

## Direkte Bundessteuer

### Zweistufigkeit des Rekursverfahrens, Vertretung bei Anscheinsvollmacht

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 29. Juni 2006

*Das zweistufige Rekursverfahren gilt nicht nur für die kantonalen Steuern, sondern aufgrund der harmonisierungsrechtlich gebotenen Parallelität der Verfahrenswege auch für die direkte Bundessteuer.*

*Die steuerpflichtige Person kann sich im Steuerverfahren vertreten lassen. Fehlt eine schriftliche Vollmacht, so darf bzw. muss die Steuerverwaltung das Bestehen eines Vertretungsverhältnisses annehmen, wenn sich aus den Umständen eine eindeutige Willensäußerung der steuerpflichtigen Person auf Bevollmächtigung eines Dritten ergibt (Anscheinsvollmacht).*

#### *I. Sachverhalt*

Die S. AG ist durch die Steuerverwaltung Basel-Stadt mangels Abgabe einer Steuererklärung pro 2002 amtlich eingeschätzt worden. Diese Veranlagungsverfügung vom 11. Juni 2004 wurde der P. M. AG in Zürich zugestellt. Mit Schreiben vom 29. September 2004 teilte die P. C. AG der Steuerverwaltung mit, dass die S. AG die Rechnungen für die kantonalen Steuern und die Bundessteuern unter Vorbehalt der Einsprache gegen die Veranlagung vom 11. Juni 2004 bezahlt habe. Am 24. Dezember 2004 erhob die P. C. AG schriftlich Einsprache gegen die amtliche Einschätzung vom 11. Juni 2004. Die Steuerverwaltung erachtete die Einsprache mangels Einhaltung der Rechtsmittelfrist von 30 Tagen für verspätet und trat mit Entscheid vom 14. Januar 2005 nicht darauf ein. Die gegen diesen Entscheid gerichtete Beschwerde wies die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 22. September 2005 ab.

Gegen diesen Entscheid hat die S. AG rechtzeitig an das Verwaltungsgericht rekurriert mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und zur ordentlichen Eröffnung an die Steuerverwaltung, eventualiter an die Vorinstanz, zurückzuweisen. Subeventualiter sei die Frist wiederherzustellen. In ihrer Vernehmlassung schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin hat innert Frist keine Replik eingereicht. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen.

Das Parallelverfahren betreffend die kantonalen Steuern 2002 ist mit Verfügung des Referenten vom 3. Mai 2006 bis zum rechtskräftigen Entscheid im vorliegenden Verfahren sistiert worden.

## II. Entscheidungsgründe

1.1 Nach Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheids der Steuerrekurskommission an eine weitere, verwaltungsunabhängige kantonale Instanz (in der Regel das Verwaltungsgericht) vorsehen. Das baselstädtische Recht sieht den Weiterzug eines von der Steuerrekurskommission beurteilten Falls in Bezug auf die direkte Bundessteuer nicht explizit vor. Nun hat aber das Bundesgericht entschieden, dass die Kantone aufgrund des Steuerharmonisierungsgesetzes verpflichtet seien, für Beschwerden einen einheitlichen Instanzenzug zu schaffen (BGE 130 II 65). Das bedeutet, dass die Kantone für beide Steuerarten entweder das ein- oder aber das zweistufige Rechtsmittelverfahren vorsehen müssen. Mit Blick auf die erteilte Rechtsmittelbelehrung im Entscheid der Steuerrekurskommission vom 22. September 2005 ist es richtig, dass das Verwaltungsgericht die Zuständigkeit in dieser Sache anerkennt. Wird im Kanton der Steuerrekursentscheid in Bundessteuerrechtssachen an das Verwaltungsgericht weitergezogen, hat man es gleichwohl mit einem kantonalen Rechtsmittel zu tun, weshalb der Terminus «Rekurs» und nicht «Beschwerde» zu verwenden ist. Das ändert freilich nichts daran, dass sich das Verfahren nach Bundesrecht richtet, erklärt doch Art. 145 Abs. 2 DBG die Art. 140–144 DBG für sinngemäss anwendbar. Das bedeutet, dass sich die Rekursfrist nach Art. 141 Abs. 2 DBG (und nicht nach § 16 VRPG) richtet und damit 30 Tage seit Eröffnung des angefochtenen Entscheids beträgt. Diese Frist ist vorliegend eingehalten, weshalb auf den Rekurs einzutreten ist.

