

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



---

1 ST.2022.210

**Entscheid**

13. Juni 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter  
Marc Gerber und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

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

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Rekurrenten,**

gegen

**Kanton Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 2016**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) deklarierten in ihrer Steuererklärung 2016 für die Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbares Einkommen von Fr. 18'653.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 164'759.-. Ihren Anspruch auf zurückzuerstattende Verrechnungssteuern bezifferten sie auf Fr. 0.-.

Mit nur an die Pflichtige adressierter Auflage vom 12. Juni 2018 verlangte der Steuerkommissär diverse Angaben und Bescheinigungen, u.a. zur Differenz des Wertschriftenbestands im Vergleich zu demjenigen des Vorjahrs (Fr. 2'768'030.-). Die Pflichtigen machten darauf mit Eingabe vom 16. Juni 2018 geltend, dass der Pflichtige sich 2016 ins Ausland abgemeldet habe und deshalb für die Steuerperiode 2016 nicht hier steuerpflichtig sei und die geforderten Unterlagen nur ihn beträfen. Das kantonale Steueramt mahnte darauf am 21. Juni 2018 die Erfüllung der Auflage. Die Pflichtigen ersuchten am 25. Juni 2018 um Verwendung der Adresse entweder beider Pflichtigen gemeinsam oder des Pflichtigen allein.

Am 14. August 2020 schätzte der Steuerkommissär die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 113'100.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 3'248'000.- ein. Den Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer, Fälligkeitsjahr 2016, setzte er auf Fr. 0.- fest.

B. Mit Eingabe vom 3. September 2020 rügte der Pflichtige, dass nach seiner Beurteilung der Einschätzungsentscheid vom 14. August 2020 ungültig sei. Die Sendung des Steueramts sei an die beiden Pflichtigen zusammen adressiert worden und nicht an den von ihnen bezeichneten, an der gleichen Adresse wohnhaften Vertreter. Der Pflichtige sei vom ... Mai 2016 bis zum ... August 2017 im Ausland gewesen, was dem kantonalen Steueramt offenbar nicht bekannt sei. Es erhalte deshalb den Einschätzungsentscheid wieder zurück.

Mit Schreiben vom 12. Juli 2021 erklärte der Steuerkommissär, dass die Zustellung an die Pflichtigen selber korrekt erfolgt sei, und setzte ihnen Frist an, um zu erklären, ob die Eingabe vom 7. September 2020 als Einsprache zu behandeln sei.

Die Pflichtigen liessen die Ansetzung der Frist mit Eingabe ihres Vertreters vom 16. Juli 2021 als willkürlich, unrechtmässig und nicht verhältnismässig bezeichnen. Dieser bestand darauf, dass die Vertretungsvollmacht weiterhin gelte. Da ihm der Einschätzungsentscheid nicht formell korrekt zugestellt worden sei, könne er aber dazu nicht weiter Stellung nehmen, rügte aber den amtlichen Datenaustausch in Bezug auf die Bezeichnung von ihm als Vertreter. Mit weiterem Schreiben vom 13. August 2021 des Pflichtigen selbst beantragten sie, es sei die Nichtigkeit der Einschätzungsverfügung vom 14. August 2020 festzustellen. Zur Begründung rügen sie die Regelung im Kanton Zürich bezüglich Vertreterbestellung.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 11. Oktober 2022 ab.

C. Mit Rekurs vom 7. November 2022 stellten die Pflichtigen die Anträge, es sei festzustellen, dass die Festsetzung des Rückerstattungsanspruches der Verrechnungssteuer auf Fr. 0.- willkürlich und dass die Zustellung des Einschätzungsentscheides rechtswidrig bzw. nichtig gewesen sei. Die Selbstdeklaration sei auf der Basis einer unterjährigen Steuerpflicht nach eigenem Ermessen vorgenommen worden, da die Steuerbehörden des Kantons Zürichs keine Steuerformulare oder Steuersoftware für die Deklaration bei einer unterjährigen Steuerpflicht zur Verfügung stellten. Im Weiteren machten sie Ausführungen zur Bestellung eines Steuervertreeters und der von den Steuerbehörden in ihrem Fall in diesem Zusammenhang begangenen Versäumnissen, welche zur Nichtigkeit der Zustellung des Einschätzungsentscheids vom 14. August 2020 führe. Weiter rügten sie die Festsetzung des Rückerstattungsanspruches Verrechnungssteuer 2016 auf Fr. 0.- als willkürlich, da die Beträge aus den Vorjahren klar ersichtlich seien.

