

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00013 vom 30. Mai 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-05-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00013

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00013 du 30 mai 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00013 del 30 maggio 2018

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2015 | [Rechtswirksame Zustellung einer Mahnung an die in zivilrechtlicher Hinsicht durch eine Treuhänderin vertretenen Pflichtigen] Die Pflichtige war im internen zivilrechtlichen Verhältnis von einer Treuhänderin vertreten. Es wurde dem Kantonalen Steueramt keine schriftliche Vollmacht für das Vertretungsverhältnis eingereicht. Die Treuhänderin konnte mit dem Fristerstreckungsgesuch dennoch eine rechtswirksame Verfahrenshandlung für die Pflichtige vornehmen. Die steuerpflichtige Person bleibt trotz eines Vertretungsverhältnisses für die Erfüllung der Verfahrenspflichten verantwortlich, weshalb die Adressierung der Mahnung an die Pflichtige persönlich rechtens war und zwar unabhängig davon, ob ein Vertretungsverhältnis bestand bzw. hätte angenommen werden sollen. Aufgrund des Vertretungsverhältnisses musste die Pflichtige jedoch nicht mit der Zustellung einer Mahnung an sie persönlich rechnen, weshalb ihr keine fingierte Zustellung angerechnet werden kann. Durch den Eröffnungsfehler wurde ihr das rechtliche Gehör verweigert. Teilweise Gutheissung und Rückweisung zum Neuentscheid an das Kantonale Steueramt.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 Direkte Bundessteuer 2015, hat sich ergeben: I. A. Mit Schreiben vom 16. Juli 2014 teilte die Gemeinde C der deutschen Staatsangehörigen A (nachfolgend: die Pflichtige) mit, ab 1. Juli 2014 werde sie am ordentlichen Register steuerpflichtig, da sie im Juni 2014 die Niederlassungsbewilligung C erhalten habe. Die Pflichtige wohnte damals in C und war bis dahin quellensteuerpflichtig. Am 5. Juni 2015 reichte die Pflichtige mit Adresse an der D-Strasse in Zürich, vertreten durch die B AG, E, die Steuererklärung 2014 ein. Am 26. Januar 2016 ergingen für die direkte Bundessteuer 2014 eine Veranlagungsverfügung und für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 ein Einschätzungsentscheid, wogegen die B AG am 2. März 2016 beim kantonalen Steueramt Einsprache erhob. Am 25. Mai 2016 folgten ein neuer Einschätzungs- und Veranlagungsvorschlag, wobei das steuerbare Einkommen auf Fr. ... bzw. Fr. ... festgelegt wurde. Die Vorschläge wurden am 27. Mai 2016 akzeptiert. B. Am 1. März 2016 reichte die B AG für die Pflichtige auf elektronischem Weg ein Fristerstreckungsgesuch bis Ende November 2016 für die Einreichung der Steuererklärung 2015 ein. Am 16. Dezember 2016 mahnte das Steueramt der Stadt Zürich die Pflichtige mit an die F-Strasse 02 in Zürich adressiertem Einschreiben zur Einreichung der Steuererklärung 2015, da die Frist per 30. November 2016 unbenutzt verstrichen sei. Werde die Steuererklärung nicht innert 10 Tagen eingereicht, werde sie sowohl für die direkte Bundessteuer als auch die Staats-

und Gemeindesteuern nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt. Das Schreiben konnte der Pflichtigen vor Ort nicht zugestellt werden bzw. wurde nicht abgeholt. Am 20. Januar 2017 erfolgte eine zweite Mahnung an dieselbe Adresse per A-Post. Am 8. März 2017 ergingen eine Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2015 und ein Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2015. Dabei wurde die Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... eingeschätzt. Die per Einschreiben versandten Entscheide wurden innert der Abholfrist bis am 16. März 2017 nicht abgeholt und am 17. März 2017 an das kantonale Steueramt zurückgesandt. Am 14. April 2017 erfolgte die Schlussrechnung betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2015 "aufgrund Einschätzungsentscheid nach Ermessen". Sie wurde der Pflichtigen per B-Post an die F-Strasse zugestellt. C. Am 7. bzw. 8. Mai 2017 erhob die B AG namens der Pflichtigen beim kantonalen Steueramt Einsprache gegen die Schlussrechnung. Dabei wurde die Aufhebung der Schlussrechnung wegen Nichtigkeit beantragt, da die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid vom 8. März 2017 weder der Pflichtigen noch der B AG zugestellt worden seien. Unter anderem wurde eine Vollmacht vom 4. März 2016 ins Recht gereicht, wonach die Pflichtige die B AG für alle laufenden und künftigen ordentlichen Veranlagungsverfahren, insbesondere ab Steuerperiode 2014, bis auf Widerruf bevollmächtigt habe. Weiter wurde sinngemäss die Aufhebung der Veranlagungsverfügung bzw. des Einschätzungsentscheids vom 8. März 2017 beantragt, sei die zugrundeliegende Ermessenstaxation doch weit überhöht, daher willkürlich und nichtig. Es sei die Steuerverfügung 2015 gemäss beiliegender Steuererklärung 2015 (mit Datum vom 3. Mai 2017) vorzunehmen, unter allfälliger Kosten- und Entschädigungspflicht zulasten der Einschätzungsbehörde. Die Steuererklärung 2016 wurde ebenfalls eingereicht. D. Das kantonale Steueramt trat am 7. Juni 2017 auf die Einsprache zufolge Fristablaufs nicht ein und auferlegte der Pflichtigen im Einspracheentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015 Verfahrenskosten in Höhe von Fr. ..., während im Einspracheentscheid betreffend direkte Bundessteuer 2015 keine Kosten auferlegt wurden. Das kantonale Steueramt wies darauf hin, die Entscheide vom 8. März 2017 und die vorgängig versandten Mahnungen seien an die Adresse gemäss am 16. September 2016 erfolgter Anmeldung der Pflichtigen beim Einwohnermeldeamt der Stadt Zürich zugestellt worden. Gemäss Sendungsnachverfolgung der Post sei die Sendung avisiert worden und es habe der Pflichtigen eine Abholungseinladung in den Briefkasten gelegt werden können. II. Am 17. Juli 2017 (Datum des Poststempels) erhob die B AG namens der Pflichtigen beim Steuerrekursgericht Rekurs bzw. Beschwerde gegen die Einspracheentscheide vom 7. Juni 2017. Sie beantragte die Aufhebung der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids vom 8. März 2017 bzw. die Feststellung der Nichtigkeit und die Rückweisung der Sache zur Neuurteilung an die Einschätzungsbehörde, sinngemäss wegen mangelhafter respektive nicht erfolgter Eröffnung derselben sowie der vorausgegangenen Mahnungen. Ebenso sei die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung bzw. des Ermessensentscheids für die Periode 2015 wegen Verletzung von Grundrechten zufolge weit überhöhter Ermessenstaxation festzustellen, alles unter entsprechender Kosten- und Entschädigungsfolge. Der Rekurs und die Beschwerde wurden am 8. Januar 2018 abgewiesen. Die Kosten wurden der Pflichtigen auferlegt. III. Gegen den Rekursentscheid vom 8. Januar 2018 erhob die B AG namens der Pflichtigen am 19. Februar 2018 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Wie vor Rekursgericht, beantragte sie die Aufhebung der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids vom 8. März 2017 bzw. die Feststellung der Nichtigkeit und die Rückweisung zur