1.2 Die Kognition richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG. Danach hat das Verwaltungsgericht zu prüfen, ob die Verwaltung den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewendet oder ihr Ermessen verletzt hat.

2. Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der Rekurrentin die Veranlagungsverfügung vom 11. Juni 2004 durch deren Zustellung an die P. M. AG rechtsgültig zugegangen ist. Die Rekurrentin macht geltend, dass für die Steuerperiode 2001 und 2002 weder die P. M. AG noch die P. C. AG über eine Vollmacht zur Steuervertretung verfügt hätten. Sie bringt insbesondere vor, dass der P. M. AG erst ab dem 31. Dezember 2004 für ein Jahr eine Vollmacht erteilt worden sei, und beanstandet, dass die Vorinstanz vor diesem Datum fälschlicherweise von einer Anscheinsvollmacht ausgegangen sei.

2.1 Massgebliche Bestimmung für die Vertretung von Steuerpflichtigen im Verfahren der direkten Bundessteuer ist Art. 117 DBG. Danach können sich Steuerpflichtige im Steuerverfahren vertreten lassen. Der Steuerbehörde wird das Bestehen des Vertretungsverhältnisses meist durch Einreichen einer schriftlichen Vollmacht kundgegeben. Bei Fehlen einer solchen Vollmacht darf bzw. muss ein Vertretungsverhältnis von der Steuerverwaltung nur angenommen werden, wenn sich aus den Umständen eine eindeutige Willensäusserung des Steuerpflichtigen auf Bevollmächtigung eines Dritten ergibt (Martin Zweifel, in: Kommentar zum

Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]/Martin Zweifel und Peter Athanas [Hrsg.]/Basel 2000, Art. 117 DBG N 12 m.w.H.). Der Steuerpflichtige schafft oder billigt solche Umstände, wenn er wissenschaftlich duldet, dass ein Dritter als sein Vertreter auftritt. Diesfalls werden dem Steuerpflichtigen alle Handlungen des Vertreters bis zur Bekanntgabe eines Vollmachtentzuges gegenüber der Steuerbehörde zugerechnet. Vorausgesetzt wird einerseits, dass der Vertreter gegenüber dem Dritten in fremden Namen gehandelt hat. Des Weiteren wird verlangt, dass der Geschäftsherr diesen Rechtsschein objektiv zu vertreten hat und der Dritte gutgläubig ist (BGE 120 II 197 E. 2b S. 200 ff.). Diese formlose und konkludente Bevollmächtigung des Steuerpflichtigen wird in der Lehre und in der Praxis als Anscheinsvollmacht bezeichnet (Marc Stähli, Die Rechtsstellung des Steuervertreters, Bern 1994, S. 86 ff. m.w.H., insbes. S. 92 f.; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 11. April 2000, in: PVG 2000 N. 45). Die Rechtsfigur der Anscheinsvollmacht ist (auch) im Steuerrecht anerkannt. Die gegenteiligen Ausführungen der Rekurrentin vermögen daran nichts zu ändern. Aus Art. 117 Abs. 2 DBG selbst ergibt sich, dass es im Ermessen der Behörde liegt, ob sie vom Vertreter des Steuerpflichtigen eine schriftliche Vollmacht verlangen will (Zweifel, a.a.O., Art. 117 DBG N 12). Zu prüfen ist im Folgenden, ob die Vorinstanz aus dem Verhalten der Rekurrentin in guten Treuen auf einen Willen zur Stellvertretung schliessen durfte.