Das kantonale Steueramt schloss am 1. Dezember 2022 auf Abweisung des Rekurses.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gegen die Veranlagungsverfügung bzw. den Einschätzungsentscheid können die Steuerpflichtigen innert 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (§ 140 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden gilt als vollzogen, wenn sie an die adressierte Person selbst oder an ein zu ihrer Haushaltung gehörendes erwachsenes Familienmitglied oder an eine Person mit Postvollmacht erfolgt und von diesen Personen für die adressierte Person entgegengenommen wird (§ 9 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG). Die Kenntnisnahme der Verfügung bzw. des Entscheids ist hingegen nicht Voraussetzung für eine ordnungsgemässe Zustellung, da die Zustellung nur eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmebedürftige einseitige Rechtshandlung ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 126 N 27 StG).

Hat die steuerpflichtige Person einen Vertreter oder eine Vertreterin bestimmt, so sind gemäss § 10 VO StG Verfügungen und Entscheide in der Regel dem Vertreter oder der Vertreterin zuzustellen; doch ist auch die Zustellung an die steuerpflichtige Person gültig. Kann aber infolge Zustellung an die steuerpflichtige Person eine Frist nicht eingehalten werden, bleibt deren Wiederherstellung nach § 15 VO StG vorbehalten. Die Zustellung eines Einschätzungsentscheids an die steuerpflichtige Person anstatt an ihre Vertretung stellt einen Eröffnungsmangel dar, sofern der Veranlagungsbehörde die entsprechende Vollmacht vorgelegen hat.

Aus einer mangelhaften Eröffnung darf dem Betroffenen zwar kein Nachteil entstehen (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., 2018, S. 293; BGr, 9. Juni 2015, 2C\_709/2014, E. 3.1). Die Steuerpflichtigen haben aber nach dem Grundsatz von Treu und Glauben die sich aufdrängenden und zumutbaren Schritte zur Behebung des Mangels vorzunehmen. Wird eine Verfügung an die steuerpflichtige Person nicht an ihre Vertretung zugestellt, ist der steuerpflichtigen Person nach ständiger Praxis grundsätzlich zuzumuten, Kontakt mit der Vertretung oder der Behörde aufzunehmen, um abzuklären, ob die Verfügung der steuerpflichtigen Person lediglich orientierungshalber zugestellt wurde oder ob die Behörde das Vertretungsverhältnis missachtet hat (BGr, 9. Juni 2015, 2C\_709/2014, E. 4.3.5). Ist es der Vertretung aufgrund der mangelhaften Zustellung –

trotz Kontaktaufnahme der steuerpflichtigen Person mit der Vertretung innert zumutbarer Frist – nicht möglich, fristgerecht das Rechtsmittel zu ergreifen (etwa wegen längerer Abwesenheit der steuerpflichtigen Person), kann dies nach Rechtsprechung des Bundesgerichts einen Wiederherstellungsgrund im Sinne von § 15 VO StG darstellen (BGr, 9. Juni 2015, 2C\_709/2014, E. 3.1; BGr, 30. August 1988 = ASA 59, 415, E. 3c = StE 1989 B 93.6 Nr. 9).

b) Der Einschätzungsentscheid vom 14. August 2020 war an die Pflichtigen an ihrer Adresse an der ...strasse in C adressiert. Ein Zustellnachweis liegt nicht vor, in dessen haben die Pflichtigen den Entscheid tatsächlich erhalten, haben sie diesen doch mit der Eingabe vom 3. September 2020 unter Protest wieder retourniert. Er wurde ihnen damit gültig zugestellt, und zwar gemäss § 10 VO StG selbst dann, wenn sie zu dieser Zeit einen Steuervertreter bezeichnet hatten und dies den Steuerbehörden bekannt war.

Die Pflichtigen reagierten mit Eingabe vom 3. September 2020 innerhalb der durch die gültige Zustellung ausgelösten Einsprachefrist; mithin hinderte die Zustellung an sie selber statt an ihren Steuervertreter sie nicht daran, innerhalb der Einsprachefrist ihre Rechte wahrzunehmen. Sie haben somit durch die direkte Zustellung an sie selber keinen Nachteil erlitten. Es kann deshalb offen bleiben, ob im Zeitpunkt der Zustellung ein Vertretungsverhältnis bestand und dies den Steuerbehörden hätte bekannt sein müssen.

c) Entgegen den Vorbringen der Pflichtigen ist der Einschätzungsentscheid auch nicht nichtig:

Von einem nichtigen Entscheid ist nur ausnahmsweise auszugehen, wenn er einen Mangel aufweist, der besonders schwer ist, offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (BGE 137 I 273; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 126 N 58 StG). Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht wie z.B. der Umstand, dass die betroffene Person keine Gelegenheit hatte, am Verfahren teilzunehmen, oder das Fehlen der gesetzlich vorgeschriebenen Form der Mitteilung oder funktionelle oder sachliche Unzuständigkeit der verfügenden Behörde (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 126 N 59 StG).