Neubeurteilung an die Einschätzungsbehörde wegen fehlerhafter bzw. nicht erfolgter Zustellung in Bezug auf Mahnungen und Entscheide. Weiter sei die Nichtigkeit der per 2015 vorgenommenen Veranlagung bzw. Ermessenseinschätzung festzustellen sowie die Verletzung von Grundrechten (Art. 5 Abs. 1–3, Art. 5a, Art. 7, Art. 8 Abs. 2, Art. 9, Art. 26 Abs. 1–2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]), alles unter entsprechender Kosten- und Entschädigungsfolge. Das Kantonale Steueramt beantragte am 12. März 2018 (Datum des Poststempels) die Abweisung der Beschwerde, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Pflichtigen. Das Steuerrekursgericht hatte am 27. Februar 2018 auf eine Vernehmlassung verzichtet. Es folgten keine weiteren Eingaben. Die Einzelrichterin überwies den Fall an die 2. Kammer zur Entscheidung. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Die Verfahren SR.2018/00013 und SR.2018/00014 betreffen dieselbe Pflichtige und die gleiche Sach- und Rechtslage, weshalb sich eine Vereinigung rechtfertigt.
- 1.2 Die Pflichtige beantragt wohl weiterhin die Feststellung der Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung sowie des Einschätzungsentscheids vom 8. März 2017 wegen fehlerhafter Zustellung sowie willkürlich vorgenommener Veranlagung respektive Einschätzung. Schon in der Einsprache vom 7. Mai 2017 hatte sie diese Differenzierung vorgenommen. Wie sich zeigen wird, ist die Sache sowieso an das kantonale Steueramt zurückzuweisen und sind die Veranlagungsverfügung sowie der Einschätzungsentscheid vom 8. März 2017 aufzuheben. Zuzufolge Wegfalls der betreffenden Anfechtungsobjekte erübrigt sich deren inhaltliche Prüfung. Insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.
- 1.3 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.
- 1.4 In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Der Steuerpflichtige kann sich vor den Steuerbehörden vertreten lassen, soweit seine persönliche Mitwirkung nicht notwendig ist (Art. 117 Abs. 1 DBG; § 127 Abs. 1 StG).

E. 2.2

Der Umfang der Vertretungsbefugnis richtet sich nach der vom Steuerpflichtigen erteilten Vollmacht. Die Befugnis kann allgemein und ohne zeitliche Begrenzung die Vertretung des Steuerpflichtigen in Steuersachen umfassen. Sie kann aber auch auf eine bestimmte Steuerperiode, eine bestimmte Steuer oder ein bestimmtes Verfahren, ja sogar auf eine einzige Verfahrenshandlung beschränkt sein. Die Vertretungsbefugnis kann sich auch in der blossen Funktion eines Zustellungsempfängers erschöpfen (vgl. Art. 117 Abs. 3 DBG). Diesfalls ist der Vertreter lediglich zur Entgegennahme von Verfügungen und Entscheiden für die Steuerpflichtigen berechtigt. Wurde eine Vollmacht eingereicht, so bestimmt sich der Umfang der Vertretungsbefugnis nach dieser Vollmacht. Andernfalls darf sich die

Behörde ohne Rücksicht auf das zivilrechtliche Vertretungsverhältnis auf den aus den Umständen erkennbaren Umfang der Vertretungsbefugnis verlassen (vgl. Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018 [nachfolgend: Zweifel et. al, Steuerverfahrensrecht], § 7 Rz. 7; Martin Zweifel/ Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. A., Basel 2017 [nachfolgend: Kommentar-DBG], Art. 117 N 18 ff.).