2.2 Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang vorab das Steuerjahr 2001. Die Rekurrentin macht geltend, die Steuerverwaltung habe selber erkannt, dass für das Steuerjahr 2001 keine Vollmacht vorgelegen habe, weshalb die Eröffnung der Veranlagungsverfügung ordnungsgemäss an die Steuerpflichtige erfolgt sei. Im Steuerjahr 2002 habe dann die Verwaltung, obwohl ihr keine Vollmacht vorgelegt worden sei, die Veranlagungsverfügung unzulässigerweise an die P. M. AG zugestellt.

Bis zu ihrer Einsprache vom 12. Februar 2004 war das Vertretungsverhältnis der Rekurrentin für die Steuerverwaltung ungewiss. Tatsächlich lag der Steuerverwaltung für das Steuerjahr 2001 keine Bevollmächtigung zur Vertretung der Rekurrentin vor; dennoch wurden ihr aber von der P. C. AG mit Schreiben vom 5. Februar 2003 und 4. März 2003 zwei Gesuche um Fristerstreckung für die Steuererklärung 2001 der Rekurrentin übersendet. Aufgrund dieser unklaren Vertretungsverhältnisse der Rekurrentin musste die Steuerverwaltung die Zustellung zwingend an die Rekurrentin vornehmen (Zweifel, a.a.O., Art. 117 DBG N 34). Klarheit schuf die Rekurrentin allerdings mit ihrer Einsprache vom 12. Februar 2004, mit welcher die P. C. AG der Steuerverwaltung erklärte, dass sie «als bevollmächtigte Vertreterin» der Rekurrentin auftrete. Dieser Einsprache legte sie die Steuererklärung 2001 mit der Jahresrechnung, mithin Unterlagen, welche sie nur von der Rekurrentin haben konnte, bei. Daraus erhellt, dass sich die Rekurrentin mit Wirkung ab dem 12. Februar 2004 – zumindest für die Steuerperiode 2001 – durch die P. C. AG vertreten lassen wollte.

2.3 Am 8. März 2004 erhielt die Steuerverwaltung Basel Stadt ein Fax ab der Nummer 0041... mit dem Absender «P. 8050 Zürich», mit welchem M.Z., Spartenleiter der P. M. AG in Zürich, darum ersuchte, «in Zukunft sämtliche Unterlagen [der Rekurrentin] an die untenstehende Adresse und nicht an P. C.» zu senden. Die untenstehende Adresse lautete: P. M. AG, T.-Strasse xx, 8050 Zürich. An diese Adresse schickte die Steuerverwaltung die zur Diskussion stehende amtliche Einschätzung vom 11. Juni 2004 für das Steuerjahr 2002. Die Rekurrentin bringt nun vor, «eine» AG, die P. M. AG habe ohne Vollmacht, von sich aus, eine Mitteilung an die Steuerverwaltung per Fax gesendet. Es habe, so die Rekurrentin weiter, ein Dritter bloss behauptet, er bzw. sie sei bevollmächtigt (Rekursbegründung, Rz 6 und 15).

