



# STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

---

1 ST.2010.78 + 79

## Entscheid

1. Juli 2010

Mitwirkend:

Präsident Anton Tobler, die Mitglieder Michael Ochsner, Rhea Schircks Denzler und Sekretärin Barbara Müller

In Sachen

1. A,

2. B,

vertreten durch C,

**Rekurrenten,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Einschätzungen 2005 und 2006**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) reichten sowohl für die Steuerperiode 2005 als auch für die Steuerperiode 2006 keine Steuerklärung ein. Sie wurden deshalb je mit Einschätzungsentscheid vom 19. November 2008 nach pflichtgemäßem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 500'000.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt.

B. Mit Eingaben vom 15. April 2009 reichten die Pflichtigen Steuererklärungen für die Steuerperioden 2005 und 2006 nach und liessen gegen die Einschätzungen vom 19. November 2008 Einsprache erheben sowie um Wiederherstellung der Einsprachefrist nachsuchen. Mit Entscheiden vom 3. Februar 2010 wies das kantonale Steueramt die Fristwiederherstellungsgesuche ab und trat auf die Einsprachen nicht ein.

C. Gegen die Einspracheentscheide liessen die Pflichtigen am 9. März 2010 Rekurs erheben. Das kantonale Steueramt beantragte mit Rekursantwort vom 29. April 2010 kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels. Am 10. Mai 2010 nahm der Vertreter der Pflichtigen Akteneinsicht und reichte am 28. Mai 2010 eine Stellungnahme zur Rekursantwort ein.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Rekurs, so ist der Rekurskommission die materielle Prüfung des Rechtsmittels auf die Einschätzung hin verwehrt. Sie darf nur untersuchen, ob die Einsprachebehörde zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 147 N 43). Würde sich der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz als gesetzwidrig erweisen, wären die Akten zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur mate-

riellen Überprüfung der Einschätzung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57).

Dementsprechend ist auf den Rekurs nur insofern einzutreten, als die Pflichtigen die Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide verlangen. Nicht zu behandeln sind namentlich die gegen die Höhe der Einschätzungen vorgebrachten Rügen.

2. a) Vorliegend ist strittig, ob und allenfalls wann die Einschätzungsentscheide betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2005 und 2006 rechtsgültig an die Pflichtigen bzw. deren Vertreter zugestellt wurden.

Das kantonale Steueramt macht geltend, dass die Entscheide am 20. November 2008 der D als Vertreterin der Pflichtigen zugestellt worden und die Einsprachen vom 15. April 2009 damit verspätet erfolgt seien.

Die Pflichtigen lassen vorbringen, dass sie nie von der D vertreten gewesen seien und sie erst am 17. März 2009 von den Einschätzungsentscheiden für die Steuerperioden 2005 und 2006 Kenntnis erhalten hätten. Es sei ein Fristwiederherstellungsgrund gegeben und die Einsprachen vom 15. April 2009 seien rechtzeitig erfolgt.

b) Im Folgenden ist zu prüfen, ob sich die Pflichtigen die Zustellung an die D entgegenhalten lassen müssen und von einer gültigen Zustellung der Einschätzungsentscheide auszugehen ist, oder, ob die Pflichtigen erst später – am 17. März 2009 – erstmals von der Existenz der Entscheide Kenntnis erhielten. Zur Diskussion steht damit die Frage, ob das kantonale Steueramt zu Recht von einer Vertretung der Pflichtigen durch die D ausging.

3. a) Der Steuerpflichtige kann sich vor den mit dem Vollzug des Steuergesetzes betrauten Behörden vertreten lassen, soweit seine persönliche Mitwirkung nicht notwendig ist (§ 127 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Hat er einen Vertreter bestimmt, sind Verfügungen und Entscheide in der Regel dem Vertreter zuzustellen; doch ist auch die Zustellung an den Steuerpflichtigen gültig (§ 127 Abs. 2 StG).

Das Bestehen eines Vertretungsverhältnisses muss der Steuerbehörde kundgegeben werden, damit es dieser gegenüber wirksam wird. Die Kundgabe kann durch Einreichung einer klaren schriftlichen Vollmacht geschehen. Fehlt es an einer solchen Vollmacht, darf bzw. muss ein Vertretungsverhältnis nur angenommen werden, wenn sich aus den Umständen eine eindeutige Willensäußerung des Steuerpflichtigen auf Bevollmächtigung eines Dritten ergibt (BGr, 21. Mai 1997 = ASA 67, 391 = StE 1998 B 92.7 Nr. 4 und Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 117 N 12 DBG). Gleichermassen muss das Erlöschen des Vertretungsverhältnisses der Steuerbehörde mitgeteilt werden, ansonsten diese vom Weiterbestand der Vertretung ausgehen darf. Nur wenn Umstände zutage treten, die auf ein Erlöschen des Vertretungsverhältnisses schliessen bzw. ernsthafte Zweifel an dessen Weiterführung aufkommen lassen, ist auch ohne ausdrückliche Bekanntgabe vom Ende der Vertretung auszugehen.

Das Vertretungsverhältnis entfaltet seine Wirkung im Verfahren von der für die Steuerbehörden ersichtlichen Vollmachtserteilung an bis zum Zeitpunkt, in dem das Erlöschen dieses Verhältnisses für die Steuerbehörde erkennbar wird; Letztere darf sich auf eine erteilte und unwiderrufene Vollmacht verlassen. Bei den periodischen Steuern entfaltet das Vertretungsverhältnis – unter Vorbehalt einer anderweitigen besonderen Anordnung in einer ausdrücklichen Vollmachtserklärung – jeweils nur für eine bestimmte Einschätzungsperiode Wirkung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 127 N 16 mit Hinweisen).

Hat der Steuerpflichtige einen Vertreter bestellt und wurde die Bevollmächtigung gegenüber den Steuerbehörden kundgetan, so muss die Zustellung an den Vertreter erfolgen, damit sie rechtswirksam ist; die Steuerbehörde ist an sich zur Zustellung an den Vertreter verpflichtet, sofern und solange das Vertretungsverhältnis der Behörde bekannt ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 127 N 18). Allerdings ist auch die Zustellung an den Steuerpflichtigen gültig (§ 127 Abs. 2 2. Halbsatz StG)

Die Bestellung eines Vertreters bewirkt, dass der Vertreter mit Wirkung für den Vertretenen handeln kann. Vertretung gibt es auch im Wissen, indem Kenntnis des Vertreters dem Vertretenen zugerechnet wird (Walter/Schneller, in: Basler-Kommentar, 4. A., 2007, Art. 32 N 5 OR).

b) In der Rekurschrift lassen die Pflichtigen ausführen, dass auf der Steuererklärung 2004 die Firma E (nachfolgend E) als Vertreterin aufgeführt worden sei, die Einschätzungsentscheide für die Steuerperioden 2005 und 2006 jedoch der D zugestellt worden seien. Bei den beiden Gesellschaften handle es sich aber um zwei verschiedene Rechtspersönlichkeiten. Es sei deshalb davon auszugehen, dass die Entscheide an den falschen Adressaten gelangt seien. Tatsächlich hätten die Pflichtigen erst am 17. März 2009 von der Existenz der Einschätzungsentscheide erfahren, weshalb die Einsprache, verbunden mit einem Fristwiederherstellungsgesuch, am 15. April 2009 rechtzeitig erfolgt sei. Aufgrund der fehlerhaften Zustellung der Entscheide hätten die Pflichtigen nämlich unverschuldet von der Fristansetzung nicht rechtzeitig Kenntnis erlangt.

Das kantonale Steueramt lässt hierzu verlauten, die Entscheide seien an die damalige Vertreterin, die D, zugestellt worden. Zwar sei die ursprüngliche, auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Vollmacht auf "F" ausgestellt worden, es habe jedoch eine Umfirmierung in ... stattgefunden, welche den Pflichtigen bekannt gewesen sei. Ebenso sei zwar auf der Steuererklärung 2004 die E aufgeführt, im Rahmen der Einspracheerledigung 2004 sei dann jedoch seitens der Pflichtigen in sämtlicher Korrespondenz die D aufgetreten.

Das kantonale Steueramt macht damit sinngemäss zweierlei geltend: Zum Einen, dass die ursprüngliche Vertreterin "F" zur D mutiert habe und zum Andern, dass, nachdem die Korrespondenz im Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2004 nur zu Beginn über die E sowie später über die D gelaufen sei, letztere auch ohne ausdrückliche Bevollmächtigung gültige Vertreterin der Pflichtigen gewesen sei.

