

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

---

1 QS.2011.2  
1 QS.2011.3

**Entscheid**

2. März 2012

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

**A GmbH,**

vertreten durch Diethelm Treuhand GmbH,  
Russikerstrasse 71, 8320 Fehraltorf,

**Rekurrentin,**

gegen

**Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Dienstabteilung Quellensteuer,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,**

betreffend

**Quellensteuer 2008 und 2009**

hat sich ergeben:

A. Nachdem die A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) trotz Mahnung vom 21. September 2010 keine Abrechnungen über die Quellensteuern ausländischer Arbeitnehmer bzw. Versicherungsnehmer für den Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember 2008 bzw. vom 1. Januar bis 31. Dezember 2009 eingereicht hatte, nahm die Dienstabteilung Quellensteuer des kantonalen Steueramts am 6. Dezember 2010 eine Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen gemäss § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) vor und schätzte die geschuldeten Quellensteuern für 2008 bzw. 2009 auf je Fr. 12'000.-.

B. Dagegen liess die Pflichtige am 4./7. März 2011 – nach Erhalt der Quellensteuerrechnungen vom 25. Februar 2011 – durch ihren Treuhänder Einsprache erheben und reichte am 8./9. März 2011 ein weiteres Schreiben sowie zwei von ihr unterzeichnete, auf den 4. Dezember 2010 datierte Kopien der Quellensteuerabrechnungen 2008 und 2009 ein. Sie machte geltend, die Einschätzungen 2008 und 2009 vom 6. Dezember 2010 nicht erhalten zu haben und hielt das kantonale Steueramt diesbezüglich an, einen Nachweis für deren Zustellung zu erbringen. Des Weiteren seien die Quellensteuerabrechnungen vom 4. Dezember 2010 dem kantonalen Steueramt am 6. Dezember 2010 zugestellt worden. Mit Einspracheentscheiden vom 20. Juli 2011 trat das kantonale Steueramt infolge Verspätung auf die Eingaben nicht ein.

C. Am 2. August 2011 erhob die Pflichtige Rekurs gegen die beiden Einspracheentscheide und machte wiederum die Einreichung der Quellensteuerabrechnungen am 6. Dezember 2010 sowie den Nichterhalt der Einschätzungsentscheide vom 6. Dezember 2010 geltend. Diesbezüglich wies sie darauf hin, dass in den ihr – nach Fällung der Einspracheentscheide – vom kantonalen Steueramt vorgelegten Zustellnachweisen nicht sie, sondern andere Zustellungsempfänger aufgeführt seien.

Das kantonale Steueramt beantragte mit Rekursantwort vom 23. August 2011, die Rekurse abzuweisen, und legte den Einschätzungsakten einen neuen Zustellnachweis bei.

In der Folge kam es zu einem mehrfachen Schriftenwechsel, der den Parteien Gelegenheit gab, sich zur Frage der Zustellung der Einschätzungsentscheide zu äussern. Die Pflichtige wurde zudem aufgefordert, unter Nennung bzw. Beibringung von Beweismitteln eine substantiierte Sachdarstellung zur behaupteten Einreichung der Quellensteuerabrechnungen 2008 und 2009 am 6. Dezember 2010 abzugeben.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss § 146 Abs. 1 i.V.m § 140 StG kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen nach Zustellung des Einschätzungsentscheids beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben. Die Einsprachefrist beginnt am Tag nach der Zustellung des Entscheids zu laufen (§ 12 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG) und ist – wie die Rekursfrist – eine Verwirkungsfrist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 140 N 48 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Eine nach Ablauf der Einsprachefrist erhobene Einsprache ist unwirksam und vermag keine materielle Prüfung der angefochtenen Einschätzung herbeizuführen (vgl. RB 1973 Nr. 34, 1981 Nr. 76), selbst wenn diese formell oder materiell fehlerhaft ist. Auf eine verspätete Einsprache darf die Einsprachebehörde – Fristwiederherstellung vorbehalten – daher nicht eintreten.