2.3.1 Wie bereits dargelegt worden ist, liess sich die Rekurrentin für das Steuerjahr 2001, zumindest mit Wirkung ab dem 12. Februar 2004, von der P. C. AG vertreten (E. 2.1.1). Dem Einspracheschreiben vom 12. Februar 2004, mit welchem sich die P. C. AG als Vertreterin der Rekurrentin zu erkennen gab, war eine auf den 10. Februar 2004 datierte Visitenkarte von W. G., dipl. Steuerexperte bei der P. C. AG, beigelegt; auf ihr ist von Steuerexperte G. handschriftlich eingetragen «Beilagen wie besprochen mit Herrn Z.». M.Z., Spartenleiter der P. M. AG in Zürich, war es dann auch, welcher am 8. März 2004 das in E. 2.3 erwähnte Fax unter Angabe der Registernummer der Rekurrentin an die Steuerverwaltung geschickt hatte. Obwohl die retournierte Mahnung vom 26. Januar 2004 für die Veranlagungsverfügung der Steuerperiode 2001 als auch das Fax vom 8. März 2004 tragen sodann denselben Absender, nämlich «P. 8050 Zürich». In dieses Bild passt auch, dass der Empfang der Veranlagungsverfügung vom 11. Juni 2004 von «P.» quittiert worden ist. Diese Abläufe – insbesondere die oben genannte Visitenkarte – beweisen, dass die Rekurrentin bereits vor dem Einspracheschreiben vom 12. Februar 2004 in Kontakt mit der P. M. AG stand und diese auch für die Rekurrentin gehandelt hat, leitete sie doch die Unterlagen, die sie nur von der Rekurrentin haben konnte, intern an die P. C. AG weiter. Eine enge Kooperation ergibt sich auch aus dem Umstand, dass auf die der P. M. AG zugestellte Veranlagungsverfügung zunächst am 29. September 2004 die P. C. AG reagiert hat. M. Z. von der P. M. AG hat also mit Wissen und Willen der von der Rekurrentin bevollmächtigten P. C. AG gehandelt; dies muss sich die Rekurrentin, die nicht so sehr die P. C. AG, sondern die «P.» im Allgemeinen bevollmächtigen wollte, anrechnen lassen.

2.3.2 Die Vermutung, dass die P. C. AG und die P. M. AG nicht nur einer Firmengruppe angehören, sondern dass diese Gruppe nach aussen als Einheit auftritt, deren Glieder austauschbar sind, wird neben dem soeben erwähnten identischen Faxkopf – ohne Hinweis auf unterscheidbare P.-Firmen – auch durch das Briefpapier der Firmengruppe bestätigt: Dieses, wie auch die Visitenkarte, sind gross überschrieben «P.» ohne Hinweis auf eine nähere Firmenbezeichnung. In der Fusszeile des Briefpapiers sind die Adressen der «P.» in K., S., F., X. und Z. aufgeführt, wobei nichts darauf hinweist, dass es sich nicht um Niederlassungen resp. Zweigstellen, sondern um selbständige Unternehmen handeln könnte. Dem Briefpapier ist schliesslich noch zu entnehmen, dass die E-Mail-Adresse «info@P..ch» lautet und dass über P. mehr auf der Internet-Seite «www.P..ch» zu erfahren ist. Aus dem

Internetauftritt der P.-Gruppe ergibt sich ebenfalls kein Hinweis darauf, dass es sich bei den einzelnen P.-Firmen um selbständige Unternehmen handelt. Insbesondere ist zu lesen, dass unter dem Namen P. umfassende Dienstleistungen in den Bereichen Unternehmensberatung, Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung und Management Services geboten werden. Weiter erfährt der Leser, dass die P. Gruppe in sieben Niederlassungen über 80 Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen beschäftigt. Das ebenfalls abrufbare Organigramm der P. Gruppe und die Vorstellung des Führungsteams mit seinen Aufgabenbereichen verdeutlichen die hierarchische Struktur und zeigen die enge Verbindung der P. C. AG mit der P. M. AG. Insbesondere geht klar hervor, dass diese beiden Gesellschaften faktisch eng miteinander verbunden sind und eng miteinander kooperieren (vgl. E. 2.3.1).

2.4 Aus dem Gesagten folgt, dass sich die Rekurrentin ihrer Vertretung durch die P. Gruppe bewusst war und diese auch duldete. Damit hat sie einen Umstand geschaffen bzw. gebilligt, aufgrund dessen die Steuerverwaltung in guten Treuen auf eine Bevollmächtigung der P. M. AG geschlossen hat und somit berechtigterweise von einem Vertretungsverhältnis ausgegangen ist. Die Berufung der Rekurrentin auf die fehlende Vollmacht der P. M. AG ist geradezu mutwillig.

3. Bei diesem Ergebnis besteht auch für die Wiedereinsetzung kein Grund. Die Vertreterin der Rekurrentin hat offensichtlich die Einsprachefrist verpasst. Von einem unverschuldeten Hindernis kann keine Rede sein.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen