

## Vertretung im Veranlagungsverfahren

### 1. Allgemeines

Wer eine steuerpflichtige Person vertritt, muss sich grundsätzlich gemäss § 151 StG durch eine schriftliche Vollmacht ausweisen.

Die Steuerbehörden können von einer steuerpflichtigen Person mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland verlangen, dass sie einen Vertreter in der Schweiz bezeichnet.

### 2. Vertragliche Vertretung

Ein Vertreter der steuerpflichtigen Person hat sich durch eine **schriftliche** Vollmacht auszuweisen. Der steuerpflichtigen Person wird mit den Steuererklärungsunterlagen ein spezielles Vollmachtsformular zugestellt. Grundsätzlich ist diese Vollmacht beschränkt auf das Veranlagungsverfahren. Soll die Vertretung auch für das Bezugsverfahren (z.B. Zustellung der Rechnung) gelten, hat die steuerpflichtige Person dem Vertreter eine spezielle Vollmacht auszustellen. Die Veranlagungsbehörde darf gestützt auf Artikel 33 Absatz 3 OR von der ihr gegenüber kommunizierten Vertretungskompetenz ausgehen (BGer 2C\_872/2018, E. 3.3.5).

Betreffend (zivilrechtliche) Ausgestaltung der Vollmacht besteht Formfreiheit, weshalb auch eine mündliche oder durch konkludentes Verhalten erfolgte Ermächtigung möglich ist (Entscheid BGer 2C\_872/2018, E. 2.2.4). Die sogenannte „Anscheinsvollmacht“ ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zulässig (BGer 2C\_872/2018, E. 2.2.4).

Bei einer Anscheinsvollmacht ist aufgrund konkreter Anhaltspunkte bzw. durch konkludentes Verhalten der steuerpflichtigen Person nach Treu und Glauben auf die Bevollmächtigung einer Drittperson zu schliessen (z.B. Einspracheerhebung durch einen Treuhänder). Artikel 117 DBG macht die (steuerrechtliche) Gültigkeit eines Vertretungsverhältnisses nicht von deren schriftlichen Begründung abhängig. Im Zweifelsfall oder bei telefonischen Kontakten ist aber dennoch auf einer schriftlichen Vollmacht zu beharren und diese frühzeitig einzuverlangen. Eine Anscheinsvollmacht gilt unter Berücksichtigung der vertikalen Harmonisierung auch in Bezug auf die Belange der Staats- und Gemeindesteuern. Bei einem nach dem Anwaltsgesetz (BGFA) zugelassenen Rechtsanwalt gilt die gesetzliche Vermutung, dass er die steuerpflichtige Person vertritt, für die er handelt (§ 9 Abs. 4 VRG).

Erfolgt die Zustellung trotz bestehendem Vertretungsverhältnis an die steuerpflichtige Person, hat dies nicht die Nichtigkeit der Verfügung zur Folge. Die entsprechende Verfügung ist lediglich mangelhaft und damit anfechtbar. Aus der fälschlicherweise erfolgten Zustellung darf der steuerpflichtigen Person kein Nachteil erwachsen. Würde die steuerpflichtige Person z.B. dadurch eine Frist verpassen, weil sie persönlich ferienabwesend ist und nicht rechtzeitig reagieren kann, sind die Bestimmungen über die Fristwiederherstellung massgebend (vgl. § 164 Abs. 3 StG).

Die falsche Zustellung entbindet die steuerpflichtige Person aber nicht von Sorgfalt und Mitwirkung im Verfahren. Es ist der steuerpflichtigen Person gemäss Treu und Glauben zuzumuten, innert angemessener Frist, d.h. in der Regel bis zum Ende der Rechtsmittelfrist abzuklären, ob die Verfügung lediglich orientierungshalber zugegangen ist und ob ihr Vertreter auch mit einem Exemplar bedient worden ist (BGE 2C\_704/2014, Erw. 4.3.5., BGE 2C\_11/2016, Erw. 2.1.2.). Damit verlängert sich die Einsprachefrist um maximal 30 Tage. Eine spätere Einspracheerhebung muss gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung unter dem Aspekt einer besonderen Fristwiederherstellung zulässig sein, wenn die fristgerechte Weiterleitung an den Vertreter nicht zumutbar erscheint (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 127 N20; StRE 285/2009).

Eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach bei einem gültigen Vertretungsverhältnis sämtliche Verfügungen dem Vertreter und nicht dem Vertretenen zuzustellen sind, ist bei der Mahnung von Verfahrenspflichtverletzungen gegeben. Da bei einer Verfahrenspflichtverletzung (z.B. Nichteinreichen der Steuererklärung) die vorgängige Mahnung Strafbarkeitsvoraussetzung ist, ist die Mahnung zwingend auch der pflichtigen Person selbst zuzustellen.

### **3. Zustellung von Veranlagungsentscheiden ins Ausland (notwendige Vertretung)**

Die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden ins Ausland ist völkerrechtswidrig. Zustellungen rein informativen Charakters (insbesondere Aufforderung zur Bevollmächtigung eines Schweizer Vertreters gemäss § 151 Abs. 2 StG) sind hingegen völkerrechtlich zulässig.

Wird eine Verfügung oder ein Entscheid dennoch ins Ausland eröffnet, ist die Zustellung ungeachtet ihrer völkerrechtlichen Unzulässigkeit gültig, denn auf die Völkerrechtswidrigkeit der Zustellung kann sich nur der dadurch in seinem Hoheitsgebiet verletzte Staat berufen (BGE 119 Ib 429). Erfolgt auf die postalische Zustellung eine schriftliche Reaktion durch die steuerpflichtige Person, kann von einer Zustellung ausgegangen werden (Tschannen, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri 2015, § 175 N 20).

Von Zustellungen von Verfügungen und Entscheiden ins Ausland ist abzusehen. Die steuerpflichtige Person mit Wohnsitz im Ausland muss indessen aufgefordert werden, einen Steuervertreter bzw. Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz zu bezeichnen (§ 151 Abs. 2 StG). Diese Aufforderung kann aufgrund ihres informativen Charakters postalisch ins Ausland zugestellt werden.

Kommt die steuerpflichtige Person der Aufforderung nicht nach oder ist sie unbekanntem ausländischen Aufenthalts, wird die Verfügung gemäss § 163 Absatz 1 StG i.v.m. § 21 VRG im Amtsblatt veröffentlicht (vgl. auch Art. 116 Abs. 2 DBG), denn ohne Eröffnung an die steuerpflichtige Person kann die Verfügung ihr gegenüber keine Wirksamkeit entfalten (Verwaltungsgerichtsentscheid Kanton GR v. 19.6.2001). In dringenden Fällen (z.B. bei einer Sicherstellungsverfügung) kann allenfalls auf eine vorgängige Aufforderung zur Bezeichnung eines Zustellungsbevollmächtigten verzichtet und die Verfügung direkt im Amtsblatt veröffentlicht werden.

Bei der Veröffentlichung von Veranlagungsverfügungen und Entscheiden im Amtsblatt ist dem Steuergeheimnis Rechnung zu tragen. Daher wird nur bekannt gegeben, welche Behörde die Verfügung getroffen hat, was sie verfügt bzw. entschieden hat, und welches Rechtsmittel gegen die Verfügung bzw. den Entscheid zusteht. Bei Veranlagungsverfügungen werden die Steuerfaktoren nicht mitgeteilt, wohl aber der definitive Steuerbetrag. Auf eine Begründung der Verfügung bzw. des Entscheides ist zu verzichten (Frei/Kaufmann/Richner/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. Zürich 2023, Art. 116 N50).

#### **4. Vertretung für Personen mit Wohnsitz Ausland, welche eine nachträglich ordentliche Veranlagung beantragt haben (notwendige Vertretung)**

Quellensteuerpflichtige Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt können unter bestimmten Voraussetzungen eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen (vgl. StP 120b Nr. 1 und StP 120c Nr. 1). Nebst der Einreichung der erforderlichen Unterlagen ist zudem die Bezeichnung einer Zustelladresse in der Schweiz erforderlich.

Wird keine Zustelladresse bezeichnet oder verliert die Zustelladresse während des Veranlagungsverfahrens ihre Gültigkeit, gewährt die zuständige Behörde der steuerpflichtigen Person eine angemessene Frist für die Bezeichnung einer gültigen Zustelladresse.

Läuft diese Frist unbenutzt ab, so tritt die Quellensteuer an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Staats- und Gemeindesteuer auf dem Erwerbseinkommen. § 164 Absatz 3 gilt sinngemäss.