E. 2.3

Beginn und Ende der verfahrensrechtlichen Wirkungen der Vertretung beurteilen sich nicht nach dem internen zivilrechtlichen Stellvertretungsverhältnis zwischen Vertretenem und Vertreter. Massgebend ist einzig dessen Kundgebung gegenüber der Behörde. Ebenfalls aufgrund der für die Behörde äusserlich erkennbaren Umstände beurteilt sich der zeitliche Umfang der Vertretungsvollmacht. Wird die Ermächtigung durch den Steuerpflichtigen in einer Rubrik der Steuererklärung erteilt, so ist anzunehmen, dass die Vollmacht nur für die betreffende Steuerperiode, aber auch für das an die Veranlagung dieser Periode anschliessende Rechtsmittelverfahren gilt. Diese zurückhaltende Betrachtungsweise ist auch dann gerechtfertigt, wenn sich die Ermächtigung im Verfahren lediglich konkludent ergibt, kommt es doch nicht selten vor, dass Steuerpflichtige sich in einer Steuerperiode vertreten lassen und in der nächsten Periode entweder den Vertreter wechseln oder auf einen solchen verzichten. Dies alles gründet auf der Überlegung der bestmöglichen Wahrung der gesetzlichen Schweigepflicht (Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, § 7 Rz. 14; Zweifel/Hunziker, Kommentar-DBG, Art. 117 N 35 f.).

E. 2.4

Verfügungen und Entscheide, die den vertraglich vertretenen Steuerpflichtigen betreffen, müssen dem Vertreter zugestellt werden, sofern und solange das Vertretungsverhältnis der Behörde bekannt ist (Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, § 7 N Rz. 11; Zweifel/Hunziker, Kommentar-DBG, Art. 117 N 28; Zweifel/Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch, [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., Basel 2017 [nachfolgend: Kommentar-StHG], Art. 41 N 28; siehe auch Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 127 N 18; § 10 der Verordnung zum Steuergesetz [VO StG] vom 1. April 1998).

E. 2.4.1

Allerdings gilt es in Zusammenhang mit Mahnungen bei Verfahrenspflichtverletzungen des Steuerpflichtigen zu differenzieren. So haben vorsätzliche oder fahrlässige Verfahrenspflichtverletzungen, die trotz Mahnung erfolgt sind und wozu auch die Nichteinreichung der Steuererklärung gehört, eine Busse zur Folge (Art. 174 DBG, Art. 55 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], § 234 StG). Im Steuerstrafrecht erfüllen die Mahnungen aber nur dann die Strafbarkeitsvoraussetzung, wenn sie der mitwirkungspflichtigen Person auch tatsächlich zugestellt worden sind, und zwar unabhängig davon, ob die steuerpflichtige Person vertreten ist. Dies liegt im Strafcharakter der allfälligen Busse begründet (vgl. Roman J. Sieber/Jasmin Malla/Kommentar-DBG, Art. 174 N 20; dieselben, Kommentar-StHG, Art. 55 N 15; Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 174 N 22; dieselben, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz,

§ 234 N 22). Die Strafverfolgungsbehörde ist beweisbelastet. Lässt sich die Person den Steuerbehörden gegenüber vertreten, so erscheint es sinnvoll, die Mahnung auch dem Vertreter zuzustellen, dürfte dieser doch oft in der Lage sein, die geforderte Mitwirkungshandlung selbständig vorzunehmen (Sieber/Malla, Kommentar-DBG, Art. 174 N 20; dieselben, Kommentar StHG, Art. 55 N 15).

E. 2.4.2

Davon zu unterscheiden sind die Funktion und Voraussetzung der Mahnung in Zusammenhang mit der Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen bzw. der Ermessenseinschätzung, die das Steueramt vornimmt, wenn der Steuerpflichtige "trotz Mahnung" seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt (vgl. Art. 130 Abs. 2 DBG; § 139 Abs. 2 StG). Die Veranlagung bzw. Ermessenseinschätzung stellt keine Bestrafung der steuerpflichtigen Person dar (Richner et al., Handkommentar zum DBG, Art. 130 N 66; dieselben, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 139 N 86). Hier reicht es daher aus, wenn die Mahnung dem Vertreter und nicht der steuerpflichtigen Person selbst zugestellt worden ist. Dies führt dazu, dass die Steuerbehörde dem Vertreter bzw. der steuerpflichtigen Person die Mahnung grundsätzlich zustellen kann (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 234 N 22; dieselben, Handkommentar zum DBG, Art. 174 N 22). In der Praxis wird der Steuerpflichtige in solchen Fällen aber (auch) persönlich gemahnt (vgl. § 41 Abs. 1 VO StG; Weisung der Finanzdirektion über das Steuererklärungsverfahren vom 26. September 2017 [nachfolgend: Weisung FD Steuererklärungsverfahren] in: Zürcher Steuerbuch [ZStB], Nr. 132.1, Rz. 68 f. [ebenso die früheren Fassungen]). Lässt sich die steuerpflichtige Person vertreten, so bleibt sie gleichwohl für die Erfüllung der Verfahrenspflichten verantwortlich und kann sich nicht damit exkulpieren, dass sie einen Vertreter mit der Einreichung der Steuererklärung beauftragt habe (vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 234 N. 13; dieselben, Handkommentar zum DBG, Art. 174 N 13).

E. 2.5

Ist das Vertretungsverhältnis ungewiss, so darf – und muss wegen der möglichen Verletzung des Steuergeheimnisses – die Zustellung an den Steuerpflichtigen selber erfolgen. Die Behörde ist diesfalls nicht gehalten, eine Vollmacht vom möglichen Vertreter einzufordern (Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, § 7 Rz. 13; Zweifel/Hunziker, Kommentar-DBG, Art. 117 N 34).

E. 3

Als erstes ist zu prüfen, inwieweit das Steueramt ein auch das Steuerjahr 2015 beinhaltendes Vertretungsverhältnis zwischen der Pflichtigen und der B AG annehmen musste. Damit gehen primär beweisrechtliche Fragen einher. Die Beweislast dafür, dass ein Vertretungsverhältnis besteht und gegenüber den Steuerbehörden auch gehörig kundgegeben wurde, trägt der Steuerpflichtige (Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, § 7 Rz. 5; Zweifel/Hunziker, Kommentar-DBG, Art. 117 N 13, je mit Hinweisen).

E. 3.1.1

Die Pflichtige macht geltend, dem Steueramt die Vollmacht vom 4. März 2016 (vgl. vorn, I/C) zusammen mit der damaligen Einsprache vom 2. März 2016 effektiv zugestellt zu haben. Die Datierung der Vollmacht per 4. März 2016, also zwei Tage später, beruhe auf einem Versehen. Das Steuerrekursgericht habe zu Unrecht die Schlussfolgerung gezogen, die Vollmacht habe aufgrund der Datierung vom 4. März 2016 gar nicht zusammen mit der

Einspracheschrift vom 2. März 2016 eingereicht werden können. Aus dem Computer der B AG ergebe sich, dass die Vollmacht am 2. März 2016 zusammen mit der erfassten Einsprache gespeichert worden sei. Jedenfalls habe die Pflichtige E von der B AG die Vollmacht am Tag der Erstellung und des Versandes der Einsprache vom 2. März 2016 persönlich übergeben. Als Beweis werde die eidesstattliche Erklärung der Pflichtigen offeriert. Dass die Steuervollmacht nie Eingang in die Akten des Steueramts gefunden habe bzw. in dessen Kenntnis gelangt sei, sei mitnichten bewiesen. Im Einspracheentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuer 2015 vom 7. Juni 2017, dessen Erwägungen gleichermaßen für den Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde betreffend Bundessteuer 2015 gleichen Datums gelten, ist festgehalten, weder das kantonale Steueramt noch das Steueramt der Stadt Zürich hätten vor Erhalt der Einsprache (gemeint ist wohl jene vom 7./8. Mai 2017) Kenntnis von der Vertretungsvollmacht gehabt. Davon ist im Ergebnis auch das Steuerrekursgericht ausgegangen.

E. 3.1.2

Wie ausgeführt, ist es an der Pflichtigen zu beweisen, dass die auch über die Periode 2014 hinausgehende schriftliche Vollmacht mit Datum vom 4. März 2016 zusammen mit der Einsprache vom 2. März 2016 ins Recht eingereicht wurde. Der Klarheit halber ist festzuhalten, dass das Vertretungsverhältnis bezüglich der Steuerperiode 2014 bzw. der Veranlagung/Einschätzung vom 26. Januar 2016 nicht Thema des vorliegenden Verfahrens ist. Es ist unbestritten, dass das Steueramt dort von der Erteilung der Vollmacht an die B AG ausgegangen ist (vgl. vorn I/A). Dafür bedurfte es nicht zwingend einer schriftlichen Vollmacht, darf sich doch die Behörde auf eine sich nach den Umständen ergebende Ermächtigung verlassen, muss es aber nicht. Es liegt im Ermessen der Behörde, eine schriftliche Vollmacht zu verlangen (Art. 117 Abs. 2 Satz 2 DBG; Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, § 7 Rz. 6; Zweifel/Hunziker, Kommentar-DBG, Art. 117 N 17, je mit Hinweisen). Die B AG war ausserdem als Vertreterin in der Steuererklärung 2014 aufgeführt. Die Behörde konnte demnach bezogen auf die Steuerperiode 2014 auch ohne schriftliche Vollmacht von einem Vertretungsverhältnis ausgehen. Entsprechend lässt sich nicht beweisen, der Behörde sei die auch die Folgeperioden umfassende Vollmacht mit Datum vom 4. März 2016 zusammen mit der Einsprache vom 2. März 2016 tatsächlich eingereicht worden bzw. die Behörde habe eine solche verlangt. In der "namens und im Auftrag" der Pflichtigen erhobenen Einsprache vom 2. März 2016 wird jedenfalls nirgends auf die schriftliche Vollmacht verwiesen. Ebenso wenig findet sich in den damaligen Akten eine solche. Aber auch der Print Screen des Computers der B AG, woraus ersichtlich sein soll, dass die Vollmacht zusammen mit der Einsprache am 2. März 2016 gespeichert worden sei, vermag nicht zu beweisen, dass die Vollmacht der Behörde damals auch zugestellt worden ist. Anzumerken ist, dass im Rekursverfahren ein anderer Print-Screen eingereicht worden war, aus dem ein Abspeichern der Vollmacht auf dem Server der B AG am 4. März um 12.32 Uhr ersichtlich sei. Die Pflichtige räumte dort zu Recht ein, das Mitschicken der Vollmacht lasse sich damit nicht beweisen. Nicht anders verhält es sich jetzt. Auch ist auf die offerierte Beweisabnahme in Form der Beweisaussage der Pflichtigen mangels Geeignetheit zum Beweis zu verzichten (vgl. Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, § 15 N. 29). Die Pflichtige könnte nur bestätigen, am 2. März 2016 in den Räumlichkeiten der B AG gewesen zu sein und die Vollmacht unterzeichnet zu haben, nicht aber das Verschicken derselben zusammen mit der Einsprache. Der Pflichtigen gelingt somit der Beweis, dass die Vollmacht vom 2./4. März 2016 der Behörde zusammen mit der Einsprache vom 2. März 2016 zugestellt oder aber von der Behörde nachverlangt wurde,

nicht.

