

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2018.210
2 ST.2018.251

Entscheid

11. März 2019

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2016 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2016

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) reichten trotz öffentlicher Aufforderung und Mahnung des Steueramts der Gemeinde D vom 27. Februar 2018 keine Steuererklärung für die Steuerperiode 2016 ein.

Daraufhin veranlagte sie das kantonale Steueramt am 7. Mai 2018 nach pflichtgemäsem Ermessen i.S.v. Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 225'000.- (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern) sowie mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'000'000.- (satzbestimmend Fr. 1'200'000.-). Am 11. Mai 2018 stellte das kantonale Steueramt den Pflichtigen die Steuerrechnung für die direkte Bundessteuer 2016 zu.

B. Auf die am 16. Juli 2018 hiergegen erhobene Einsprache trat das kantonale Steueramt am 24. Oktober 2018 nicht ein. Im Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern auferlegte das Amt den Pflichtigen Verfahrenskosten von Fr. 200.-.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 23. November 2018 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – beantragen, "der Einspracheentscheid ... sei aufzuheben und die Sache zur Behandlung im Einschätzungsverfahren gemäss der eingereichten Steuererklärung 2016 an den Steuerkommissär zurückzuweisen".

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 11. Dezember 2018 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Hierzu nahmen die Pflichtigen am 15. Januar 2019 Stellung.

Auf die Erwägungen der Einspracheentscheide und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Im Streit liegt die Frage, ob die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid vom 7. Mai 2018 den Pflichtigen gültig zugestellt worden sind oder nicht. Gemäss Sendungsinformationen der Post wurden die eingeschrieben versandten Verfügungen von der Pflichtigen am 9. Mai 2018 am Schalter abgeholt.

2. Wenn eine mitteilungsberechtigte Person vertreten wird, erfolgt die Mitteilung an die Vertretung. Dies gilt so lange, bis der Vertretene den Widerruf der ausdrücklich oder tatsächlich kundgegebenen Vollmacht der Behörde mitgeteilt hat; der Untergang des Mandatsverhältnisses muss der Behörde ausdrücklich gemeldet werden. Die Entgegennahme einer Sendung durch eine diesbezüglich bevollmächtigte Person ist dem Vollmachtgeber vorbehaltlos zuzurechnen. Der Nachweis, dass ein wirksames Vertretungsverhältnis besteht bzw. nicht besteht, obliegt jener Partei, die sich darauf beruft. In der Praxis erfolgt die Zustellung bisweilen zusätzlich auch an den Vertretenen, etwa wenn dieser persönlich vorgeladen wird. Ist der Vertreter kein Rechtsanwalt, sondern ein Laie, so kann es auch in anderen Fällen sinnvoll sein, dem Vertretenen eine Orientierungskopie zuzustellen (Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014 [Kommentar VRG], § 10 N 66; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 117 N 19 ff. DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 127 N 18 ff. StG).

Die Zustellung einer Verfügung an die Partei selber statt an ihren Vertreter ist zwar mangelhaft, lässt die Verfügung aber nicht nichtig werden. Allfällige Fristen beginnen diesfalls grundsätzlich erst zu laufen, wenn die Anordnung in den Machtbereich des Vertreters gelangt. Selbst wenn die Behörde die Verfügung dem Vertreter nicht (nachträglich) eröffnet, kann der Fristenlauf nicht beliebig hinausgezögert werden. Vielmehr muss eine solche Verfügung innerhalb einer vernünftigen Frist in Frage gestellt werden. Dabei ist eine Abwägung von Rechtsschutz- und Rechtssicherheitsinteressen vorzunehmen. Wenn die vertretene Person aber davon ausgehen muss, dass nur sie, nicht aber ihre Vertretung bedient worden ist, würde es gegen Treu und Glauben verstossen, wenn sie die Eröffnung als rechtsunwirksam betrachten wollte bzw.

wenn sie nichts unternähme, um zur Klärung der Situation beizutragen (Plüss, Kommentar VRG, § 10 N 67).

Erwächst dem Pflichtigen ein Nachteil daraus, dass die Ermessenseinschätzung an die Pflichtigen selbst, statt an deren bekannten Vertreter zugestellt wird, kann die versäumte Einsprachefrist wiederhergestellt werden, wenn nachgewiesen wird, dass es den Pflichtigen nicht möglich war, auf den zugestellten Entscheid zu reagieren (RB 2003 Nr. 93 = ZStP 2003, 222; BGr, 7. April 2011, StE 2011 B 92.7. Nr. 8; BGr, 10. Juni 2016, 2C_11/2016, E 2.2).

3. a) Das kantonale Steueramt erwog in den Einspracheentscheiden, dass das Vertretungsverhältnis bei den periodischen Steuern nur für eine bestimmte Steuerperiode Wirkung entfalte. Dies gelte insbesondere dann, wenn sich die schriftliche Vollmacht auf der Steuererklärung befinde. Daher sei eine Vertretung in jeder Steuererklärung neu anzugeben. Fehle es an einer klaren schriftlichen Vollmacht und ergebe sich das Vertretungsverhältnis auch nicht klar aus den Umständen, so erfolge die Zustellung an die steuerpflichtige Person selbst. Daher seien Ermessensveranlagungen wegen Nichteinreichen der Steuererklärung einem Pflichtigen selbst zuzustellen. Vorliegend berufe sich die C AG als Vertreterin auf eine von den Pflichtigen am 20. Juni 2012 der E AG mit Domizil in der Gemeinde F erteilte Vollmacht. Laut Handelsregister sei diese Gesellschaft per ... 2016 von der C AG absorbiert worden. Laut einer Mail der E AG vom 22. September 2015 sei die Vollmacht dahingehend anzupassen, dass Abrechnungen und Mahnungen direkt den Pflichtigen, Veranlagungen und Einschätzungen jedoch der Vertreterin zugestellt werden sollten. Aus der Vollmacht vom 20. Juni 2012 gehe nicht hervor, dass diese bis zum Widerruf, also auch für künftige Steuerperioden gelten solle. Im Übrigen habe sich die Vertreterin auch auf die Einforderung zur Einreichung der Steuererklärung 2016 und die nachfolgende Mahnung nicht zu erkennen gegeben, weshalb die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid zu Recht den Pflichtigen übermittelt worden seien. Selbst wenn die Zustellung an die Vertreterin hätte erfolgen müssen, wäre die Einsprachefrist versäumt worden. Denn die Pflichtigen hätten sich während der laufenden Frist bei der Vertreterin erkundigen müssen, ob diese von der Veranlagung Kenntnis erhalten habe oder nicht. Weil sie die Einsprachefrist jedoch tatenlos hätten verstreichen lassen, müssten sie dieses Versäum-

nis verantworten. Allfällige Fristwiederherstellungsgründe seien weder geltend gemacht worden noch aus den Akten ersichtlich.

In der Beschwerde-/Rekursantwort hält das Amt ergänzend fest, im Zeitpunkt der Veranlagung sei ihm nicht bekannt gewesen, dass die G AG ein Fristerstreckungsgesuch für die Steuererklärung 2016 an das Steueramt der Gemeinde D gerichtet habe. Ein weiteres Erstreckungsgesuch sei jedoch am 1. Dezember 2017 abgelehnt worden. Auch bei Kenntnis dieses Sachverhalts hätten die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid direkt den Pflichtigen zugestellt werden können. Selbst wenn die Zustellung an die C AG hätte erfolgen müssen, wäre dem Rechtsmittel kein Erfolg beschieden, weil die Zustellung an die Pflichtigen gleichwohl gültig und diese säumig geblieben seien.

b) Die Pflichtigen machen zur Begründung von Beschwerde und Rekurs geltend, dass sie der E AG schon für die Steuerperiode 2012 am 20. Juni 2012 eine Vollmacht erteilt hätten. Diese sei gültig geblieben und von den jeweils zuständigen Funktionären – so auch von dem für die Steuerperiode 2015 zuständigen Steuerkommissär im Juni 2017 – stets beachtet worden. Das kantonale Steueramt habe daher im Juni 2017 vom nach wie vor bestehenden Vertretungsverhältnis gewusst. Daher sei unverständlich, weshalb das kantonale Steueramt nunmehr die Vollmacht vom 20. Juni 2012 nicht anerkenne. Dass ein Vertretungsverhältnis fortbestehe, gehe auch aus dem Fristerstreckungsgesuch der Bevollmächtigten vom 26. September 2017 bis zum 30. November 2017 für die Abgabe der Steuererklärung 2017 (recte: 2016) hervor. Weil die erwähnte Vollmacht nach wie vor gültig sei, hätte der Veranlagungs-/Einschätzungsentscheid vom 7. Mai 2018 der Vertreterin zugestellt werden müssen. Nach Treu und Glauben hätten die Pflichtigen annehmen dürfen, dass dies auch so geschehen sei. Eine schuldhafte Verhinderung der Zustellung könne ihnen nicht vorgeworfen werden.

