

Vertretung im Veranlagungsverfahren

1. Allgemeines

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

Die Steuerbehörden können von einem Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland verlangen, dass er einen Vertreter in der Schweiz bezeichnet.

2. Vertragliche Vertretung

Ein Vertreter des Steuerpflichtigen hat sich durch eine **schriftliche** Vollmacht auszuweisen. Dem Steuerpflichtigen 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 der Steuerpflichtige dem Vertreter eine spezielle Vollmacht auszustellen.

Die sogenannte „Anscheinsvollmacht“ wird in der Praxis als zulässig erachtet. Bei einer Anscheinsvollmacht ist aufgrund konkreter Anhaltspunkte 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 dürfte auch in Bezug auf die Belange der Staats- und Gemeindesteuern zulässig sein, da das kantonale Recht aufgrund der vertikalen Harmonisierung keine weitergehenden Formvorschriften verlangen darf als das Recht der direkten Bundessteuer.

Liegt eine gültige Vertretung vor, so müssen die Verfügungen (Veranlagung, Einspracheentscheide etc.) dem Vertreter zugestellt werden. Wird die Verfügung trotzdem dem Steuerpflichtigen zugestellt, so ist sie mangelhaft, und dem Steuerpflichtigen darf daraus kein Nachteil erwachsen. Würde der Steuerpflichtige z.B. dadurch eine Frist verpassen, weil er persönlich ferienabwesend ist und nicht rechtzeitig reagieren kann, so sind die Bestimmungen über die Fristwiederherstellung massgebend (vgl. § 164 Abs. 3 StG). Die Berufung des Steuerpflichtigen auf die mangelhafte Zustellung ist jedoch auf jeden Fall beschränkt durch den Grundsatz von Treu und Glauben.

Erfolgt die Zustellung trotz bestehendem Vertretungsverhältnis an die steuerpflichtige Person, hat dies nicht die Nichtigkeit der Verfügung zur Folge. Die entsprechende Verfügung wird lediglich anfechtbar. Aus der fälschlicherweise erfolgten Zustellung darf der steuerpflichtigen Person kein Nachteil erwachsen. 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/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, N 20 zu § 127; Tschannen, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri 2015, N 14 zu § 176; 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 dem Pflichtigen 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, so 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, so kann von einer Zustellung ausgegangen werden (Tschannen, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri 2015, N 20 zu § 175).

Von Zustellungen von Verfügungen und Entscheiden ins Ausland ist abzusehen. Die steuerpflichtige Person mit Wohnsitz im Ausland muss indessen aufgefordert werden, einen Stellvertreter 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 unbekannt ausländischen Aufenthalts, wird die Verfügung gemäss § 163 Abs. 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/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. Zürich 2016, N 50 zu Art. 116).