Die Zustellung an die vertretenen Personen direkt statt an ihre Vertretung stellt keinen schweren Verfahrensmangel dar. Zum einen werden die Adressaten dadurch in keiner Weise an der Wahrnehmung ihrer Rechte behindert, werden sie doch dadurch über den Inhalt der Entscheidung informiert und stehen ihnen alle Möglichkeiten zur Anfechtung offen. Zum anderen enthält § 10 VO StG für diesen Fall eine Regelung, die verhindern soll, dass eine Person dennoch dadurch einen Nachteil erleidet. Der rein formellen Betrachtungsweise der Pflichtigen, allein aus dem Verfahrensfehler bereits auf eine Nichtigkeit zu schliessen, ist deshalb nicht zu folgen.

2. Die Pflichtigen verweisen darauf, dass der Pflichtige sich per ... Mai 2016 bei der Einwohnerkontrolle C ins Ausland abgemeldet habe und erst am ... August 2017 wieder angemeldet habe. Zur Klarstellung der Besteuerungsgrundlagen ist deshalb kurz auf die Frage der Steuerpflicht des Pflichtigen in der Steuerperiode 2016 einzugehen.

a) Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (§ 3 Abs. 1 StG). Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Abs. 2). Einen steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier ungeachtet vorübergehender Unterbrechung, bei Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindesten 30 Tagen, ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit während mindesten 90 Tagen aufhält (Abs. 3). Die Steuerpflicht endet mit dem Wegzug der steuerpflichtigen Person aus dem Kanton (§ 10 Abs. 2 StG). Im internationalen Verhältnis besteht die einmal begründete Steuerpflicht kraft persönlicher Zugehörigkeit indessen auch bei Wegzug solange fort, als nicht ein neuer Wohnsitz begründet wurde (BGE 138 II 300; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 10 StG). Der steuerrechtliche Wohnsitz ist derjenige Ort, wo sich eine Person mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befindet (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 8 StG). Die Absicht dauernden Verbleibens wird als gegeben erachtet, wenn der Lebensmittelpunkt an einen Ort verlegt wird. Nach der Praxis wird ein Jahr als Mindestdauer akzeptiert (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 3 N 24 StG).

b) Vorweg ist festzuhalten, dass der Pflichtige auch bei Annahme eines Wegzugs ins Ausland weiterhin der kantonalen Steuerpflicht unterstand, da er Eigentümer der Liegenschaft in C ist und deshalb kraft § 4 Abs. 1 lit. b StG (wirtschaftliche Zugehörigkeit) weiterhin hier steuerpflichtig war. Damit war er verpflichtet, eine Steuererklärung einzureichen und sämtliche Einkommens- und Vermögensverhältnisse anzugeben (§ 133 Abs. 2 StG).

c) Darüber hinaus durfte die Vorinstanz gestützt auf die Akten bezüglich der Steuerperiode 2016 auf einen fortdauernden Wohnsitz des Pflichtigen in C schliessen. Gemäss Adressauskunft der Stadt C meldete er sich per ... Mai 2016 in die D ab und zog per ... August 2017 aus den E wieder zurück. Die C Wohnadresse blieb gleich. Mangels fester ausländischer Wohnadresse begründete der Pflichtige somit keinen neuen festen Wohnsitz im Ausland, weshalb nach bundesgerichtlicher Praxis die bisherige Steuerpflicht fortdauernte, auch wenn die Abwesenheit mit 14 Monaten leicht länger dauerte als nach Praxis zur Begründung eines neuen Wohnsitzes erforderlich. Zudem wohnte die Pflichtige die gesamte Zeit unverändert in C, und kehrte der Pflichtige auch wieder dorthin zurück. Damit bestand ein starker persönlicher Bezug zu diesem Ort, weshalb sich der Mittelpunkt der Lebensbeziehung weiterhin dort befand. Die Pflichtigen machen keinerlei Ausführungen, die dieser Beurteilung widersprechen würden. Insbesondere machen sie keine rechtliche oder faktische Trennung während dieser Zeit geltend. Damit unterstand der Pflichtige in der Steuerperiode 2016 der unbeschränkten Steuerpflicht des Kantons Zürich kraft persönlicher Zugehörigkeit.

3. Die Pflichtigen machen zu den Steuerfaktoren keine Ausführungen, indessen bezeichnen sie die Festsetzung des Rückerstattungsanspruchs der Verrechnungssteuer, Fälligkeitsjahr 2016, auf Fr. 0.- als willkürlich, da gemäss einem Registerauszug die Rückerstattungsbeträge in den vorangehenden Steuerperioden ersichtlich gewesen seien.

a) Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) hat eine nach den Art. 22 – 28 berechnete Person Anspruch auf Rückerstattung der von der Schuldnerschaft abgezogenen Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswerts besass. Natürliche Personen haben gemäss Art. 22 Abs. 1 VStG Anspruch auf Rückerstattung

der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung im Inland Wohnsitz hatten.

Wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angibt, verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer (Art. 23 Abs. 1 VStG, in der Fassung vom 28. September 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019). Die Verwirkung tritt nicht ein, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren entweder nachträglich angegeben werden (Art. 23 Abs. 2 lit. a VStG) oder von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden (Art. 23 Abs. 2 lit. b VStG). Art. 23 Abs. 2 VStG gilt für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungsteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist (Übergangsbestimmung zur Änderung vom 28. September 2018, Art. 70d VStG).

b) Die Pflichtigen haben im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis 2016 einen Wertschriftenbestand von Fr. 149'159.- und einen Wertschriftenertrag von Fr. 68.- deklariert und einen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer von Fr. 0.- gestellt. Mit Auflage vom 12. Juni 2018 und Mahnung vom 21. Juni 2018 hat das kantonale Steueramt die Pflichtigen ausdrücklich aufgefordert, die Differenz zum Wertschriftenbestand per 31. Dezember 2015 von Fr. 2'768'030.- zu erklären. Die Pflichtigen haben sich in der Folge aber hierzu nicht geäußert und insbesondere weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren eine Nachdeklaration vorgenommen. Mithin entspricht die Festsetzung des Rückerstattungsanspruchs auf Fr. 0.- ihrer eigenen Deklaration und besteht mangels Nachdeklaration im Sinn von Art. 23 Abs. 2 lit. a VStG keine Veranlassung, diese zu berichtigen.

Damit stellt sich einzig noch die Frage, ob nicht das kantonale Steueramt gestützt auf Art. 23 Abs. 2 lit. b VStG von sich aus einen höheren Rückerstattungsbetrag hätte gewähren müssen, weil es im Rahmen einer Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen sowohl beim Vermögens als auch beim Vermögensertrag bei den deklarierten Beträgen Hinzurechnungen vorgenommen hat, indem es den Wertschriftenbestand auf Fr. 2'800'000.- und den Wertschriftenertrag nach pflichtgemäsem Ermessen auf

Fr. 41'000.- geschätzt hat. Dabei ging es mangels Erklärung der Pflichtigen zu ihrer Vermögensentwicklung davon aus, dass sich ihr Wertschriftenbestand im Vergleich zum Stand per Ende Vorjahr nicht verändert hat und die Selbstdeklaration ungenügend war. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass entsprechend den Vorjahren darin auch verrechnungssteuerbelastete Vermögenserträge enthalten sind.

Eine solche Auslegung von Art. 23 Abs. 2 lit. b VStG ist indessen abzulehnen. Die Höhe des Rückerstattungsanspruchs ist nicht Teil einer Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen. Diese ist lediglich im StG vorgesehen und umfasst dementsprechend nur die im StG geregelten Steuerfaktoren, mithin das steuerbare Einkommen und das steuerbare Vermögen. Der Rückerstattungsanspruch bestimmt sich demgegenüber alleine nach der Verrechnungssteuer-Gesetzgebung. Diese enthält keine Vorschriften über die pflichtgemässe Schätzung des Rückerstattungsanspruchs. Dass eine Hinzurechnung durch die Steuerbehörden im Sinn von Art. 23 Abs. 2 lit. b VStG nur dann erfolgen muss, wenn der Behörde Belege über konkrete Vermögenserträge vorliegen, und blosser Wahrscheinlichkeitsüberlegungen nicht ausreichen, ergibt sich aus einem Vergleich mit Art. 48 Abs. 2 VStG, wonach ein Antragsteller die Steuerbehörde über seinen Rückerstattungsanspruch dokumentieren muss, ansonsten bei fehlenden Unterlagen der Antrag abgewiesen wird. Bei einer Hinzurechnung von Amtes wegen gemäss Art. 23 Abs. 2 lit. b VStG kann kein minderes Mass an die Dokumentation des Rückerstattungsanspruchs gelten. Selbst wenn sich die Steuerbehörde bei der Schätzung der Höhe von Wertschriftenvermögen und Wertschriftenertrag an den Werten der vorangehenden Steuerperiode ausrichtet und darin verrechnungssteuerbelastete Erträge enthalten waren, besteht keine Gewissheit, dass auch die identischen Wertschriften gehalten wurden. Die formellen Anforderungen an die vom Antragsteller vorzulegende Dokumentation gemäss Art. 48 VStG sind in einem solchen Fall nicht erfüllt. Zudem erlischt der Anspruch auf Rückerstattung, wenn der Antrag auf Rückerstattung nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist – vorliegend 2016 –, gestellt wird (Art. 32 Abs. 1 VStG). Mithin ist der Untergang des Anspruchs infolge Zeitablaufs ohnehin untergegangen, da der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer für die Steuerjahr 2016 analog den Vorjahren erst mit dem Rekurs vom 7. November 2022 erstmals gestellt wurde.

4. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]