



Entscheid

20. November 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Ersatzrichter
Claude Treyer und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

Erbe des A,
gestorben am,
wohnhaft gewesen in B, nämlich:

C,
,

vertreten durch lic.iur. Silver Borer,
EBD Rechtsanwälte,
Rämistrasse 46, 8001 Zürich,

Rekurrent,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch die Kommission für die Grundsteuern,
,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. 1. A sel. veräusserte im Frühjahr März 2002 sechs an der E-Strasse sowie zwei an der F-Strasse in der Gemeinde D gelegene Grundstücke an verschiedene Erwerber. Sämtliche Erwerber überwiesen auf Anrechnung an den Kaufpreis ein Depositum zwischen Fr. 20'000.- und Fr. 25'000.- à conto der definitiven Grundstückgewinnsteuer auf das Konto der Gemeindekasse D.

2. Aus Anlass dieser Handänderungen auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D C (nachfolgend der Pflichtige) als einzigem Erben des Ende 2009 verstorbenen A sel. Grundstückgewinnsteuern im Umfang von insgesamt Fr. 132'510.-.

Die vom Pflichtigen bereits im Vorfeld der Veranlagungen erhobene Einrede des Eintritts der Veranlagungsverjährung liess die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D nicht gelten. Die Grundstückgewinnsteuerforderungen seien durch die Depotleistungen der Erwerber sichergestellt gewesen, weshalb die fünfjährige relative Veranlagungsverjährungsfrist gemäss § 130 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) gar nie zu laufen begonnen habe. Zum andern hätten Mahnungen zur Einreichung der Grundstückgewinnsteuererklärungen vom 25. Juli 2005 bzw. 25. Juli 2008 – als auf die Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlungen gemäss § 130 Abs. 3 lit. a StG – eine allenfalls doch laufende Verjährungsfrist unterbrochen und wieder neu beginnen lassen. Die Veranlagungen seien daher noch innert Frist erfolgt.

B. Mit Einsprachen vom 8. März 2012 liess der Pflichtige beantragen, wegen Eintritts der Veranlagungsverjährung die steuerbaren Grundstückgewinne jeweils mit Fr. 0.- zu veranlagern. Zur Begründung des Begehrens führte er aus, die freiwilligen Depotleistungen der Erwerber stellten keine Sicherstellung gemäss § 130 Abs. 2 lit. b StG dar, weshalb die fünfjährige relative Veranlagungsverjährungsfrist sehr wohl zu laufen begonnen habe. Selbst bei Annahme, dass die nicht eingeschriebenen versandten Mahnungen vom 25. Juli 2005 A sel. formell korrekt zur Kenntnis gebracht worden seien und daher zu einer Unterbrechung der relativen Verjährungsfrist geführt hätten, gel-

te dies für die bloss einmal eingeschrieben versandte, indes von A sel. bei der Post nicht abgeholte Mahnung vom 25. Juli 2008 nicht. Aufgrund der konkreten Umstände dürfe nicht von einer Zustellungsfiktion nach Ablauf der siebentägigen Abholfrist der Post für eingeschriebene Briefsendungen ausgegangen werden. Die Veranlagungsverjährung sei daher bereits am 31. Dezember 2010 eingetreten und die Einschätzungen zu spät erfolgt.

Die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D wies die Einsprachen unter Wiederholung der Begründung im Einschätzungsverfahren am 17. April 2012 ab. Ergänzend legte sie dar, dass es bei der Grundstückgewinnsteuer keiner formellen Sicherstellungsverfügung gemäss § 181 StG bedürfe, um den Lauf der Verjährungsfrist zu hemmen. Die Depotleistungen der Erwerber seien einer formellen Sicherstellung gleichzustellen, werde doch damit die im Grundsteuerrecht vorgesehene Sicherstellung der Grundsteuerforderung mittels Eintragung eines gesetzlichen Pfandrechts auf dem Grundstück des Erwerbers gemäss § 208 StG abgewendet. Die Mahnungen vom 25. Juli 2005 hätten überdies aufgrund einer als Zustellungsbestätigung zu wertenden Passage eines Schreibens des Vertreters des Nachlasses bzw. der Ehegattin von A sel. vom 30. Juli 2010 als zugestellt zu gelten. Schliesslich sei aufgrund der Korrespondenzunterlagen ersichtlich, dass ab 2010 mit den Vertretern der Ehegattin von A sel. bzw. des Pflichtigen auch telefonisch und mündlich kommuniziert worden sei, was zu einer Unterbrechung der Verjährungsfristen geführt habe.

C. Mit Rekursen vom 18. Mai 2012 liess der Pflichtige unter sinngemässer Wiederholung der Einsprachebegründung beantragen, es sei festzustellen, dass die Veranlagungen der Grundstückgewinnsteuern zufolge Eintritts der Veranlagungsverjährung nie rechtskräftig geworden und deshalb die geleisteten Depotzahlungen samt Zins zurückzuerstatten seien. Zudem beantragte er die Zusprechung einer Parteientschädigung.

In Ihrer Rekursantwort vom 25. Juni 2012 schloss die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die vom Pflichtigen erhobenen Rekurse betreffen dieselbe Rechtsfrage der Veranlagungsverjährung. Es rechtfertigt sich daher, die Rekursverfahren zu vereinigen.

2. Zwischen den Parteien ist einzig streitig, ob im Zeitpunkt der Einschätzung der Grundstückgewinnsteuern, d.h. im Februar 2012, die fünfjährige relative Veranlagungsverjährung gemäss § 130 Abs. 1 - 3 StG bereits eingetreten war. Da eine trotz Verjährung erfolgte Veranlagung nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar ist (BGE 133 II 366 E. 3.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 130 N 28 mit weiteren Hinweisen), hat der Pflichtige zur Klärung dieser Rechtsfrage zu Recht den Rechtsmittelweg beschritten.

3. In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die durch die Erwerber zwischen Oktober 2001 und März 2002 geleisteten Depotzahlungen zuhanden der Gemeinde als Sicherstellung der jeweiligen Grundsteuerforderung, welche den Lauf der sog. relativen fünfjährigen Veranlagungsverjährungsfrist nicht beginnen lässt, zu würdigen sind.

a) Art. 47 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) sieht vor, dass das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre, bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung spätestens 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode verjährt. Diese relative (fünf Jahre) bzw. absolute (15 Jahre) Veranlagungsverjährungsfristen gelten auch für die in Art. 12 StHG in ihren Grundzügen geregelten kantonalen Grundstückgewinnsteuern. Indes sind die Kantone frei in der Legiferierung, welche Gründe einen Stillstand oder eine Unterbrechung der relativen Veranlagungsverjährungsfrist bewirken können (Bernhard J. Greminger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 47 N 8 und 10 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 215 N 1 StG).

Der zürcherische Gesetzgeber hat für die Grundsteuern die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben mit § 215 Abs. 1 StG in das kantonale Recht überführt. In diesem wird festgelegt, dass das Recht, Grundsteuern zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf

des Jahres, in dem die Handänderung erfolgt, verjährt. In Wahrnehmung der ihm zustehenden Gesetzgebungskompetenz hat er überdies die Gründe, welche den Beginn der relativen fünfjährigen Veranlagungsverjährungsfrist hemmen bzw. eine bereits angelaufene relative Veranlagungsverjährungsfrist stillstehen lassen, in § 130 Abs. 2 StG definiert. Diese sind zufolge der Verweisung in § 215 Abs. 2 StG auch für die Grundsteuern massgebend. Als ein Hemmungsgrund für den Fristenlauf gilt gemäss § 130 Abs. 2 lit. b StG die Sicherstellung der Steuerforderung.

b) Während der in § 130 Abs. 2 lit. b StG verwendete Sicherstellungsbegriff im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern mangels anderweitiger Steuersicherungsinstitute als die in § 181 StG geregelte Sicherstellung als eindeutig erscheint, erweist sich dieser Begriff im Bereich der kantonalen Grundsteuern als auslegungsbedürftig. Dies deshalb, weil hier zwei andere bzw. weitere Steuersicherungsinstitute (Steuerpfandrecht an Grundstücken [§ 208 StG] sowie Berechtigung des Erwerbers, vom Veräusserer für den mutmasslichen Betrag der Grundstückgewinnsteuer Sicherstellung zu verlangen [§ 69 Abs. 5 Satz 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG]), zur Verfügung stehen.

c) Das Gesetz ist in erster Linie aus sich selbst heraus, d.h. nach Wortlaut, systematischer Stellung, Sinn und Zweck sowie den ihm zugrunde liegenden Wertungen, aber auch nach der Entstehungsgeschichte auszulegen (vgl. BGE 123 II 464 E. 3a; 124 II 241 E. 3; 124 II 265 E. 3a). Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut; doch ist dieser allein nicht massgebend. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (vgl. BGE 124 II 265 E. 3a mit Hinweisen). Die allgemeinen, aus Art. 1 ZGB abgeleiteten Auslegungsregeln sind auch für das Steuerrecht massgebend (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. A., 2001, S. 155 ff.). Da der Bund nach Art. 129 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden anstrebt, sind die üblichen Auslegungselemente im Steuerrecht durch harmonisierungsspezifische Elemente zu ergänzen (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 1 N 26 ff. StHG; BGr, 8. Januar 1999, 2A.214/1997).

Ergibt die Auslegung einer gesetzlichen Regelung indessen, dass diese für eine bestimmte Frage keine Antwort enthält, so liegt eine Lücke vor (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, N 233 ff.). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss der Richter die Gesetzeslücke schliessen, wenn die gesetzliche Regelung nach den dem Gesetz zugrunde liegenden Wertungen und Zielsetzungen als unvollständig und daher ergänzungsbedürftig erscheint (Häfelin/Müller/Uhlmann, N 246 mit Hinweisen).

d) aa) Die kantonalen Gesetzgebungsmaterialien zum geltenden § 130 StG enthalten keine sachdienlichen Hinweise bezüglich des Sicherstellungsbegriffs. Bereits der Regierungsrat hat in seinem Antrag zum Steuergesetz vom 13. Juli 1994 zu den §§ 128 und 129 des Gesetzesentwurfs (Veranlagungs- und Bezugsverjährung) lediglich festgehalten, dass diese Bestimmungen Art. 47 StHG angepasst worden seien und sich mit den Art. 120 und 121 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) deckten (Antrag, S. 174). Weder in der vorberatenden kantonsrätlichen Kommission (Protokoll der 10. und 11. Sitzung vom Freitag 3. Februar 1995, S. 131) noch in den beiden kantonsrätlichen Lesungen (Protokoll des Zürcher Kantonsrats, 69. Sitzung, 16. September 1996, S. 4900 sowie Protokoll der 94. Sitzung, 27. Januar 1997, S. 6675) haben die Verjährungsregelungen zu Diskussionen Anlass gegeben. Ebenfalls nichts Erhellendes ist den bundesrechtlichen Gesetzgebungsmaterialien zu Art. 120 DBG, welche Norm der kantonale Gesetzgeber in das StG überführt hat, zu entnehmen. Weder in der Botschaft über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983 (zu Art. 125 Entwurf DBG, S. 207) noch im Rahmen der parlamentarischen Beratungen sind die Verjährungsregelungen thematisiert worden (stenografisches Bulletin Ständerat vom 20. März 1986, S. 205; stenografisches Bulletin Nationalrat vom 2. März 1988, S. 69).

bb) In gesetzessystematischer Hinsicht gilt es zu beachten, dass der § 130 Abs. 2 lit. b StG als Vorbild dienende Art. 120 Abs. 2 lit. b DBG trotz einer Mehrzahl von Steuersicherungsinstituten im Recht der direkten Bundessteuer (Sicherstellung [Art. 169 DBG], Verweigerung der Löschung einer juristischen Person im Handelsregister [Art. 171 DBG], Grundbuchsperrung bei Grundstückveräusserung durch eine lediglich aufgrund Grundbesitzes in der Schweiz steuerpflichtigen Person [Art. 172 DBG] sowie Sicherstellung der für die Vermittlungstätigkeit an Grundstücken geschuldeten Steuern [Art. 173 DBG]) mit dem Begriff der Sicherstellung wohl einzig die Sicherstellung gemäss Art. 169 DBG erfasst (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum

DBG, 2. A., 2009, Art. 120 N 7 DBG). Dies deshalb, weil die anderen Steuersicherungsinstitute lediglich als Hilfsmittel dienen, letztlich eine Bezahlung oder eben Sicherstellung der Steuerforderung gemäss Art. 169 DBG zu erzwingen. Zudem sind dem Recht der direkten Bundessteuer die kantonalechtlich für die Sicherung der Grundstückgewinnsteuer vorgesehenen Institute der Grundpfandrechts und der Sicherstellung analog zu § 69 Abs. 5 Satz 1 VO StG mangels Erhebungskompetenz für eine Grundstückgewinnsteuer unbekannt, was einer extensiven Auslegung des Sicherstellungsbegriffs in § 130 Abs. 2 lit. b StG tendenziell ebenfalls entgegensteht.

cc) Gegen eine Erweiterung des in § 130 Abs. 2 lit. b StG verwendeten Sicherstellungsbegriffs insbesondere auch auf die im Streit liegenden Depotzahlungen der Erwerber sprechen letztlich auch die Überlegungen, welche dem Verjährungsfristenstillstand zugrunde liegen. Der Fristenlauf soll – im Sinn einer auf ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung oder auf das Vorliegen besonderer Umstände beruhenden Ausnahme – nur gehemmt werden, wenn gewisse Hindernisse auftreten, denen im Interesse des Schuldners oder – im Abgaberecht im Vordergrund – des Gläubigers Rechnung getragen werden muss (Michael Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 120 N 33 DBG sowie Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend: Untergang], S. 291).

Für die Durchführung eines formellen Sicherstellungsverfahrens wird denn auch vorausgesetzt, dass die Verwirklichung des Steueranspruchs aus bestimmten äusseren Gründen als gefährdet erscheint (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A, 2002, S. 332; Markus Binder, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, 1985, S. 218). Die für eine Sicherstellung gemäss Art. 169 DBG bzw. § 181 StG vorausgesetzten Tatbestände des Auslandwohnsitzes des Steuerpflichtigen bzw. der objektiven Gefährdung der Steuerzahlung aufgrund der gesamten Umstände bilden solche beachtenswerte Hindernisse für die Steuerbehörden, welche die Hemmung des Veranlagungsverjährungsfristenlaufs zu rechtfertigen vermögen.

Die Depotleistungen der Grundstückserwerber beruhen auf der in § 69 Abs. 5 Satz 1 VO StG statuierten Berechtigung des Erwerbers, vom Veräusserer für den mutmasslichen Betrag der Grundstückgewinnsteuer Sicherstellung zu verlangen (wobei die direkte Einzahlung der Erwerber à conto des Verkaufspreises der Vereinfachung des Zahlungsflusses dient). Die Interessenlage bei dieser entgegen dem Wortlaut der Norm einzig auf Privatautonomie der Parteien des Grundstückkaufs

beruhenden (VGr, 11. Dezember 1991, StE 1992 B 99.2 Nr. 5, E. 2a) Sicherstellung ist eine ganz andere als beim formellen Sicherstellungsverfahren. Sie dient primär als Schutzmassnahme des Erwerbers gegen einen allfälligen künftigen Eintrag des – der Veranlagungsgemeinde bereits im Zeitpunkt der Handänderung zustehenden – gesetzlichen Pfandrechts in das Grundbuchblatt des veräusserten Grundstücks, sofern die Gemeinde in Befolgung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes trotz aller zumutbarer Vorkehrungen (RB 1998 Nr. 160, 1996 Nr. 52) die Grundstückgewinnsteuer beim Steuerschuldner bzw. allfällig mithaftenden Solidarschuldnern nicht erhältlich machen kann. Selbst wenn diese Art der Sicherstellung sekundär auch im Interesse der Gemeinde erfolgt, bedingt eine solche im Zeitpunkt der Leistung gerade keinen Bestand von Hindernissen, welche der Gemeinde als Gläubigerin die Veranlagung bzw. den Bezug der Grundstückgewinnsteuerforderung erschweren.

Dies hat zur Folge, dass eine Hemmung der Veranlagungsverjährung unter diesen Umständen nicht gerechtfertigt ist.

e) Zusammenfassend ist festzustellen, dass die fünfjährige relative Veranlagungsverjährungsfrist für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer bei sämtlichen streitbetroffenen Handänderungen vom Frühjahr 2002 gemäss § 215 Abs.1 StG am 1. Januar 2003 zu laufen begonnen hat.

4. Die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D führt an, gemäss § 130 Abs. 3 lit. a StG durch verschiedene auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlungen, welche A sel. sowie den Vertretern der überlebenden Ehegattin bzw. des Pflichtigen zur Kenntnis gebracht worden seien, die fünfjährige, ab 1. Januar 2003 laufende relative Veranlagungsverjährungsfrist mehrfach unterbrochen zu haben, weshalb sie die Grundstückgewinnsteuern im Februar 2012 rechtzeitig veranlagt habe. In einem zweiten Schritt ist daher das Vorliegen solcher Unterbrechungsgründe zu prüfen.

a) Eine laufende fünfjährige relative Veranlagungsverjährungsfrist kann gemäss § 130 Abs. 3 StG aus verschiedenen, sowohl vom Schuldner als auch vom Gläubiger gesetzten Gründen unterbrochen werden mit der Folge, dass ab dem Unterbruch die Verjährungsfrist mit der gemäss § 215 Abs. 1 StG statuierten relativen Fünfjahresfrist neu zu laufen beginnt. Diese neue Frist ist individuell zu berechnen – anders

als die "Erstfrist", welche allgemein erst nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuerforderung entstanden ist, anfängt (Beusch, Untergang, S. 298; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 130 N 25 StG).

b) Der mit einer Unterbrechungshandlung verbundene fehlende Eintritt der Veranlagungsverjährung stellt eine "steuererhaltende" Tatsache dar, weshalb im vorliegenden Rekursverfahren zufolge Bestreitung durch den Pflichtigen den allgemeinen Beweislastverteilungsregeln entsprechend die Veranlagungsbehörde hierfür beweispflichtig ist (Beusch, Untergang, S. 293). Dementsprechend obliegt dieser bei den auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlungen im Bestreitungsfall auch der Beweis, dass Letztere dem Steuerpflichtigen auf hinreichende Weise zur Kenntnis gebracht bzw. zugestellt worden sind (Beusch, Untergang, S. 304, Fn 2505).

c) aa) Die von der Gemeinde als jeweils erste Unterbrechungshandlung angeführten, in den Akten der jeweiligen Grundstückgewinnsteuerveranlagungen enthaltenen Mahnungen zur Einreichung der Steuererklärung vom Montag, 25. Juli 2005, sind zweifelsohne als eine auf die Feststellung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung zu qualifizieren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 130 N 19 StG; Beusch, Untergang, S. 300).

Strittig ist indes die Zustellung dieser offenbar uneingeschrieben versandten Mahnungen an A sel. Zwar kann diesfalls die für die Zustellung beweibelastete Steuerbehörde regelmässig weder die Tatsache der Zustellung noch den genauen Zustellungszeitpunkt zweifelsfrei beweisen. Dies schliesst jedoch nicht aus, dass aufgrund der Umstände des Einzelfalls geschlossen werden kann, dass die Sendung zugestellt worden sein muss oder wenigstens der Zeitraum bestimmt werden kann, in welchem die Sendung den Empfänger bzw. dessen Machtbereich erreicht haben muss (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 126 N 34 StG, mit Hinweisen). Die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D verweist in diesem Zusammenhang auf den nachfolgenden Passus des an den Gemeindesteuersekretär gerichteten Schreibens des Vertreters der überlebenden Ehegattin bzw. des Nachlasses vom 30. Juli 2010:

"Die Mahnung zur Einreichung der Steuererklärungen erfolgte Ihrerseits am 25. Juli 2005. Im September 2005 wurde nach den mir verfügbaren Unterlagen des Erblassers die Grundstückgewinnsteuererklärung eingereicht. Weitere auf Geltendma-

chung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlungen konnte ich nicht feststellen."

Diese Bestätigung ist als hinreichender Beweis dafür zu würdigen, dass die Mahnungen vom 25. Juli 2005 an A sel. versandt und diesem zugestellt worden sind. Zu welchem Zeitpunkt diese Zustellung allerdings genau erfolgt ist, bleibt mangels aktenmässigen Nachweises darüber, wann und wie (mit A- oder B-Post) die Mahnungen versandt worden sind, unklar und unbewiesen. Immerhin kann festgehalten werden, dass in der Zeitperiode 26. Juli 2005 bis Anfang August 2005 die fünfjährige relative Veranlagungsverjährung unterbrochen worden ist und wieder neu zu laufen begonnen hat.

bb) In der eingeschrieben versandten Mahnung zur Einreichung sämtlicher Grundstückgewinnsteuererklärungen betreffend die Verkäufe an der E-/F-Strasse vom 25. Juli 2008 wird auf ein Schreiben von A sel. vom 30. Dezember 2006 sowie auf eine darauf folgende Faxzustellung dreier Besprechungstermine verwiesen. Im Schreiben vom 30. Dezember 2006 seinerseits wird wiederum auf zwei Schreiben des Gemeindesteuersekretärs vom 6. Dezember 2006 Bezug genommen. Weder diese letzteren Schreiben noch die Fax-Mitteilungen liegen bei den Akten, weshalb sich die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D von vornherein nicht auf diese Dokumente als Beleg für eine weitere Unterbrechungshandlung abstützen kann.

cc) Die eingeschrieben versandte Mahnung vom 25. Juli 2008 ihrerseits ist wiederum als eine auf die Feststellung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung zu qualifizieren. Fraglich ist aber auch hier, ob diese Mahnung A sel. korrekt zugestellt worden ist und damit ihre Unterbrechungswirkung entfaltet hat.

aaa) Nicht stichhaltig ist der Einwand des Pflichtigen, der Versand der Mahnung an eine Adresse im Kanton Graubünden anstatt an die Adresse in der Gemeinde D sei falsch und daher unbeachtlich. A sel. hat bereits am 1. Februar 2006 bzw. 16. Mai 2006 zwei Liegenschaften in der Gemeinde D, darunter auch die an der einschlägigen Adresse in der Gemeinde D gelegene, verkauft und im Rahmen der öffentlichen Beurkundung dieser Verkäufe offenbar als Veräussereradresse diejenige im Kanton Graubünden angegeben. Die entsprechenden Handänderungsanzeigen sind beim Gemeindesteueramt D eingegangen. Zudem hat A sel. dem Gemeindesteuersekretär – vermutlich im Zusammenhang mit der Veräusserung dieser beiden Liegenschaften – am 30. Dezember 2006 ein ebenfalls deutlich mit der Adresse im Kanton

Graubünden gekennzeichnetes Schreiben zukommen lassen. Letzterer durfte daher die Mahnung vom 25. Juli 2008 an diese Adresse versenden.

bbb) Da die Zustellung der am 28. Juli 2008 eingeschrieben versandte Mahnung vom 25. Juli 2008 verjährungsunterbrechend wirken würde, ist die Steuerbehörde hierfür beweisbelastet (vgl. E 4b oben). Vorliegend wurde die eingeschriebene Sendung von A sel. während der bis 6. August 2008 von der Post gewährten Abholfrist nicht abgeholt und daher an das Steueramt der Gemeinde D zurückgesandt (act. 31/6 - 38/6). Weitere Zustellungsversuche sind nicht dokumentiert.

Nach § 9 Abs. 2 VO StG gilt eine eingeschriebene Sendung, deren Zustellung vom Adressaten schuldhaft verhindert wurde, als am letzten Tag der von der Post angesetzten Abholfrist zugestellt (vgl. BGE 127 I 31). Nach der Rechtsprechung liegt eine schuldhafte Verhinderung vor, wenn der Adressat die erforderlichen Vorkehrungen für die Zustellbarkeit von behördlichen Postsendungen unterlässt, obwohl er aufgrund des Bestehens eines Prozessrechtsverhältnisses nach Treu und Glauben die Zustellung eines behördlichen Akts im konkreten Einzelfall mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwarten muss (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00021, www.vgrzh.ch; BGr, 23. März 2006, StE 2006 B 93.6 Nr. 27 E. 3; BGE 130 III 396 E. 1.2.3; RB 2002 Nr. 114). Unter dieser Voraussetzung rechtfertigt es sich, vom Betroffenen zu verlangen, dass er seine Post regelmässig kontrolliert und allenfalls längere Ortsabwesenheiten der Behörde mitteilt oder einen Stellvertreter ernennt (BGE 119 V 89 E. 4b/aa). Allerdings kann diese Obliegenheit nicht unbeschränkt lange aufrechterhalten werden (ein Jahr: BGr, 23. März 2006, StE 2006 B 93.6 Nr. 27 E. 4).

Eines allfälligen zweiten Zustellungsversuchs bedarf es bei nachgewiesener Ablage der Abholungseinladung im Briefkasten oder Postfach des Empfängers im Übrigen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts nicht und vermag ein derartiger Versuch vorbehältlich des Vertrauensschutzes an der erfolgten Zustellung nichts zu ändern (BGE 117 V 131 E. 4a; BGE 115 Ia 12 E. 3a). Insofern weicht das Verwaltungsgericht in Steuersachen von seiner Praxis in anderen Bereichen des Verwaltungsrechts ab (VGr, 23. Oktober 2002, StE 2003 B 93.6 Nr. 24 E. 2b). Kann die Ablage der Abholungseinladung indes im Rahmen des Erstversands nicht nachgewiesen werden, so gilt nach dem eingeschriebenen Zweitversand im Sinn einer Beweiserleichterung zugunsten der Behörden die Vermutung, dass zumindest eine Abholungseinladung richtig hinterlegt wurde und daher als zugestellt gelten kann.

Werden die vorstehenden Grundsätze auf den vorliegenden Fall angewendet, ist festzustellen, dass keine Zustellungsfiktion und damit keine Verjährungsunterbrechung zustande gekommen sind. Einerseits hat die Gemeinde bereits keinen Nachweis erbracht, dass beim ersten und einzigen Zustellungsversuch die Abholungseinladung korrekt im Briefkasten von A sel. abgelegt worden ist. Auf einen diesbezüglich beweis-erleichternden Zweitversand hat sie verzichtet. Doch selbst eine nachgewiesene korrekte Ablage der Abholungseinladung hätte nicht die von der Gemeinde vertretene Wirkung: Als letzter nachgewiesener Kontakt des Gemeindesteuersekretärs bezüglich Grundstückgewinnsteuern für die Verkäufe an der E-/F-Strasse ist die uneingeschrieben versandte Mahnung vom 25. Juli 2005 in den Akten enthalten. Der letzte aktenkundige generelle Kontakt mit A sel. bezüglich Grundstückgewinnsteuern (vermutungsweise betreffend die im Jahr 2006 veräusserten Liegenschaften in der Gemeinde D) datiert vom Dezember 2006 (vgl. Schreiben von A sel. vom 30. Dezember 2006. Bei einer Zeitspanne von 36 bzw. 19 Monaten zwischen diesen Kontakten und der Mahnung vom 25. Juli 2008 musste A sel. nicht mehr mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit der Zustellung eines behördlichen Akts im konkreten Einzelfall rechnen, weshalb ihm keine schuldhaftige Verhinderung der Zustellung vorzuwerfen ist.

dd) Die Gemeinde verweist für den Beleg einer weiteren Verjährungsunterbrechungshandlung auf eine Textstelle des an den Gemeindesteuersekretär gerichteten Schreibens des Vertreters der überlebenden Ehegattin bzw. des Nachlasses vom 28. April 2010 (act. 30/4). Darin hält der Letztere fest, der Erstere habe erwähnt, die Grundstückgewinnerklärungen für die Verkäufe an der F-Strasse lägen noch nicht vor, und es werde daher demnächst zu einer Ermessenseinschätzung geschritten.

Wird lediglich die Vornahme einer definitiven Veranlagung in Aussicht gestellt, ist die verjährungsunterbrechende Wirkung in der Lehre umstritten (verneinend: Binder, S. 246 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 120 N 21 DBG und § 130 N 22 StG; bejahend: Beusch, Art. 120 N 46 DBG sowie Beusch, Untergang, S. 300). Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 26. November 1999 (BGE 126 II 1) einer schriftlichen Mitteilung der Steuerbehörden, in welcher eine später vorzunehmenden Zwischenveranlagung der direkten Bundessteuer in Aussicht gestellt und die verjährungsunterbrechende Wirkung der Mitteilung festgehalten hatte, eine solche Wirkung zugestanden. Gemäss Bundesgericht ist es aus Gründen der Rechtssicherheit und der Transparenz

gerechtfertigt, den Begriff der Einforderungshandlung so weit zu fassen, dass dieser auch Mitteilungen wie die damals streitige umfasse, welche zwar das Veranlagungsverfahren nicht konkret weitergeführt, dem Bürger aber den Willen der Behörden zu weiteren Veranlagungsschritten kundgetan habe.

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt weicht indes nicht unerheblich vom dem bundesgerichtlichen Urteil zugrundeliegenden Sachverhalt ab. Es liegt überhaupt keine einschlägige schriftliche Mitteilung der Veranlagungsbehörde bei den Akten. Das Schreiben vom 28. April 2010 lässt zwar den Schluss zu, dass sämtliche noch offenen Grundstückgewinnsteuerveranlagungen und insbesondere auch die drohende Ermessenseinschätzung bezüglich der hier strittigen Grundstückgewinnsteuern Thema einer telefonischen Besprechung zwischen dem Vertreter und dem Steuersekretär gebildet haben. Solchen offenbar bloss mündlichen allgemeinen Äusserungen anlässlich einer ersten Kontaktaufnahme des neu bestellten Vertreters mit dem Gemeindesteuersekretär bereits die Qualität einer verjährungsunterbrechenden Amtshandlung zuzugestehen, geht indes zu weit.

ee) Bei der im Schreiben des Vertreters der überlebenden Ehegattin bzw. des Nachlasses vom 30. Juli 2010 wiedergegebenen telefonischen Besprechung vom 29. Juli 2010 schliesslich ist bereits aus chronologischer Sicht fraglich, ob diese Besprechung – sofern sie überhaupt als Unterbrechungshandlung zu würdigen wäre – noch rechtzeitig erfolgt ist.

Wird die fünfjährige relative Veranlagungsverjährungsfrist – wie vorstehend erörtert vorliegend einzig durch die Zustellung der Mahnungen vom 25. Juli 2005 – unterbrochen, so beginnt diese Frist erneut zu laufen. Bei der Berechnung dieser neuen Fünfjahresfrist ist zu beachten, dass diese nunmehr individuell, d.h. taggenau, berechnet werden muss (Beusch, Untergang, S. 298; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 130 N 25 StG). Bei einem Versand der Mahnung mit A-Post am Montag, 25. Juli 2005 und Zustellung am Dienstag, 26. Juli 2005, wäre die Besprechung vom Donnerstag, 29. Juli 2010 ausserhalb der neu laufenden fünfjährigen relativen Verjährungsfrist und daher verspätet, während bei Versand per B-Post wahrscheinlich das Gegenteil der Fall wäre.

Da die Gemeinde für die Rechtzeitigkeit einer Unterbrechungshandlung innerhalb der relativen fünfjährigen Veranlagungsverjährungsfrist beweispflichtig ist, gereicht

ihr die durch sie selbst verursachte Unsicherheit bezüglich des genauen Zustellungszeitpunkts dieser Mahnung Ende Juli/Anfang August 2005 nunmehr beweisrechtlich zum Nachteil. Die Rechtzeitigkeit der Unterbrechungshandlung ist nicht bewiesen.

d) Zusammenfassend ist festzustellen, dass die am 1. Januar 2003 beginnende, nicht wegen Sicherstellung gehemmte fünfjährige relative Veranlagungsverjährungsfrist Ende Juli 2005/Anfang August 2005 einmal unterbrochen worden ist. Die nach dieser Unterbrechungshandlung erneut laufende Verjährungsfrist ist ohne weitere Unterbrechung im Sommer 2010 abgelaufen. Die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D hat die im Zeitpunkt der Grundstückgewinnsteueranlagungen im Februar 2012 bereits eingetretene Veranlagungsverjährung zu Unrecht nicht berücksichtigt.

5. Der Pflichtige verlangt die Rückerstattung der bei der Gemeindekasse D anlässlich der Handänderungen hinterlegten Depotleistungen samt Zins. Auf dieses Begehren kann im vorliegenden Rekursverfahren nicht eingetreten werden, sondern ist auf das durch die Gemeinde durchzuführende Bezugs- bzw. Rückerstattungsverfahren zu verweisen.

6. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rekurses, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Einspracheentscheide GR 2002/30 - 35 sowie GR 2002/37 - 38 sind aufzuheben. Bei diesem Prozessausgang, in welchem der Pflichtige beinahe vollständig mit seinen Begehren durchdringt, sind die Gerichtskosten der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Ferner ist dem Pflichtigen für das Rekursverfahren eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Unter Berücksichtigung der nicht einfachen Sachverhalts- und Rechtsfragen sowie eines Streitwerts von insgesamt rund Fr. 132'500.- rechtfertigt sich eine Vergütung von (total) Fr. 5'000.- (einschliesslich Mehrwertsteuer).

Demgemäss beschliesst die Kammer:

Die Verfahren 3 GR.2012.27 - 3 GR.2012.34 werden vereinigt;

und erkennt:

1. Die Rekurse gegen die Einspracheentscheide GR 2002/30 - 35 und GR 2002/37 - 38 der Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D vom 17. April 2012 werden im Sinn der Erwägungen gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]