c) aa) In der Steuererklärung 2010 war die E AG als Vertreterin aufgeführt. Der beiliegenden Vollmacht vom 20. Juni 2012 lässt sich nicht entnehmen, ob diese nur für die Steuerperiode 2010 oder – bis auf Widerruf – auch für künftige Perioden gelten sollte. Auch in den nachfolgenden Steuerperioden 2011-2013 trat die nämliche Vertreterin der Pflichtigen auf. Mit E-Mail vom 22. September 2015 teilte die Vertreterin dem Steueramt der Gemeinde D Folgendes mit: "Dürfen wir Sie bitten, unsere Voll-

macht dahingehend anzupassen, dass Abrechnungen und Mahnungen direkt dem Steuerpflichtigen zugestellt werden. Einschätzungen und Veranlagungen bitten wir jedoch nach wie vor an uns zu senden." Mit Schreiben vom 27. November 2015 ersuchte die G AG das Steueramt der Gemeinde D, den Pflichtigen die Frist zur Einreichung der Steuererklärung 2014 bis zum 31. Dezember 2015 zu erstrecken. Nachdem diese Frist unbenutzt verstrichen war, forderte das Steueramt mit Schreiben vom 26. Januar 2016 an die Pflichtigen persönlich diese zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflicht innert 20 Tagen auf. Nachdem die Adressaten darauf nicht reagiert hatten, erging am 23. Februar 2016 mit eingeschriebener Post eine wiederum an sie persönlich gerichtete Mahnung. Der nachfolgende Veranlagungsentscheid vom 1. Juli 2016, der Einschätzungsvorschlag Einsprache vom 10. August 2016 und der Einspracheentscheid vom 23. September 2016 wurden der G AG zugestellt. Mit Bezug auf die Steuererklärung 2015 ergingen die Aufforderung vom 24. Januar 2017 und die – eingeschriebene – Mahnung vom 28. Februar 2017 erneut an die Pflichtigen persönlich, der Einschätzungsentscheid vom 31. Juli 2017 jedoch an die G AG). Was die streitbetroffene Steuerperiode 2016 betrifft, wies das Steueramt der Gemeinde D am 1. Dezember 2017 ein Gesuch der G AG ab, die Frist zur Einreichung der Steuererklärung 2016 über den 30. November 2017 hinaus zu erstrecken. Die nachfolgende Aufforderung und – eingeschriebene – Mahnung vom 23. Januar bzw. 27. Februar 2018 wurden den Pflichtigen persönlich zugestellt, desgleichen die Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2016 sowie der Einschätzungsentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2016 vom 7. Mai 2018, zugestellt am 9. Mai 2018. Nachdem sie "anfangs Juli ... davon erfahren" habe, erhob die C AG am 16. Juli 2018 Einsprache, auf welche das kantonale Steueramt mit den angefochtenen Einspracheentscheiden vom 24. Oktober 2018 nicht eintrat.

