Gesetzestexts auch bei vorhandener Rechtsmittelbelehrung zuzumuten. Ist z.B. eine unrichtige Datierung des Entscheids sofort erkennbar, so ist eine Wiederherstellung der Frist nicht zu gewähren.

Bereits durch die Konsultation des massgebenden Gesetzestexts wäre für den Pflichtigen, der selbst ein Jus-Studium ... und zumindest ein juristisches Praktikum bei einer Anwaltskanzlei absolviert hat, bzw. seinen Vertreter, der Rechtsanwalt ... ist, ohne Weiteres erkennbar gewesen, dass auch ein nicht unterschriebener Einspracheentscheid als gültig eröffnet anzusehen ist, zumal Letzterer in der Stellungnahme vom 8./9. August 2019 ja selber aus der einschlägigen VO StG zitiert.

In Konstellationen wie dieser nimmt das Bundesgericht einen groben Fehler der Partei oder ihres Vertreters an, welcher eine falsche Auskunft aufwiegt, und versagt den Vertrauensschutz. Zudem hat der Vertreter in seinem Schreiben vom 17. Juni 2019 an die Rekursgegnerin bereits von sich aus explizit die Bestätigung verlangt, "dass für eine allfällige Rekursmittelfrist die Zustellung des unterzeichneten Einspracheentscheids relevant ist". Insofern hat er die (bedauerliche) Falschauskunft der Rekursgegnerin selbst vorgespürt. Jedenfalls durfte er darauf aufgrund der geltenden Gesetzeslage (vgl. E. 2b und 2c) von Vornherein kein berechtigtes Vertrauen haben.

3. a) Es kann daher vorliegend auch offenbleiben, ob der Hinweis an die Rekursgegnerin auf die fehlende Unterschrift des erstversandten Einspracheentscheids 20 Tage nach dessen Zustellung noch als innert "nützlicher Frist" erfolgt zu betrachten ist, da dieser Entscheid – wie erwähnt (E. 2c) – keinen formellen Eröffnungsfehler enthält und die erforderliche Sorgfalt es ohnehin geboten hätte, sich für

Fragen in Zusammenhang mit der Beurteilung der Rekursfrist vor deren (frühestmöglichem) Ablauf (zumindest parallel auch) an das in der Rechtsmittelbelehrung erwähnte Steuerrekursgericht zu wenden (vgl. das in E. 1a beschriebene Verhalten der dort erwähnten Beschwerdeführerin vor Bundesgericht) oder aber diesem sicherheitshalber direkt den Rekurs bis spätestens am 27. Juni 2019 einzureichen. Dies gilt umso mehr, als der Vertreter in seinem Schreiben vom 17. Juni 2019 implizit selber nicht am Willen der Rekursgegnerin zweifelte, diesen Entscheid mit genau diesem Inhalt zu fällen, da er nämlich ebenso von einem Versehen der Rekursgegnerin ausging, was diese mit der am 24. Juni 2019 beim Vertreter eingegangenen Antwort, also noch drei Tage vor (frühestmöglichem) Ablauf der Rekursfrist, auch bestätigte.

b) Hat die steuerpflichtige Person einen Vertreter bestellt, wird die – vorliegend ebenfalls, aber ohne nähere Ausführungen vom Vertreter geltend gemachte – Fristwiederherstellung nur gewährt, wenn weder der steuerpflichtigen Person noch ihrem Vertreter ein Vorwurf gemacht werden kann, wobei es regelmässig für eine Fristwiederherstellung nur auf die Gründe ankommt, die beim Vertreter liegen. Ein Verschulden des Vertreters wird der steuerpflichtigen Person zugerechnet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 129 N 38 i.V.m. § 127 N 7 StG).

Die mangelnde Sorgfalt seines anwaltlichen Vertreters ist somit dem Pflichtigen zuzurechnen. Eine Wiederherstellung der Frist verbietet sich deshalb, was zur Folge hat, dass auf den Rekurs nicht einzutreten ist.

4. Bei diesem Verfahrensausgang sind die (reduzierten) Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

Demgemäss beschliesst die Kammer:

1. Auf den Rekurs wird nicht eingetreten.

[...]