E. 3.2.1

Die Pflichtige macht geltend, die Behörde hätte die Bevollmächtigung der B AG betreffend die Steuerperiode 2015 aus den Umständen heraus erkennen müssen. So habe die B AG für die Einreichung der Steuererklärung 2015 über das Treuhänderportal eine Fristerstreckung beantragt und die Pflichtige auch im Vorfeld bei weiteren Behörden vertreten, zum Beispiel in Zusammenhang mit der Quellensteuerabrechnung und einem Mietverhältnis. Dass sich die Pflichtige nicht nur vorübergehend und kurzfristig habe vertreten lassen wollen, sei naheliegend und erschliesse sich gerade aus dem gesamten Verlauf. Weshalb eine Behörde bei zweimaliger Rücksendung der Postzustellung an die Pflichtige zumindest nicht auf die Idee komme, im Computer nachzusehen, ob nicht bereits im Vorfeld ein Vertretungsverhältnis vorhanden gewesen sein könnte, damit die Postzustellung gelingen möge, sei nicht nachvollziehbar. Die Beschwerdegegnerschaft bestätigt, dass die B AG für die Pflichtige betreffend die Steuererklärung 2015 elektronisch eine Fristverlängerung beantragt habe. Daraus folge aber nicht, dass ein generelles Vertretungsverhältnis bestanden habe, da Treuhänder auch für Klienten aus dem Vorjahr eine Fristverlängerung beantragen könnten, ohne dass ein solches Vertretungsverhältnis bestehen müsse.

E. 3.2.2

Wie dargelegt, ist vorliegend nicht erstellt, dass der Behörde zum Zeitpunkt des Versendens der Mahnungen und der Veranlagungsverfügung bzw. des Einschätzungsentscheids betreffend die Steuerperiode 2015 die Vollmacht vom 2./4. März 2016 vorgelegen hat. Auch ist nicht davon auszugehen, dass die Steuerbehörde Kenntnis vom Mandat der B AG bezüglich des Mietverhältnisses der Pflichtigen hatte, was denn auch nicht behauptet wird. Sodann lassen die Vertretungen in Sachen frühere Quellensteuerabrechnung sowie Steuerperiode 2014 aus den ausgeführten Gründen nicht per se auf eine auch die Steuerperiode 2015 einschliessende Bevollmächtigung folgern.

E. 3.2.3

Unbestritten ist allerdings, dass die im Treuhänder-Register eingetragene B AG für die Pflichtige am 1. März 2016 in elektronischer Form ein Fristerstreckungsgesuch bis Ende November 2016 für die Einreichung der Steuererklärung 2015 gestellt hat. Mit der Online-Steuererklärung wurde im Kanton Zürich ein Treuhänder-Register eingeführt, für welches sich alle Treuhänderinnen und Treuhänder freiwillig anmelden können. Dazu muss die Treuhänderin oder der Treuhänder über eine Unternehmens-Identifikationsnummer (UID) verfügen, welche öffentlich einsehbar ist. Im Treuhänder-Register werden die Adressen der Treuhänderinnen und Treuhänder für alle Gemeinden des Kantons zentral geführt. Diese Adressen sind mit eindeutigen Treuhänder-Identifikationsnummern (TH-ID) verknüpft. Mit dem Treuhänder-Register besteht seit 2013 in den Monaten Februar und März die Möglichkeit der Eingabe von Fristerstreckungsgesuchen von im Kanton Zürich wohnhaften Mandanten. Die Fristerstreckungsgesuche können entweder direkt im TH-Register eingegeben, mittels Ausfüllen einer Excel-Vorlage auf dem TH-Register hochgeladen oder direkt via Treuhänder-Deklarationssoftware eingereicht werden (vgl. Infoblatt Treuhänder-Register, www.steuern.ch; § 12 der Verordnung der Finanzdirektion über die elektronische Einreichung der Steuererklärung vom 18. Oktober 2012 [nachfolgend: Verordnung FD elektronische Einreichung Steuererklärung], in: ZStB Nr. 109c.4). Von den registrierten Treuhänderinnen und Treuhändern wird ein

professionelles Vorgehen vorausgesetzt. Auch wenn sich nirgends ein Hinweis findet, dass eine schriftliche Vollmacht einzureichen sei, müssen für Klienten vorgenommene Handlungen, also auch Fristerstreckungsgesuche, selbstverständlich auf einem Mandatsverhältnis beruhen. Dies steht im Einklang mit der Praxis, wonach – jedenfalls am Anfang des Verfahrens – relativ häufig auf eine schriftliche Vollmacht verzichtet werde (vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 127 N. 8). Rechtzeitig eingereichte erstmalige Fristerstreckungsgesuche gelten ohne gegenteiligen schriftlichen Entscheid als vom Gemeindesteuernamt stillschweigend bewilligt. Ein schriftlicher Entscheid erfolgt nur auf ausdrückliches Begehren und bei Fristerstreckungsbegehren nach dem 30. November des der Steuerperiode folgenden Kalenderjahres. In allen übrigen Fällen sind Bewilligung und Ablehnung der Fristerstreckung den Gesuchstellern bekannt zu geben. Ist das Gesuch vom Vertreter der Steuerpflichtigen gestellt worden, so hat die Eröffnung des Entscheides in der Regel an diesen zu erfolgen (§ 10 VO StG; zum Ganzen: Weisung FD Steuererklärungsverfahren, ZStB Nr. 132.1, Rz. 54 f.). Die Vertretungsberechtigung der B AG wurde daher bezüglich der Fristerstreckung für die Steuererklärung 2015 zu Recht nicht infrage gestellt und die B AG hat für die Pflichtige insoweit eine rechtswirksame Verfahrenshandlung vorgenommen (§ 10 VO StG; Weisung FD Steuererklärungsverfahren, ZStB Nr. 132.1, Rz. 31).

E. 3.2.4

Ob das Steueramt auch hinsichtlich der weiteren die Steuererklärung 2015 betreffenden Schritte ein Vertretungsverhältnis hätte annehmen sollen, liegt im Spannungsfeld zwischen der zurückhaltenden Annahme der Rechtswirksamkeit einer Vertretung für die nächste Steuerperiode einerseits und dem – zumindest am Anfang eines Verfahrens – ohnehin relativ häufigen Verzicht der Behörde auf eine schriftliche Bevollmächtigung andererseits. Die Frage kann hier aber offengelassen werden. Im Vordergrund stehen nämlich die Anforderungen an die Adressierung und Zustellung einer Mahnung (E. 2.4.1/2.4.2). Im Fokus steht insbesondere die eingeschriebene Mahnung vom 16./21. Dezember 2016, worauf näher einzugehen ist.

E. 4.1

Die steuerpflichtige Person bleibt trotz eines Vertretungsverhältnisses für die Erfüllung der Verfahrenspflichten verantwortlich. Die Kenntnis der Verfahrenspflichten kann aufgrund der öffentlichen Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung im kantonalen Amtsblatt bzw. den Publikationsorganen der Gemeinden grundsätzlich vorausgesetzt werden, und zwar auch ohne Erhalt des Steuerformulars (§ 124 Abs. 1 DBG; § 133 StG in Verbindung mit § 32 VO StG). Wird die Steuererklärung nicht innert Frist eingereicht, folgt das Mahnverfahren und die Mahnung wird der steuerpflichtigen Person zugestellt (§ 41 VO StG). Dies ist richtig, zumal auch bei einem Vertretungsverhältnis die persönliche Mitwirkung der steuerpflichtigen Person erforderlich ist. So hat sie das amtliche Steuererklärungsformular samt seinen Bestandteilen (Hilfsblätter und Fragebogen) bzw. bei elektronischer Übermittlung die Freigabequittung persönlich zu unterzeichnen (vgl. Art. 124 Abs. 2 DBG; § 133 Abs. 2 StG; § 11 Abs. 2 Verordnung FD elektronische Einreichung Steuererklärung, ZStB Nr. 109c.4; Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 133 N 21a, N 25).

E. 4.2

Die eingeschriebene Mahnung vom 16./21. Dezember 2016 und auch die per A-Post versandte Mahnung vom 20. Januar 2017 waren somit zu Recht an die Pflichtige persönlich adressiert, und zwar unabhängig davon, ob ein Vertretungsverhältnis bestand bzw. hätte angenommen werden sollen. Sicher wäre es vorliegend aber sinnvoll gewesen, die Mahnungen ebenfalls der B AG zukommen zu lassen (E. 2.4.1/2.4.2). Da die B AG das Fristerstreckungsgesuch vom 1. März 2016 gestellt hatte, wäre dadurch auch nicht das Steuergeheimnis verletzt worden (vgl. E. 2.5).

E. 4.3

Aber auch wenn die Adressierung an die Pflichtige persönlich rechtens war, bleibt die Behörde bezüglich der tatsächlich erfolgten Zustellung bzw. hier des Vorliegens der Voraussetzungen für die Annahme einer fingierten Zustellung der Mahnungen grundsätzlich beweisbelastet. Darauf ist näher einzugehen.

E. 4.3.1

Die Pflichtige macht geltend, von den Mahnungen, namentlich der versuchten Postzustellung in Zusammenhang mit der eingeschriebenen Mahnung vom 16. (bzw. 21. Dezember 2016), keine Kenntnis gehabt zu haben. Weder habe sie sich in einem hängigen Verfahren befunden noch habe sie gewusst, wann Mahnschreiben der Behörde bei Nichteinreichen der Steuererklärung erfolgen würden. Ganz sicher habe sie kurz vor Weihnachten nicht mit einer eingeschriebenen Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung rechnen müssen. Sodann sei dem Briefträger ihr Name im grossen Briefkastenkomplex des Wohnblocks noch nicht gängig gewesen, zumal sie dort zuerst im Untermietverhältnis gewohnt habe. Dass die Avis nicht korrekt erfolgt seien, ergebe sich gerade auch aus dem Umstand, dass sie die Sendungen nicht abgeholt habe. Im Rekursentscheid ist festgehalten, der Pflichten sei die eingeschriebene Mahnung vom 16. Dezember 2016 am 21. Dezember 2016 von der Post avisiert worden. Am 20. Januar 2017 sei eine zweite Mahnung per A-Post versandt worden. Die Pflichtige habe aufgrund der Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung im kantonalen Amtsblatt mit einer entsprechenden Zustellung noch im selben Jahr rechnen müssen und es wäre an ihr gewesen, selbst für die Zustellbarkeit von Sendungen zu sorgen. Die Pflichtige habe die Zustellung der Mahnung schuldhaft verhindert.

E. 4.3.2

Von Interesse ist beweismässig allein die eingeschriebene Mahnung vom 16. Dezember 2016, die am 21. Dezember 2016 zur Abholung mit einer Frist bis zum 28. Dezember 2016 gemeldet worden war. Die Mahnung wurde unbestrittenermassen nicht abgeholt. Zwar ist eine Zustellung auch mit normaler A- oder B-Post zulässig. Der beweisbelasteten Steuerbehörde gelingt aber regelmässig weder die Tatsache der Zustellung noch des genauen Zustellungszeitpunktes zweifelsfrei zu beweisen (vgl. Richner et al., Handkommentar zum DBG, Art. 116 N 29; dieselben, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 126 N 34). Daher rückt die per A-Post versandte Mahnung vom 20. Januar 2017 von vornherein in den Hintergrund.

E. 4.3.3

Grundsätzlich gilt bezüglich der Zustellung von Verfügungen Folgendes: Wird die Annahme der Verfügung wissentlich verweigert oder deren Zustellung schuldhaft verhindert, so gilt die Zustellung mit der Verweigerung oder Verhinderung als vollzogen (fingierte Zustellung). Wird bei eingeschriebenen Sendungen der Adressat anlässlich einer

versuchten Zustellung nicht angetroffen und daher eine Abholeinladung in seinen Briefkasten gelegt, gilt die Sendung am siebten Tag nach dem erfolglosen Zustellungsversuch als erfolgt. Dass die Abholeinladung ordnungsgemäss in den Briefkasten des Empfängers gelegt und das Zustelldatum richtig angegeben wurde, wird (widerlegbar) vermutet. Da der Nichtzugang einer Abholeinladung als negative Tatsache naturgemäss nicht direkt bewiesen werden kann, muss der Nachweis einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit genügen, um die Vermutung umzustossen. Voraussetzung der fingierten Zustellung ist sodann, dass die Sendung von der betreffenden Person mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwartet werden musste, was in der Regel während der Hängigkeit eines Verfahrens der Fall ist (vgl. Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, § 15 Rz. 49; Richner et al., Handkommentar zum DBG, Art. 116 N 30; dieselben, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 126 N 35). In Zusammenhang mit dem steuerstrafrechtlichen Verfahren muss die Mahnung aber dem Steuerpflichtigen tatsächlich zugestellt worden sein (E. 2.4.1). Vorliegend geht es aber gerade nicht um ein strafrechtliches Verfahren, auch wenn in der Mahnung eine Bestrafung vorbehalten wurde. Eine fingierte Zustellung ist daher nicht von vornherein ausgeschlossen.

E. 4.3.4

Der Steuerbehörde gelingt der Hauptbeweis, dass der Pflichtigen am 21. Dezember 2016 eine Einholungseinladung in den Briefkasten gelegt wurde. Auch durfte aufgrund der Publikation der Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung im Amtsblatt das Wissen der Pflichtigen um die Steuerklärungspflicht vermutet werden (E. 4.1; vgl. SB.2008.00021, E. 3.22). Insoweit befand sich die Pflichtige in einem "hängigen Verfahren". Entsprechend war eine fingierte Zustellung möglich, geht es hier doch nicht um ein steuerstrafrechtliches Verfahren.

E. 4.4

Somit ist zu prüfen, ob es der Pflichtigen im Rahmen des ihr zustehenden Gegenbeweises gelingt, die genannten Schlussfolgerungen umzustossen.

E. 4.4.1

Das Vorbringen der Pflichtigen, dem Pöstler sei ihr Name noch nicht geläufig gewesen bzw. es sei zu Unklarheiten gekommen, da sie an derselben Adresse zuerst Untermieterin gewesen sei, vermag die Vermutung, dass ihr die Abholungseinladung in den Briefkasten gelegt wurde, nicht rechtsgenügend zu widerlegen. Die Pflichtige war denn auch am 21. Dezember 2016 nicht mehr Untermieterin.

E. 4.4.2

Fraglich ist aber, inwieweit die Pflichtige unter den vorliegenden speziellen Umständen mit einer Zustellung an sie persönlich rechnen musste. Es ist zu beachten, dass die Pflichtige von der B AG, jedenfalls im internen zivilrechtlichen Verhältnis, auch nach dem Fristerstreckungsgesuch vom 1. März 2016 vertreten war. Dies ergibt sich aus der schriftlichen Vollmacht vom 2./4. März 2016 und ist nicht widerlegt. Sodann hatte die B AG für die Pflichtige mit dem elektronischen Fristerstreckungsgesuch vom 1. März 2016 bezogen auf die interessierende Periode 2015 bereits eine rechtswirksame Handlung vorgenommen (E. 3.2.3) und ist so gegenüber der Behörde (erneut) offiziell in Erscheinung getreten. Selbst wenn die Behörde deswegen nicht von einem weiter andauernden Vertretungsverhältnis ausgehen musste, was hier offengelassen werden kann (E. 3.2.4), so konnte ebenso wenig von der nicht rechtskundigen Pflichtigen erwartet werden, mit der

Zustellung einer Mahnung an sie persönlich rechnen zu müssen. Vielmehr konnte sie mangels klarer anderslautender Regelung in guten Treuen annehmen, dass die Behörde die B AG weiterhin als "Kontaktperson" betrachten werde, so wie dies bei der vorausgegangenen Fristerstreckung der Fall gewesen war (E. 3.2.3). Hinzu kommt, dass in der gleichen Zeit, nämlich am 14. Dezember 2016, die Rechnung betreffend die direkte Bundessteuer 2014 erging und der B AG zugestellt wurde. Wohl blieb es Sache der Pflichtigen, für die fristgemässe Einreichung der Steuererklärung 2015 besorgt zu sein (E. 2.4.2, E. 4.1). Das bedeutet aber nicht, dass ihr unter den gegebenen speziellen Umständen eine schuldhafte Verhinderung der Zustellung der Mahnung gleichermassen entgegengehalten werden kann, so als ob hinsichtlich der infrage stehende Periode überhaupt keine Handlung der offiziell registrierten Vertreterin (E. 3.2.3) erfolgt wäre. Es wäre daher dienlich gewesen, die Mahnung auch der B AG zuzustellen, was aber nicht geschehen ist.

E. 4.4.3

Demnach genügte die in der Weihnachtszeit per Einschreiben an die Pflichtige versandte Mahnung vom 16./21. Dezember 2016 unter den gegebenen speziellen Umständen nicht, um gestützt darauf eine fingierte Zustellung anzunehmen. Der Pflichtigen gelingt daher der Gegenbeweis und es kann ihr keine schuldhafte Verhinderung der Entgegennahme der betreffenden Mahnung angelastet werden.

E. 5.1

Für die Vornahme der Ermessensveranlagung, die ja keine Bestrafung der steuerpflichtigen Person sein soll, ist erforderlich, dass diese zur gehörigen Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten gemahnt worden ist. Die Mahnung ist eine nicht selbständig, sondern nur zusammen mit dem Veranlagungsentscheid anfechtbare verfahrensleitende Verfügung. Sie enthält im Sinn einer Nachfrist die letzte ("peremptorische") Aufforderung an den Steuerpflichtigen, seine formell oder materiell versäumten Verfahrenspflichten vollständig zu erfüllen (Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, § 19 Rz. 13; Zweifel/Hunziker, Kommentar-DBG, Art. 130 N 34; dieselben, Kommentar-StHG, Art. 46 N 33 [die genannten Autoren bzw. Stellen auch zum sogleich Folgenden]). Insoweit bilden Mahnung und Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid eine Einheit. Die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen bzw. die Ermessenseinschätzung ohne rechtsgenügende Mahnung stellt eine Gehörsverweigerung nach Art. 29 BV dar (siehe Hinweise von Soeben; Richner et al., Handkommentar zum DBG, Art. 130 N 47a; dieselben, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 139 N 67a). Eine ohne rechtsgenügende Mahnung erfolgte Ermessensveranlagung bzw. Einschätzung ist daher fehlerhaft (Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, § 19 Rz. 13; ebenso Zweifel/Hunziker, Kommentar-DBG, Art. 130 N 34; dieselben, Kommentar-StHG, Art. 46 N 33, je mit Hinweis auf VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00033, E. 3.3).

E. 5.2

Wie ausgeführt, kann der Pflichtigen in Bezug auf die per Einschreiben versandte Mahnung vom 16./21. Dezember 2016 keine fingierte Zustellung angerechnet werden bzw. darf ihr grundsätzlich kein weitergehender Rechtsnachteil erwachsen (vgl. Zweifel/Hunziker, Kommentar-DBG, Art. 132 N 22 und Art. 116 N 38, 42; ebenso Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 126 N 70a; dieselben, Handkommentar zum DBG, Art. 116 N 67). Mangels Kenntnis der vorausgegangenen Mahnung kann der Pflichtigen daher auch

nicht zum Vorwurf gereichen, die Veranlagungsverfügung bzw. den Einschätzungsentscheid vom 8. März 2017, die am 9. März 2017 mit Frist bis am 16. März 2017 zur Abholung gemeldet wurden, schuldhaft nicht abgeholt und somit die Rechtsmittelfrist verpasst zu haben. Die Annahme einer fingierten Zustellung entfällt selbstredend auch hinsichtlich der Entscheide vom 8. März 2017, weshalb mit Ablauf der Abholungsfrist keine Rechtsmittelfrist zu laufen beginnen konnte. Die Behauptung der Pflichten, erst mit Erhalt der Schlussrechnung vom 14. April 2017 von der zugrundeliegenden Veranlagung bzw. Einschätzung Kenntnis erhalten zu haben, lässt sich nicht widerlegen.

E. 5.3

Eröffnungsfehler führen in der Regel zur blossen Anfechtbarkeit, während die Nichtigkeit nur ausnahmsweise anzunehmen ist (Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, § 15 Rz. 55). Solche Ausnahmegründe sind hier nicht gegeben. Da aber die Rechtsmittelfrist für die Anfechtung der Veranlagungsverfügung bzw. des Einschätzungsentscheids vom 8. März 2017 aus den dargelegten Gründen gewahrt ist, sind die genannten Entscheide mangels vorausgegangener rechtsgenügender Mahnung und somit wegen Gehörsverweigerung aufzuheben. Die Sache ist antragsgemäss zur weiteren Behandlung im Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner Nr. 1 bzw. der Beschwerdegegnerin Nr. 2 aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Der obsiegenden Pflichten steht eine angemessene Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG; Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Den Beschwerdegegnern sind ausgangsgemäss keine Prozessentschädigungen zuzusprechen.

E. 7

Der vorliegende Rückweisungsentscheid hat die neue Durchführung der Veranlagung per 2015 zur Folge und stellt somit einen Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) dar. Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würden (lit. b). Verbleibt der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, werden Rückweisungsentscheide nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Endentscheid behandelt (BGE 134 II 124 E. 1.3).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.