bb) Zwar ist dem kantonalen Steueramt beizupflichten, dass eine Vollmacht mangels gegenteiliger Anhaltspunkte nur für die betreffende Steuerperiode gilt; indessen kann das Vertretungsverhältnis formfrei und damit auch stillschweigend begründet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 117 N 10 DBG und § 127 N 9 StG, je mit Hinweisen auf die Gerichtspraxis). Die einzige bei den Akten liegende Vollmacht, welche der Pflichtige am 20. Juni 2012 der E AG erteilt hatte, enthält keinen ausdrücklichen Hinweis darauf, dass sie auch für nachfolgende Steuerperioden gelten sollte, indessen trat diese Gesellschaft auch in den nachfolgenden drei Steuerperioden als Vertreterin der Pflichtigen auf. Die mit E-Mail vom 22. September 2015 an das Steueramt der Gemeinde D abgegebene Erklärung der Vertreterin schränkt deren Vollmacht in-

soweit ein, als nur noch Veranlagungsentscheide ihr zu eröffnen, "Abrechnungen und Mahnungen" jedoch an die Pflichtigen zuzustellen seien. Nachdem mit dem Fristerstreckungsgesuch vom 27. November 2015 erstmals die G AG in Erscheinung getreten war, musste das Steueramt davon ausgehen, dass es sich bei dieser an der gleichen Adresse wie die E AG domizilierten und teilweise mit den gleichen Personen auftretenden Gesellschaft um deren Rechtsnachfolgerin handelte (vgl. www.....ch); seit Erhebung der Einsprache am 16. Juli 2018 nennt sich die Vertreterin C AG. In Übereinstimmung mit der Erklärung vom 22. September 2015 richtete das Steueramt der Gemeinde D die Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung 2016 vom 23. Januar 2018 und die nachfolgende Mahnung vom 27. Februar 2018 an die Pflichtigen persönlich. Nachdem diese säumig geblieben waren, erliess das kantonale Steueramt am 7. Mai 2018 die Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2016 sowie den Einschätzungsentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2016. Aufgrund der erwähnten Vollmacht hätte das Amt diese beiden Verfügungen jedoch nicht den Pflichtigen persönlich, sondern der C AG zustellen müssen.

cc) Wie eben ausgeführt, haben die Pflichtigen bereits in den Steuerperioden 2010-2015 ihre Verfahrenspflichten nur teilweise erfüllt. Auch in der streitbetroffenen Steuerperiode 2016 reichten sie innert der ihnen bis 31. Dezember 2017 erstreckten Frist keine Steuererklärung ein. In der Folge reagierten sie weder auf die (nochmalige) Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung vom 23. Januar 2018 noch auf die Mahnung vom 27. Februar 2018, obwohl ihnen diese – wie am 22. September 2015 gewünscht – persönlich zugestellt worden waren. Nachdem das kantonale Steueramt in der Folge – wie in der Mahnung vom 27. Februar 2018 unter Hinweis auf die massgebenden gesetzlichen Bestimmungen angedroht – am 7. Mai 2018 die Veranlagung und Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen hatte, wären die Pflichtigen im Licht der in E. 2 a.E. zitierten Gerichtspraxis gehalten gewesen, innert der Einsprachefrist zu reagieren. Spätestens gegen Ende der Einsprachefrist hätten sie mit der C AG Kontakt aufnehmen müssen, um zu erfahren, ob in dieser Angelegenheit etwas getan werden müsse. Dazu hätte umso mehr Anlass bestanden, als das kantonale Steueramt ihnen bereits am 11. Mai 2018 für die direkte Bundessteuer 2016 die Rechnung zustellte, und zwar mit dem Vermerk "zahlbar bis 10.06.2018". Zumal die Rechnung in Übereinstimmung mit der Vollmachtenregelung vom 22. September 2015 wiederum zu Recht an die Pflichtigen persönlich adressiert worden ist, erscheint es unverständlich, dass sich diese bis "anfangs Juli" Zeit liessen, um die C AG zu infor-

mieren, die daraufhin am 16. Juli 2018 Einsprache erhob. Unter diesen Umständen ist das kantonale Steueramt wegen Überwahrung der Einsprachefrist und des Fehlens von Fristwiederherstellungsgründen auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

4. a) Ausgangsgemäss sind die (reduzierten) Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

b) Zu Recht sind den Pflichtigen im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern sodann die Einsprachekosten auferlegt worden, da sie das Einspracheverfahren durch schuldhaftes Verletzung von Verfahrenspflichten veranlasst haben (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]). Die Kostenfestsetzung ist mit Fr. 200.- angemessen (Ziff. 2.1. des Protokolls der Sitzung vom 18. Januar 2007 der Fachkommission Steuerrecht des kantonalen Steueramts i.V.m. § 21 Abs. 2 VO StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]