

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.230 vom 23. August 2013**

ZH Steuerrekursgericht, 2013-08-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2012.230](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2012.230)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.230 du 23 août 2013

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.230 del 23 agosto 2013

## **Regeste**

Zustellungsfiktion/Fristwiederherstellung. Die Zustellung der nicht abgeholten Veranlagungsverfügungen/Einschätzungsentscheide wird fingiert, da die Voraussetzungen (bestehendes Prozessrechtsverhältnis + mit Zustellung einer behördlichen Sendung rechnen müssen) für die Anwendung der Zustellungsfiktion gegeben sind. Die vorgebrachte gesundheitliche Beeinträchtigung (psychische Überlastung), welche nicht nur die Einhaltung der Einsprachefrist, sondern sogar die Entgegennahme der Sendungen verhindert haben soll, ist einzig im Rahmen der beantragten Fristwiederherstellung zu berücksichtigen. Fristwiederherstellung aus formellen und materiellen Gründen verweigert.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

### **E. 2**

a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde gemäss Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 StG die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Diese Bestimmungen setzen einen Untersuchungsnotstand voraus, der im Regelfall dadurch verursacht wird, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mahnung seinen Mitwirkungspflichten mit Bezug auf die Ermittlung der für die Einschätzung massgeblichen Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Eine Verfahrenspflichtverletzung gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG liegt namentlich vor, wenn der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung zur Vorlage einer Steuererklärung nicht nachkommt, wobei die Hilfsblätter und die ihnen gleichgestellten Fragebogen Bestandteile des amtlichen Steuererklärungsformulars bilden (RB 1986 Nr. 50). Der Steuerpflichtige muss das amtliche (Steuererklärungs-)Formular laut Art. 124 Abs. 2 DBG bzw. § 133 Abs. 2 StG wahrheitsgetreu und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgerecht einreichen. Juristische Personen haben insbesondere die unterzeichnete Jahresrechnung (Erfolgsrechnung und Bilanz) beizulegen (Art. 125 Abs. 2 DBG bzw. § 134 Abs. 2 StG). b) Im vorliegenden Fall hat die Pflichtige trotz öffentlicher Aufforderung und individueller Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung vom 9. Februar 2011 (Steuerperiode 2009) bzw. 12. Oktober 2011 (Steuerperiode 2010) innerhalb der Frist im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren keine Steuererklärung 2009 bzw. 2010 eingereicht und dadurch ihre Verfahrenspflichten verletzt. Sie wurde daher am 24. Mai 2011 (Steuerperiode 2009) bzw. 13. Januar 2012

(Steuerperiode 2010) zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt bzw. eingeschätzt. 1 DB.2012.230 1 ST.2012.255

- 5 -

### E. 3

a) Laut Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG kann der Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügung bzw. den Einschätzungsentscheid innert 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben. Die Einsprachefrist beginnt gemäss Art. 133 Abs. 1 DBG bzw. § 12 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) am Tag nach der Zustellung des Entscheids zu laufen und ist – wie die Beschwerde- und Rekursfrist – eine Verwirklichungsfrist (BGr, 6. Februar 1987 = ASA 58, 285; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 18 DBG und § 140 N 48 StG mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Eine nach Ablauf der Frist erhobene Einsprache ist unwirksam und vermag keine materielle Überprüfung der angefochtenen Veranlagung bzw. Einschätzung herbeizuführen, selbst dann, wenn diese formell oder materiell fehlerhaft sein sollte. Auf eine verspätete Einsprache darf die Einsprachebehörde – Fristwiederherstellung vorbehalten – deshalb nicht eintreten. b) Bevor auf das von der Pflichtigen mit Verweis auf die gesundheitlichen Probleme der Geschäftsführerin begründete Fristwiederherstellungsgesuch eingegangen werden kann, muss zuerst die Frage beantwortet werden, ob und wann die Zustellung der Entscheide vom 24. Mai 2011 (Steuerperiode 2009) bzw. 13. Januar 2012 (Steuerperiode 2010) erfolgte. Denn die Pflichtige bringt auch vor, dass die Geschäftsführerin aus den selben gesundheitlichen Problemen die an die Postadresse der Pflichtigen (ein Postfach, im Handelsregister eingetragen) gesandten Entscheide nicht habe abholen können. Erwiese sich bereits die Zustellung der Entscheide als gescheitert, wäre das Fristwiederherstellungsgesuch von vornherein hinfällig (so BGr, 23. März 2006, 2P.120/2005, E. 2, www.bger.ch). c) aa) Grundsätzlich gilt die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden als vollzogen, wenn sie an den Adressaten selbst oder an ein zu seiner Haushaltung gehörendes erwachsenes Familienmitglied oder an eine Person mit Postvollmacht erfolgt und von diesen Personen für den Adressaten entgegengenommen wird (§ 9 Abs. 1 VO StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 17 ff. DBG und § 126 N 22 ff. StG, auch zum Folgenden). Deren Kenntnisnahme ist hingegen nicht Voraussetzung für eine ordnungsgemässe Zustellung, da die Zustellung nur eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmebedürftige einseitige Rechtshandlung ist. 1 DB.2012.230 1 ST.2012.255

- 6 - bb) Kann die Post eine eingeschriebene Sendung beim Zustellversuch nicht aushändigen, weil niemand anzutreffen ist, wird diese dem Empfänger mittels Abholungseinladung angezeigt (AGB "Postdienstleistungen" Ziff. 2.3.7, Ausgabe Juni 2013, www.post.ch; auch zum Folgenden). Der Adressat dieser Einladung ist berechtigt, während der Deponierungsfrist von sieben Tagen die Sendung auf der bezeichneten Poststelle abzuholen. Abweichende Vereinbarungen (z.B. Zurückbehaltungsauftrag) sind zwar zulässig, jedoch beurteilen sich die rechtlichen Wirkungen einer Zustellung unabhängig vom postalischen Angebot nach den einschlägigen rechtlichen Vorgaben. cc) Nach ständiger verwaltungs- und bundesgerichtlicher Rechtsprechung bzw. § 9 Abs. 2 VO StG gilt eine eingeschriebene Sendung, deren Zustellung vom Adressaten schuldhaft verhindert wurde, als am letzten Tag der von der Post angesetzten Abholfrist zugestellt, d.h. die Zustellung am siebten Tag nach dem erfolglosen Zustellungsversuch als erfolgt (so genannte "Zustellungsfiktion" bzw. "Zustellfiktion"; VGr, 12. Dezember 2012,

SB.2012.00097+00098, E. 2.1; VGr, 22. August 2012, SB.2012.00074+00075, E. 3.2; VGr, 24. August 2011, SB.2011.00031, E. 2.2, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch); VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00032+00033, E. 3.2, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch); BGr, 11. April 2013, 2C\_565/2012, E. 2, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); BGr, 21. März 2013, 2C\_1040/2012+2C\_1041/2012, E. 3.2, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); BGE 138 III 225, E. 3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 37 DBG und § 126 N 42 StG, auch zum Folgenden; vgl. auch Art. 138 Abs. 3 lit. a ZPO [SR 272], in Kraft seit 1. Januar 2011 und Art. 20 Abs. 2bis des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]). Die Zustellungsfiktion gilt auch für Postfachinhaber, welchen die Abholungseinladung für eingeschriebene Sendungen ins Postfach gelegt wird (VGr, 22. Dezember 1992, SB 92/0042, E. 5). Die ordnungsgemässe Hinterlegung der Abholungseinladung wird vermutet (BGr, 29. Mai 2012, 2C\_128/2012, E. 2.2, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); BGr, 5. Juni 2009, 2C\_38/2009, E. 4.1, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). dd) Generell liegt eine schuldhafte Verhinderung der Zustellung vor, wenn der Adressat die erforderlichen Vorkehrungen für die Zustellbarkeit von behördlichen Postsendungen unterlässt, obwohl er aufgrund des Bestehens eines Prozessrechtsverhältnisses nach Treu und Glauben die Zustellung eines behördlichen Aktes im konkreten Einzelfall mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwarten muss. Für die Anwendung der 1 DB.2012.230 1 ST.2012.255

- 7 - Zustellungsfiktion wird verlangt, dass der Adressat damit rechnen muss, dass ihm ein behördlicher Akt zugestellt wird (BGr, 11. April 2013, 2C\_565/2012, E. 2 und 3.3.3, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); BGr, 21. März 2013, 2C\_1040/2012+2C\_1041/2012, E. 3.2 und 4.1, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00032+00033, E. 3.2, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch); Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 33 DBG und § 126 N 38 StG). aaa) Ein Prozessrechts- oder Verfahrensverhältnis, dass diese Empfangspflicht begründet, entsteht gegenüber einer steuerpflichtigen Person mit der förmlich bekannt gegebenen Einleitung eines Verfahrens durch die Steuerbehörde oder mit einer verfahrenseinleitenden Handlung der steuerpflichtigen Person selbst, z.B. durch Gesuchseinreichung, Abgabe der Steuererklärung, Einlegen eines Rechtsmittels (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 33 DBG und § 126 N 38 StG; Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., 1999, § 10 N 28; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, Art. 44 N 11 i.V.m. Art. 16 N 1; vgl. BGr, 21. März 2013, 2C\_1040/2012+2C\_1041/2012, E. 4.2, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Nach konstanter zürcherischer Rechtsprechung ist die Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung durch öffentliche Bekanntgabe gestützt auf Art. 124 Abs. 1 DBG bzw. § 133 Abs. 1 StG im kantonalen Amtsblatt als Allgemeinverfügung zu würdigen, die das Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren einleitet und ein konkretes steuerliches Verfahrensverhältnis begründet (VGr, 22. August 2012, SB.2012.00074+00075, E. 3.2; VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00032+00033, E. 3.3, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch); VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00021, E. 3.2.2, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch); kritisch, jedoch offen gelassen BGr, 21. März 2013, 2C\_1040/2012+2C\_1041/2012, E. 4.2 f., [www.bger.ch](http://www.bger.ch); vgl. Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 124 N 46 DBG). bbb) Die einmal begründete Empfangspflicht gilt insoweit, als während des nun hängigen bzw. laufenden Verfahrens mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit der Zustellung eines behördlichen Aktes gerechnet werden muss. Sie dauert fort, auch wenn während mehrerer Monate keine Verfahrenshandlungen ergehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 33 DBG und § 126 N 38 StG). Die so bedingte 1 DB.2012.230 1 ST.2012.255

- 8 - lückenlose Überwachung des Posteingangs verlangt vom potentiellen Adressaten einer behördlichen Sendung, dass er seine Post regelmässig, spätestens jeweils nach sieben Tagen, kontrolliert (BGr, 23. März 2006, 2P.120/2005, E. 4.2, www.bger.ch, auch zum Folgenden). Ein Betroffener kann sich aber vor der Anwendung der Zustellfiktion schützen, indem er z.B. längere Ortsabwesenheiten (d.h. eine bevorstehende Abwesenheit von mehr als sieben Tagen) der Behörde mitteilt, so dass diese auf eine Zustellung in dieser Zeit verzichtet (BGr, 11. April 2013, 2C\_565/2012, E. 2, www.bger.ch; BGr, 23. März 2006, 2P.120/2005, E. 4.1, www.bger.ch, auch zum Folgenden), oder allenfalls einen Zustellungsbevollmächtigten/Stellvertreter ernennt (BGE 119 V 89, E.4b/aa). Ein (Post-)Zurückbehaltungsauftrag vermag hingegen die Zustellungsfiktion nicht zu verhindern (BGr, 11. April 2013, 2C\_565/2012, E. 2, www.bger.ch). Bei der Anwendung der Regeln über die Zustellungsfiktion ist jedoch auch der Verfahrensdauer Rechnung zu tragen: Von einem Betroffenen kann nicht erwartet werden, dass er bei einem hängigen Verfahren über Jahre hinweg in jedem Zeitpunkt erreichbar sein muss (BGr, 11. April 2013, 2C\_565/2012, E. 3.2, www.bger.ch; BGr, 21. März 2013, 2C\_1040/2012+2C\_1041/2012, E. 4.1, www.bger.ch; BGr, 23. März 2006, 2P.120/2005, E. 4.2, www.bger.ch, alle auch zum Folgenden). Das Bundesgericht hat einen Zeitraum von bis zu einem Jahr seit der letzten verfahrensbegleitenden Handlung der Behörde als vertretbar erachtet. Liegt der letzte Kontakt mit der Behörde indessen längere Zeit zurück, so kann von einer Zustellfiktion nicht mehr ausgegangen werden, sondern nur noch von einer Empfangspflicht des am Verfahren Beteiligten in dem Sinn, dass dieser für die Behörde erreichbar sein muss. Was vom Verfahrensbeteiligten in diesem Fall verlangt werden kann, ist, dass er Adressänderungen und länger dauernde Abwesenheiten der Behörde meldet. Hingegen kann ihm eine Abwesenheit von wenigen Wochen (kürzere Ortsabwesenheiten) nicht mehr entgegen gehalten werden. Die Regeln über die Zustellungsfiktion sind in diesem Sinn "vernünftig" zu handhaben. ccc) Wird somit eine eingeschriebene Sendung innert sieben Tagen seit Avisierung nicht abgeholt, obwohl gemäss den soeben beschriebenen Voraussetzungen ein Prozessrechtsverhältnis besteht und der Adressat mit der Zustellung eines behördlichen Aktes rechnen muss, gilt die Zustellung als schuldhaft verhindert und kommt die Zustellungsfiktion, d.h. die fingierte Zustellung am siebten Tage, zum Tragen. ee) Die Zustellungsfiktion gelangt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ohne weiteres auch dann zur Anwendung, wenn der Adressat gar nicht in der Lage war, die Sendung innert der Abholfrist zu behändigen bzw. Vorkehrungen für deren Zustellbarkeit zu treffen (BGr, 7. Februar 2013, 5D\_166/2012, www.bger.ch). In letzterem Fall musste der Adressat notfallmässig in ein Spital eingeliefert werden und lief die danach angesetzte Abholfrist noch während seines Spitalaufenthalts ab. Das Bundesgericht erachtete die nicht abgeholte Sendung in Anwendung der Zustellfiktion gleichwohl als am siebten Tage zugestellt (E. 4.3.4), wies jedoch darauf hin, dass sich aufgrund des geschilderten Umstands die Frage der Fristwiederherstellung stellt (E. 4.3.6). Mithin genügt somit für die Anwendung der Zustellungsfiktion – auch wenn dem Adressaten wie im beschriebenen Fall nach gemeinem Verständnis an sich kein Vorwurf für das Nichtabholen der Sendung bei der Post gemacht werden kann – das Bestehen eines Prozessrechtsverhältnisses und, dass mit der Zustellung eines behördlichen Aktes gerechnet werden muss, um die Zustellung als schuldhaft verhindert gelten zu lassen. Den notfallmässigen Spitalaufenthalt kann der dadurch an der Entgegennahme der Sendung gehinderte Adressat jedoch im Rahmen eines Fristwiederherstellungsgesuchs als Fristwiederstellungsgrund geltend machen, bei dessen

- 9 -

Beurteilung die Frage des Verschuldens einen zentralen Aspekt darstellt (dazu sogleich E. 4). d) Da die Pflichtige die Entscheide vom 24. Mai 2011 (Steuerperiode 2009) bzw. 13. Januar 2012 (Steuerperiode 2010) unbestrittenermassen trotz hinterlegter Abholungseinladung nicht abgeholt hat, ist zu prüfen, ob vorliegend aufgrund der Anwendung der Zustellungsfiktion die Zustellung der Entscheide gleichwohl als erfolgt zu gelten hat. Dabei ist, wie erwähnt (E. 3c/ee), vorerst unbeachtlich, ob die Geschäftsführerin der Pflichtigen die Abholfrist aufgrund gesundheitlicher Probleme verpasst hat. aa) Steuerperiode 2009 Die Pflichtige befand sich aufgrund der im kantonalen Amtsblatt öffentlich be- kanntgegebenen Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung 2009 für Staats- 1 DB.2012.230 1 ST.2012.255

- 10 - und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer bis 30. September 2010 in einem konkreten steuerlichen Verfahrensverhältnis. Dem war sich zweifellos auch die Pflichtige bewusst, wurde ihr doch aufgrund eines Fristerstreckungsgesuchs die Einreichungsfrist für die Steuererklärung bis am 29. Dezember 2010 erstreckt. Nach Ablauf der erstreckten Frist musste die säumige Pflichtige damit rechnen, vom kantonalen Steueramt zur Nachbringung der Steuererklärung gemahnt zu werden. Die Mahnung erfolgte eingeschrieben bereits rund eineinhalb Monate später, am 9. Februar 2011, und liegt deshalb bei Weitem noch in dem vom Bundesgericht als vertretbar erachteten Zeitraum von bis zu einem Jahr seit der letzten verfahrensbezogenen Handlung der Behörde (wird einem Steuerpflichtigen beim letzten behördlichen Kontakt eine Frist angesetzt oder eine Fristerstreckung gewährt, beginnt der genannte Zeitraum freilich erst mit Fristablauf zu laufen, da grundsätzlich auch erst nach diesem Zeitpunkt mit einer weiteren Sendung gerechnet werden muss). Folglich kommt die Zustellungsfiktion zum Tragen und gilt die nicht abgeholte Mahnung als zugestellt. Gilt sodann diese Mahnung – welche eine letzte, nicht erstreckbare Frist von zehn Tagen zur Einreichung der Steuererklärung ansetzte und bei weiterer Säumnis eine Ermessenseinschätzung androhte – als zugestellt, besteht erst recht ein konkretes steuerliches Verfahrensverhältnis und muss die Pflichtige aufgrund dieser neuesten verfahrensbezogenen Handlung (weiterhin) mit der Zustellung eines behördlichen Akts rechnen. Ob auch bei einer fingierten Zustellung der Mahnung der als vertretbar erachtete Zeitraum für die (möglicherweise erneute) Anwendung der Zustellungsfiktion wiederum bis zu einem Jahr betragen kann, braucht hier nicht abschliessend beantwortet zu werden, wurde die Pflichtige vorliegend doch bereits rund drei Monate später, mit Entscheiden vom 24. Mai 2011, nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt, weshalb angesichts der in Frage stehenden Massenverwaltung nicht gesagt werden kann, die Entscheide seien derart spät erfolgt, dass mit ihnen nicht mehr hätte gerechnet werden müssen. In (erneuter) Anwendung der Zustellungsfiktion gilt auch diese nicht abgeholte Sendung, bzw. die darin enthaltenen Entscheide, als am letzten Tag der siebentägigen Abholfrist als zugestellt. 1 DB.2012.230 1 ST.2012.255

- 11 - bb) Steuerperiode 2010 Die Pflichtige befand sich aufgrund der im kantonalen Amtsblatt öffentlich be- kanntgegebenen Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung 2010 für Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer bis 30. September 2011 in einem konkreten steuerlichen Verfahrensverhältnis. Nach Ablauf der angesetzten Frist musste die säumige Pflichtige zweifelsohne damit rechnen, vom kantonalen Steueramt zur Nachbringung der Steuererklärung gemahnt zu werden. Die Mahnung erfolgte eingeschrieben bereits rund einen halben Monate später, am 12. Oktober 2011, und liegt deshalb ebenfalls noch in dem vom Bundesgericht als vertretbar

erachteten Zeitraum von bis zu einem Jahr seit der letzten verfahrensbezogenen Handlung der Behörde. Folglich kommt die Zustellungsfiktion zum Tragen und gilt die nicht abgeholte Mahnung als zugestellt. Ebenso gelten die rund drei Monate später ergangenen, jedoch wieder- um nicht abgeholten Entscheide vom 13. Januar 2012 in (erneuter) Anwendung der Zustellungsfiktion als zugestellt e) Gelten die Entscheide vom 24. Mai 2011 bzw. 13. Januar 2012 aufgrund der Fiktion als am siebten Tag der ordentlichen Abholfrist zugestellt, begann am darauffolgenden Tag die 30-tägige Einsprachefrist zu laufen. Diese war somit längst abgelaufen, als die Pflichtige schliesslich am 25. Juni 2012 die Steuererklärungen 2009 und 2010 nachreichte. Diese wurden vom kantonalen Steueramt zu Recht jeweils als Einsprache gegen die genannten Entscheide entgegen genommen. Es bleibt sodann zu prüfen, ob dem Gesuch der Pflichtigen um Wiederherstellung der Einsprachefrist entsprochen werden kann. f) Anzuführen ist im Übrigen noch, dass die geltend gemachten gesundheitlichen Probleme der Geschäftsführerin B (nachfolgend Geschäftsführerin Nr. 1) auch aus folgendem weiteren Grund die Anwendung der Zustellungsfiktion gegenüber der Pflichtigen – einer GmbH, d.h. einer juristischen Person – nicht zu verhindern vermöchten. Gemäss Handelsregisterauszug wird die Pflichtige nämlich von zwei Geschäftsführerinnen vertreten, jede mit Einzelunterschriftsberechtigung ausgestattet. Die zweite Geschäftsführerin, C, ist zugleich einzige Gesellschafterin bzw. Inhaberin aller Stammanteile der Pflichtigen (nachfolgend Geschäftsführerin Nr. 2). 1 DB.2012.230 1 ST.2012.255

- 12 - Nach Art. 814 Abs. 1 OR ist jeder Geschäftsführer zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt. Die Statuten können zwar die die Vertretung abweichend regeln (Abs. 2), doch müssen alle zur Vertretung der Gesellschaft befugten Personen ins Handelsregister eingetragen werden (Abs. 6; so auch Art. 73 Abs. 1 lit. p und lit. q Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 [HRegV]). Die Organe verpflichten die GmbH sowohl durch den Abschluss von Rechtsgeschäften als auch durch ihr sonstiges Verhalten (Art. 55 Abs. ZGB). Gemäss Rechtsprechung können Zustellungen, die für juristische Personen bestimmt sind, durch jedes zur Vertretung berechnigte Organ entgegen genommen werden (BGr, 12. Juli 2012, 5A\_268/2012, E. 3.4, www.bger.ch; BGr, 4. April 2000, 4P.1/2000, E. 2a, www.bger.ch; StRK II, 30. Juni 2003, ST.2003.143, E. 1; vgl. auch Remo Bornatico, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Zivilprozessrecht, 2010, Art. 138 N 12 ZPO; Hauser/Schweri, Kommentar zum zürcherischen Gerichtsverfassungsgesetz, 2002, § 177 N 31 bzw. Hauser/Schweri/Lieber, Kommentar zum zürcherischen Gesetz über die Gerichts- und Behördenorganisation im Zivil- und Strafprozessrecht, 2012, § 121 N 8 ff.) Hatte die Pflichtige (GmbH) im Zeitraum, als die eingeschriebenen Sendungen hinsichtlich der Steuerperioden 2009 und 2010 nicht abgeholt wurden, mit der Gesellschafterin C eine weitere zur Vertretung befugte Geschäftsführerin, ist nicht einzusehen, weshalb nicht sie die ans Postfach der Pflichtigen (Postadresse) gesandten Sendungen für die Pflichtige abgeholt hat. Zwar mag das Vorbringen der Geschäftsführerin Nr. 1 zutreffend sein, wonach sämtliche Geschicke der Pflichtigen in ihrer Hand liegen, steht es doch der Pflichtigen frei, wie sie sich unternehmensintern organisiert, doch muss sie sich auf den im öffentlich zugänglichen Handelsregister kundgegebenen Eintrag behaften lassen. Zwar hat vorliegend das Vorhandensein der Geschäftsführerin Nr. 2 auf die Anwendung der Zustellungsfiktion gegenüber der Pflichtigen (GmbH) insofern keine weitere Bedeutung, als die Zustellung der eingeschriebenen, nicht abgeholten Sendungen aufgrund der gegebenen Voraussetzungen (vgl. E. 3d) sowieso bereits als schuldhaft verhindert gilt. Jedoch muss dieser Umstand im

Rahmen des nun zu be- 1 DB.2012.230 1 ST.2012.255

- 13 - handelnden Fristwiederherstellungsgesuchs berücksichtigt werden, wo die Frage des Verschuldens der Pflichtigen einen zentralen Aspekt darstellt.