Weiter hält das kantonale Steueramt dafür, bei der ursprünglichen Vollmacht an "F" habe es sich um eine persönliche Vollmacht an G gehandelt. Letzterer sei sowohl bei der E als auch bei der D einzelzeichnungsberechtigter Mitinhaber und Geschäftsführer. Beide Gesellschaften hätten sodann den Sitz am gleichen Ort und im Verfahren betreffend die Steuerperiode 2004 sei die Korrespondenz mit dem kantonalen Steueramt unter beiden Namen geführt worden. Es sei daher von einer gültigen Anscheinsvollmacht der D auszugehen.

Die Pflichtigen führen in der Stellungnahme zur Rekursantwort aus, die D sei von ihnen nie mandatiert worden. Die Zustellungen an die E im Verfahren betreffend die Steuerperiode 2004 seien hingegen korrekt erfolgt. Ihnen sei sodann "einzig die Umfirmierung zu E" bekannt gewesen. Sie hätten von einer Vertretung durch die D nichts gewusst, weshalb keine Anscheinsvollmacht vorliegen könne. Die D habe sich offenbar Vertreterbefugnisse angemasst, dies aber unbefugterweise. Es habe keinen Grund gegeben, die Einspracheentscheide betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2005 und 2006 nicht ebenfalls an die E zuzustellen.

c) Bei den Akten liegt die Kopie einer am 12. September 2003 von den Pflichtigen an "F" erteilten Vollmacht. Diese Vollmacht ermächtigt "F" bis auf Widerruf die Pflichtigen in allen Steuerangelegenheiten betreffend Staats-/Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer zu vertreten. Es liegt damit ab dem 12. September 2003 eine klare schriftliche Vollmacht vor, die sich auf alle künftigen Steuerangelegenheiten erstreckt. Auch für die Steuerperioden 2005 und 2006 war diese Vollmacht demnach grundsätzlich gültig, es sei denn, es hätte in der Zwischenzeit ein (ausdrücklicher oder konkludenter) Widerruf der Vollmacht oder ein Wechsel des Vertreters stattgefunden.

Dafür, dass die Pflichtigen ihre Vollmacht vom 12. September 2003 (vor der Annullierung am 17. März 2010) hätten widerrufen wollen, gibt es keine Anhaltspunkte. Solche werden jedenfalls auch vom kantonalen Steueramt im Rekursverfahren keine geltend gemacht. Betreffend Übergang der Vertretungsbefugnis auf die E sind sich die Parteien einig darüber, dass eine Umfirmierung bzw. Umwandlung der "F" in E stattgefunden hat. Damit übereinstimmend reichte die E die auf "F" ausgestellte Vollmacht denn auch zu ihrer eigenen Legitimation ein. Handlungen und Wissen der E haben sich die Pflichtigen deshalb anrechnen zu lassen. Dies wäre im Übrigen selbst dann so, wenn davon ausgegangen würde, dass die E für die Steuerperioden 2005 und 2006 (zunächst) ohne Vollmacht gehandelt hätte, denn es wäre diesfalls mindestens von einer nachträglichen Genehmigung der durch die E vorgenommenen Handlungen auszugehen.

d) Anders sieht es in Bezug auf die D aus. Diesbezüglich distanzieren sich die Pflichtigen von deren Handlungen. Sie wollen von einem Auftreten in ihrem Namen durch die D nichts gewusst haben, weshalb nach ihrer Ansicht nie eine Anscheinsvollmacht für diese vorlag. Eine formelle Bestellung als Vertreterin sei erst recht nicht er-

folgt.

Da die Vertretungsbefugnis der E unbestritten ist, stellt sich nur noch die Frage, welche Rolle die D spielte und ob das kantonale Steueramt auch der D gültig Sendungen zustellen konnte bzw. ob sich die Pflichtigen die Handlungen und mithin auch den Empfang von Sendungen durch die D anrechnen lassen müssen.

Wie ausgeführt, hat sich der Vertretene das Wissen des Vertreters anrechnen zu lassen. Dies führt dazu, dass, selbst wenn die Pflichtigen selber von der Vertretung durch die D keine Ahnung gehabt haben sollten, ihnen die Kenntnis von dieser Vertretung dennoch zugerechnet wird, wenn das Wissen bei der von ihnen bevollmächtigten ersten Vertreterin "F" bzw. E vorhanden war.

Während die E ihren Sitz zunächst an der ... in H hatte, verlegte sie diesen Anfang September 2007 an die ... , H. Der Sitz der D befindet sich (seit der Gründung am 15./16. August 2007) ebenfalls an der ... in H. In beiden Gesellschaften ist sodann G einziger einzelzeichnungsberechtigter Gesellschafter (in der D gar einziger Gesellschafter).

Der Einschätzungsentscheid für die Steuerperiode 2004 vom 26. Juli 2006 (auch dies eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen) wurde bereits der E zugestellt. Auf der mit der Einsprache eingereichten Steuererklärung 2004, führten die Pflichtigen die E ebenfalls als Vertreterin auf. Die Einsprache stammt ebenfalls von der E (Briefkopf und Grussformel). Auch ein weiteres Schreiben vom 29. August 2006 wurde auf dem Briefpapier der E abgefasst und mit E unterzeichnet. Beide Eingaben unterzeichnete G.

Die nachfolgende Korrespondenz des kantonalen Steueramts (betreffend die Steuerperiode 2004) wurde dann dementsprechend an die E gerichtet. In einem E-Mail vom 25. Januar 2008 an G wurde von der Steuerkommissärin die neue Adresse der E an der ... in H aufgeführt. An diese Adresse, allerdings nun erstmals an die D, wurde dann das nachfolgende Schreiben vom 18. Februar 2008 gesendet. Die Antwort, in welcher ausdrücklich auf das Schreiben vom 18. Februar 2008 Bezug genommen wird, erfolgte daraufhin zwar wiederum auf dem Briefpapier der E, Absender und Unterzeichner war jedoch die D. Auch die nachfolgende Korrespondenz erfolgte dann immer an die D bzw. von dieser aus. Die Buchprüfung der Geschäftsjahre 2003 und 2004 der

Pflichtigen fand sodann bei der D an der ... , H statt. Anwesend war G. Der Einspracheentscheid vom 1. Oktober 2008 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2004 wurde an die D adressiert und zugestellt. Auch die vorliegend streitbetroffenen Einschätzungsentscheide der Steuerperioden 2005 und 2006 vom 19. November 2008 wurden dann an die Adresse der D, ... , H gerichtet und am 20. November 2008 an dieser Adresse auch entgegengenommen.

e) Aus diesem Ablauf der Geschehnisse ergibt sich, dass sowohl die E als auch die D in der Vertretung der Pflichtigen tätig waren. Dabei handelte die D zwar ohne ausdrückliche Vollmacht, jedoch besass die Vertreterin der Pflichtigen, die E, Kenntnis von deren Handeln, sodass eine Anscheinsvollmacht zugunsten der D vorlag. Dies ergibt sich daraus, dass G sowohl als Vertreter der E, dieselbe wiederum Vertreterin der Pflichtigen, als auch für die D auftrat. Die Unterscheidung der beiden Gesellschaften wurde überdies nicht sorgfältig gehandhabt, indem nämlich, wie das kantonale Steueramt zu Recht vorbringt und die Pflichtigen zu Unrecht bestreiten lassen, als Briefkopf auf sämtlicher Korrespondenz zwar jeweils (rechts oben) E, jedoch links oben als Absender bzw. über der Unterschrift entweder D oder E aufgeführt wurde. Offenbleiben kann, ob ab dem Umzug der E von der ... an die ... in H diese selber unter D auftrat oder Letztere mit der Vertretung ausdrücklich oder stillschweigend beauftragt hatte. Auf jeden Fall hatte G, Organ beider Gesellschaften, Kenntnis vom Handeln der D, was sich die Pflichtigen anrechnen lassen müssen.

f) Als Ergebnis ist festzuhalten, dass das kantonale Steueramt damit in guten Treuen von einer Vertretungsvollmacht der D ausgehen durfte und dieser die Entscheide 2005/2006 rechtswirksam für die Pflichtigen zustellen konnte.

4. a) Gegen den Einschätzungsentscheid können laut § 140 Abs. 1 StG der Steuerpflichtige und die Gemeinde innert 30 Tagen nach Zustellung 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 Rekurs- und Beschwerdefrist – eine Verwirkungsfrist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 48, auch zum Folgenden). Eine nach Ablauf der Einsprachefrist erhobene Einsprache ist unwirksam und vermag keine materielle Überprüfung der angefochtenen Einschätzung herbeizuführen, selbst dann nicht, wenn diese formell oder materiell fehlerhaft sein sollte. Auf eine verspätete Ein-

sprache darf die Einsprachebehörde – Fristwiederherstellung vorbehalten – deshalb nicht eintreten.

Hat ein Steuerpflichtiger die durch Gesetz, Verordnung oder durch behördliche Anordnung gesetzte Frist für die Geltendmachung eines Rechts versäumt, so ist laut § 15 VO StG Wiederherstellung zu gewähren, wenn er nachweist, dass er oder sein Vertreter ohne Verschulden entweder von der Fristansetzung nicht rechtzeitig Kenntnis erhalten hat oder durch schwerwiegende Gründe an der Einhaltung der Frist verhindert worden ist; als solche Gründe gelten z.B. Krankheit, Todesfall in der Familie, Landesabwesenheit oder Militärdienst (Abs. 1). Wiederherstellung der versäumten Frist ist aber auch zu bewilligen, wenn ein Steuerpflichtiger durch eine irreführende Rechtsmittelbelehrung oder eine unrichtige behördliche Auskunft an der Einhaltung der Frist verhindert worden ist (vgl. BGE 76 I 190, 78 I 297, 85 II 145). Allerdings darf im Interesse der Rechtssicherheit und eines geordneten Rechtsgangs nicht leichtthin ein Grund angenommen werden, der ein fristgerechtes Handeln gehindert hat. Ein solcher ist nach dem praxisgemäss strengen Massstab nur zu bejahen, wenn dem Gesuchsteller auch bei Aufwendung der üblichen Sorgfalt die Wahrung seiner Interessen verunmöglicht oder unzumutbar erschwert wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 129 N 32; VGr, 16. Dezember 2003, SB.2003.00049, E. 4.1, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)).

Das Wiederherstellungsgesuch ist schriftlich und spätestens innerhalb von 30 Tagen nach Kenntnisnahme der Fristansetzung oder Wegfall des Hindernisses einzureichen. Innert der gleichen Frist ist die versäumte Handlung vorzunehmen (§ 15 Abs. 2 VO StG).

b) Unbestrittenermassen sind die Einsprachen vom 15. April 2009 gegen die Entscheide vom 19. November 2008 verspätet erfolgt. Die Pflichtigen lassen geltend machen, dass ein Fristwiederherstellungsgrund vorliege, da die Entscheide an den falschen Adressaten gesandt worden seien. Da die Pflichtigen erst am 17. März 2009 Kenntnis von den Entscheiden erhalten hätten, habe erst dann die 30-tägige Frist für ein Fristwiederherstellungsgesuch zu laufen begonnen.

Nachdem die Entscheide vom 19. November 2009 den Pflichtigen bzw. deren Vertreterin wie gesehen (vgl. E. 3 e) am 20. November 2008 gültig zugestellt wurden, ist die verspätete Erhebung der Einsprache bzw. die zu späte Information der Pflichtigen auf eine nachlässige Prozessführung zurückzuführen. Ist demnach die Säumnis

durch die Pflichtigen selbst bzw. - was sich die Pflichtigen anrechnen lassen müssen - durch ihre Vertreterschaft verschuldet, sind sie mit dem Vorbringen einer späteren Kenntnis nicht zu hören (§ 15 Abs. 1 VO StG). Ein Fristwiederherstellungsgrund ist nicht gegeben.

c) Nicht weiter hilft den Pflichtigen sodann ihre Bestreitung, dass sich in dem Briefumschlag die vom kantonalen Steueramt behaupteten Einschätzungsentscheide nicht befunden hätten. Für den Inhalt der Sendung ist der Empfänger beweisbelastet, sofern der Nachweis der Zustellung erbracht ist und der Absender in substantzierter Form den Inhalt der Eingabe dargetan hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 126 N 47). Die Einschätzungsentscheide sind im selben Briefumschlag versandt worden, und auf den Entscheiden ist der Inhalt der Postsendung im Einzelnen aufgeführt. Die Adressatin hat sich nie beim kantonalen Steueramt darüber beschwert, dass sie nicht alle aufgeführten Unterlagen erhalten habe. Unter diesen Umständen vermag die unsubstanziierte Bestreitung der Pflichtigen im Rekursverfahren die Vermutung der Vollständigkeit der Postsendung nicht umzustürzen.

5. Aus alledem folgt, dass der Rekurs abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1954/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]