b) Beweispflichtig für die rechtswirksame Eröffnung einer Verfügung, von welcher der Ablauf der Einsprachefrist abhängt, bzw. für den Zeitpunkt ihrer Mitteilung ist die zustellende Behörde (RB 1985 Nr. 49; 1970 Nr. 35; BGE 61 I 6 und 92 I 257; StE 1991 B 93.6 Nr. 10). Wird die Verfügung mit eingeschriebener Post zugestellt, so lässt sich der Zeitpunkt der Zustellung durch Einholen eines Postlaufzettels ermitteln, wobei

es dem Empfänger vorbehalten bleibt, die Richtigkeit oder Verlässlichkeit der postamtlichen Bescheinigung im Einzelfall zu entkräften (RB ORK 1947 Nr. 41 = ZR 46 Nr. 76; RB 1961 Nr. 55 = ZR 61 Nr. 127).

c) Die Zustellung einer Sendung gilt als vollzogen, wenn sie an den Adressaten selbst oder an ein zu seiner Haushaltung gehörendes erwachsenes Familienmitglied oder an eine Person mit Postvollmacht erfolgt und von diesen Personen für den Adressaten entgegengenommen worden ist (§ 9 Abs. 1 VO StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 126 N 24 ff., auch zum Folgenden). Nach der Rechtsprechung genügt aber beispielsweise auch die Zustellung einer Sendung an eine Person ohne schriftliche Postvollmacht, sofern der handelnde Postangestellte unter den gegebenen jeweiligen tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls nach Treu und Glauben auf das Bestehen einer mündlichen oder stillschweigenden Bevollmächtigung schliessen durfte (vgl. BGE 110 V 36, www.bger.ch). Eine stillschweigende Bevollmächtigung kann sich aus den vom Steuerpflichtigen geschaffenen oder gebilligten Umständen ergeben, so beispielsweise, wenn dieser wissentlich duldet, dass eine Drittperson als Empfangsberechtigter auftritt, oder wenn er zwar um das Auftreten eines andern als angeblich Empfangsberechtigten nicht weiss, es aber bei pflichtgemässer Sorgfalt erkennen und verhindern könnte (VGr, 11. April 1989, SB 88/0054 und 0055). Diesbezüglich handelt es sich um eine Duldungs- bzw. Anscheinsvollmacht (Gauch/Schluop/Schmid/Emmenegger, OR AT, Band 1, 9. A., 2008, Rz 1411 f.).

Da die Zustellung nur eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmbedürftige einseitige Rechtshandlung ist, wird für eine ordnungsgemässe Zustellung die Kenntnisnahme des Entscheids nicht vorausgesetzt.

d) Die Einschätzungsentscheide vom 6. Dezember 2010 wurden gemäss Postlaufzettel am 7. Dezember 2010 zugestellt (R-act. 17/1 und 17/2). Demnach wäre die dreissigtägige Einsprachefrist bei Einspracheerhebung am 7. März 2011 (Datum Poststempel) längst abgelaufen gewesen. Die Pflichtige wendet jedoch ein, die Einschätzungsentscheide nie bzw. nicht rechtmässig erhalten zu haben. Denn die Unterschrift auf den Zustellnachweisen entspreche nicht derjenigen des einzigen Zeichnungsberechtigten der Pflichtigen, B; R-act. 12). Als Nachweis wurde eine vom Notar beglaubigte Grundbuchanmeldung mit der Unterschrift von B (R-act. 13). Ein Vergleich von dessen Unterschrift in dieser Grundbuchanmeldung und in weiteren Dokumenten

(T-act. 7 bis 9) mit derjenigen auf den Zustellnachweisen legt aufgrund von deren Verschiedenheit tatsächlich nahe, dass er die Einschätzungsentscheide nicht persönlich in Empfang genommen hat. Die persönliche Entgegennahme der Einschätzungsentscheide durch die Pflichtige bzw. deren Einzelzeichnungsberechtigten ist jedoch – wie bereits ausgeführt – nicht erforderlich, kann die Zustellung doch auch an eine andere Person erfolgt sein und der Pflichtigen dennoch zugerechnet werden. Dies ist im Folgenden zu prüfen.

e) Aus der eingereichten Grundbuchanmeldung war für das kantonale Steueramt ersichtlich, dass am 31. März 2010 ein Grundstück von der damaligen Alleineigentümerin, C, in eine einfache Gesellschaft, bestehend aus ihr selbst und B, zu Gesamteigentum eingebracht wurde. Bei beiden Personen wurde dabei dieselbe Wohnadresse in der Gemeinde D angegeben. Besagte Adresse ist seit Februar 2009 zugleich die Firmenadresse der Pflichtigen (R-act. 14). In der Folge vertrat das kantonale Steueramt die Ansicht, dass mutmasslich C die Einschätzungsentscheide in Empfang genommen habe, da die Unterschrift auf den Zustellnachweisen mit derjenigen auf Seite 4 ihrer Steuererklärung 2009 mit grösster Wahrscheinlichkeit übereinstimme (R-act. 16). In der Folge stellte das Steuerrekursgericht der Pflichtigen Seite 4 der Steuererklärung 2009 von C wie auch das von ihr unterzeichnete Barcodeblatt 2009 bzw. Wertschriften- und Guthabenverzeichnis 2009 zur Stellungnahme zu (R-act. 17/3, 18, 22, 23/1, 23/2). Die Pflichtige bzw. deren Vertreterin schwieg sich in ihren Stellungnahmen jedoch darüber aus, ob es sich bei der fragliche Unterschrift um diejenige von C handelte (R-act. 19 und 24).

Vergleicht man die Unterschrift auf den Zustellnachweisen – allerdings kopfüber betrachtet – mit denjenigen aus der Steuererklärung 2009 von C, lässt sich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit sagen, dass es sich dabei um diejenige von C handelt. Die Übereinstimmung in der Schriftführung sowie der markante Anfangsbuchstabe des Vornamens mit anschliessender Punktsetzung springt förmlich ins Auge. Es mutet daher äusserst seltsam an, dass dies die Vertreterin der Pflichtigen nicht anerkennt; dies umso mehr, als sie doch – gemäss der von C eingereichten Steuererklärung 2009 – auch bereits als deren Vertreterin aufgetreten ist. Das Wissen der Vertreterin ist dem Vertretenen ohne Weiteres zuzurechnen.

Damit gilt als erwiesen, dass die Einschätzungsentscheide von C entgegen-  
genommen worden sind. Es fragt sich nun noch, ob diese Zustellung der Pflichtigen  
zuzurechnen ist.

f) Gemäss Auskunft der Gemeinde D ist C seit September 2007, B seit No-  
vember 2008 an dieser Adresse angemeldet (Prot. S. 6 und 8). Des Weiteren existierte  
am 7. Dezember 2010 nur eine Wohneinheit an dieser Adresse. Die nach dem An-  
bau/Umbau entstandenen weiteren Wohneinheiten wurden erst in der zweiten Jahres-  
hälfte 2011 zum Bezug zugelassen und von weiteren Personen bezogen bzw. als  
Wohnadresse bei der Gemeinde registriert/angemeldet (Prot. S. 8).

Folglich kann davon ausgegangen werden, dass zum Zeitpunkt der Zustellung  
der Einschätzungsentscheide am 7. Dezember 2010 B und C in der gleichen Wohn-  
einheit – und damit im gleichen Haushalt – in der Gemeinde D gelebt haben, welche  
gleichzeitig Firmenadresse der Pflichtigen war. Die Zustellung der Einschätzungsent-  
scheide an C muss sich die Pflichtige anrechnen lassen, war es dem handelnden  
Postangestellten doch nach Treu und Glauben erlaubt, bei ihr zumindest von einer  
stillschweigenden Bevollmächtigung durch die Pflichtige auszugehen. Denn selbst  
wenn der einzige Zeichnungsberechtigte der Pflichtigen, B, – dessen Wissen bzw.  
Wissen müssen der Pflichtigen zugerechnet wird – in Unkenntnis über das Auftreten  
von C als angebliche Empfangsberechtigte war, so hätte er dies bei pflichtgemässer  
Sorgfalt erkennen und verhindern können. Wer zusammen im gleichen Haushalt lebt –  
sei es nun in blosser Wohngemeinschaft oder im Konkubinat – hat aufgrund der Le-  
benserfahrung damit zu rechnen, dass der andere Mitbewohner an ihn adressierte  
Sendungen entgegennimmt. Nichts anderes gilt, wenn die Wohnadresse einer natürli-  
chen Person – welche eine nicht an sie adressierte Sendung in Empfang nimmt –  
gleichzeitig auch die Firmenadresse eines Unternehmens ist, sofern letztere dem glei-  
chen Haushalt zurechenbar ist (z.B. gleicher Briefkasten, gleiche Türklingel). Dies hat  
umso mehr zu gelten, wenn der einzige im Handelsregister ausgewiesene Zeich-  
nungsberechtigte eines Unternehmens – wie hier bei der Pflichtigen - ebenfalls seine  
Wohnadresse im gleichen Haushalt wie die Firmenadresse des Unternehmens bzw.  
Wohnadresse seines Mitbewohners hat. Die Pflichtige hätte dies bei pflichtgemässer  
Sorgfalt nicht nur erkennen, sondern auch verhindern können, z.B. durch explizite An-  
weisung an die Post, eingeschriebene Sendungen nur an den Einzelzeichnungsbe-  
rechtigten zuzustellen. Eine Anscheinsvollmacht von C ist daher gegeben.

g) War somit C zum Empfang der Einschätzungsentscheide vom 7. Dezember 2010 berechtigt, sind diese folglich rechtswirksam der Pflichtigen eröffnet worden. Die nachgewiesenermassen am 7. März 2011 erhobenen Einsprachen erweisen sich damit als verspätet. Das kantonale Steueramt ist zu Recht auf die Einsprachen nicht eingetreten. Fristwiederherstellungsgründe sind nicht ersichtlich, noch wurde Fristwiederherstellung beantragt.

2. a) Die Pflichtige macht allerdings – wie bereits im Einspracheverfahren – geltend, dem kantonalen Steueramt die Quellensteuerabrechnungen – wenn auch mit Verspätung – am 6. Dezember 2010 eingereicht bzw. zugestellt zu haben (T-act. 4 und 10; R-act. 2, 19 und 24). Dies wurde vom kantonalen Steueramt in den Einspracheentscheiden bestritten, hält es doch fest, dass trotz Mahnung keine Abrechnung über die Quellensteuern eingereicht worden seien (R-act. 4 und 5).

Sollte die Behauptung der Pflichtigen zutreffen, wären die eingereichten Quellensteuerabrechnungen als Einsprache aufzufassen gewesen.

b) Die Einspracheerhebung ist eine Prozesshandlung. Die Rechtzeitigkeit solcher Handlungen hat regelmässig derjenige nachzuweisen, der sie vornimmt. Die Beweislast für den Zeitpunkt der Einspracheerhebung und damit deren Rechtzeitigkeit trägt daher der Einsprecher (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 45 mit Hinweisen). Erfolgt die Einspracheerhebung mittels eingeschriebener Post, lässt sich die Postaufgabe und deren Zeitpunkt regelmässig leicht nachweisen, entweder durch Vorlage des von der Post anlässlich der Postaufgabe ausgestellten Belegs oder durch Einholen eines Postlaufzettels, aus dem sich u.a. das Datum der Postaufgabe ergibt. Wurde die Einsprache dagegen mit uneingeschriebener Post befördert, fallen diese Beweismittel ausser Betracht, weil ein Beleg bei der Postaufgabe nicht ausgestellt wird bzw. ein Postlaufzettel über die Aufgabe und deren Datum regelmässig keine Klärung verschafft. Diesfalls verbleibt für den Nachweis des Aufgabedatums nur der Poststempel auf dem Kuvert der Sendung. Kann der Steuerpflichtige die Rechtzeitigkeit der Eingabe nicht mit dem Poststempel beweisen, hat er den Zeitpunkt der Postaufgabe anderweitig, z.B. mittels Zeugen, nachzuweisen. Gelingt ihm dies nicht, trägt er die Folgen der Beweislosigkeit, indem davon auszugehen ist, es sei keine (rechtzeitige)

Einsprache erfolgt. Um dem Steuerpflichtigen die Beweisführung zu ermöglichen, hat die angeschriebene Behörde bei uneingeschriebener Post jedoch das mit dem Poststempel versehene Kuvert sicherzustellen (STRK III, 4. März 1993 = StE 1993 B 92.8 Nr. 4).

c) Die Pflichtige wurde mit Verfügung des Steuerrekursgerichts vom 29. November 2011 aufgefordert, hinsichtlich der vorgebrachten Einreichung der Quellensteuerabrechnungen am 6. Dezember 2010 eine substantiierte Sachdarstellung abzugeben, unter Nennung bzw. Beibringung von Beweismitteln. Sie hat es jedoch in ihrer Stellungnahme vom 19. Dezember 2011 (R-act. 24) dabei belassen, das bereits in der Rekurschrift Ausgeführte wiederzugeben und als Beweis der Einreichung die Kopien der Quellensteuerabrechnungen zu bezeichnen. Damit wird die Behauptung, am 6. Dezember 2010 die Quellensteuerabrechnungen eingereicht bzw. zugestellt zu haben, jedoch mit keinerlei aussagekräftigem Nachweis unterlegt. Nicht hilfreich ist der Verweis auf die Kopien der Quellensteuerabrechnungen, sagen diese doch höchstens aus, von der Pflichtigen allenfalls am 4. Dezember 2010 erstellt worden zu sein. Ein tatsächlicher Aufgabenachweis bei der Post oder allenfalls Zustellnachweis beim kantonalen Steueramt wird damit jedoch nicht erbracht. Die Folgen der Beweislosigkeit hat die Pflichtige zu tragen. Es bleibt damit bei der erstmaligen Einsprache am 7. März 2011, welche sich als verspätet erweist. Wie diesbezüglich bereits ausgeführt, ist das kantonale Steueramt zu Recht auf die Einsprachen nicht eingetreten.

d) Im Übrigen sei noch darauf hingewiesen, dass es sich bei der behaupteten Einreichung bzw. Zustellung der Quellensteuerabrechnungen am 6. Dezember 2010 ohnehin um eine vorzeitige Einsprache handeln würde, wurden doch die auf den 6. Dezember 2010 datierten Einschätzungsentscheide erst am 7. Dezember 2010 eröffnet. Eine vorzeitige Einsprache ist ungültig, da es an einem Anfechtungsobjekt fehlt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 46 mit Hinweis auf RB ORK 1955 Nr. 58 = ZR 55 Nr. 20, RB 1978 Nr. 54). Auf eine solche Einsprache dürfte mangels Gültigkeit gar nicht eingetreten werden. Da die Frist zur Einreichung der Quellensteuerabrechnungen längst abgelaufen und auch die darauffolgende Mahnfrist längst unbenutzt verstrichen war, die Pflichtige damit ihre Mitwirkungspflichten verletzt hatte, wäre das kantonale Steueramt sodann auch nicht mehr gehalten gewesen, die Pflichtige später nochmals zur Nachreichung der Quellensteuerabrechnungen bzw. Einspracheerhebung aufzufordern.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Trotz Obsiegen sind die Kosten des Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen, da dieser den Zustellnachweis für die Einschätzungsentscheide nicht schon im Einspracheverfahren geleistet und damit das Rekursverfahren verursacht hat (vgl. § 151 Abs. 2 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]