#### **E. 4**

a) aa) Hat ein Steuerpflichtiger eine Frist für die Geltendmachung eines Rechts versäumt, ist Wiederherstellung zu gewähren, wenn er nachweist, dass er oder sein Vertreter ohne Verschulden entweder von der Fristansetzung nicht rechtzeitig Kenntnis erhielt oder durch schwerwiegende Gründe an der Einhaltung der Frist gehindert wurde; als solche Gründe gelten z.B. Krankheit, Todesfall in der Familie, Landesabwesenheit oder Militärdienst (§ 129 Abs.2 StG i.V.m. § 15 Abs 1 VO StG). Art. 133 Abs. 3 DBG deckt sich inhaltlich mit der kantonrechtlichen Ordnung; mithin kennt auch das Bundessteuerrecht eine entsprechende Regelung. bb) Nach der Rechtsprechung vermag nicht jede Krankheit, jede Landesabwesenheit und jeder Militär-/Zivildienst die Fristversäumnis zu entschuldigen (Zweifel, Art. 133 N 19 DBG). Als Entschuldigungsgründe gelten die einzelnen Tatbestände nur dann, wenn sie sowohl den Steuerpflichtigen selber an der rechtzeitigen Vornahme der in Frage stehenden Handlungen gehindert haben, als ihn auch daran gehindert haben, eine Drittperson mit der Vornahme der fristwahrenden Handlung zu betrauen. Zwischen dem Hinderungsgrund und der Verspätung muss also ein (adäquater) Kausalzusammenhang bestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 30 und N 32 DBG und § 129 N 40 und N 42 StG). Im Interesse der Rechtssicherheit und eines geordneten Rechtsgangs darf nicht leichthin ein Grund angenommen werden, der ein fristgerechtes Handeln gehindert hat. Ein solcher ist nach dem praxisgemäss strengen Massstab nur zu bejahen, wenn dem Gesuchsteller auch bei Aufwendung der üblichen Sorgfalt die Wahrung seiner Interessen verunmöglicht oder unzumutbar erschwert wird. So ist insbesondere anerkannt, dass nur eine Krankheit von erheblicher Schwere einen Hinderungsgrund darstellen kann (VGr, 16. Dezember 2003, SB.2003.00050+ 00051, E. 4.1, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch); Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 23 DBG und § 129 N 32 StG). cc) Voraussetzung jeder Fristwiederherstellung ist, dass die Fristversäumnis nicht auf ein Verschulden des Säumigen zurückzuführen ist. Unverschuldet ist das 1 DB.2012.230 1 ST.2012.255

- 14 - Versäumnis, wenn dafür objektive Gründe vorliegen und der Partei bzw. dem Vertreter keine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann. Die schuldhafte Verhinderung einer Zustellung schliesst eine Fristwiederherstellung aus (VGr, 12. Dezember 2012, SB.2012.00097+00098, E. 2.3; VGr, 11. April 2012, SB.2011.00168+00169, E. 2.3; RB 1985 Nr. 50; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 25 DBG und § 129 N 35 StG; unter Vorbehalt auch BGr, 11. April 2013, 2C\_565/2012, E. 3.3.5, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Ebenso abgelehnt wird eine Fristwiederherstellung bei einer Aktiengesellschaft, die sich so zu organisieren hat, dass Fristen eingehalten werden können (VGr, 12. Dezember 2012, SB.2012.00099+00100, E. 2.4, auch zum Folgenden). Dies gilt auch für kleinere Unternehmen, hat das Verwaltungsgericht doch in Bezug auf eine Einmann-Aktiengesellschaft mit einem einzigen Verwaltungsrat und wenig Personal festgehalten, dass der erkrankte Verwaltungsrat dafür hätte besorgt sein müssen, dass sich eine sachverständige Person – sei es nun unternehmensintern oder -extern – um die Steuerbelange der Pflichtigen kümmere. Indem er dies nicht getan habe, sei seine Nachlässigkeit der Aktiengesellschaft als Organisationsverschulden zuzurechnen (VGr, 16. Dezember 2003, SB.2003.00050+00051, E. 4.2 f., [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch); vgl. Rich-

ner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 25 f. DBG und § 129 N 35 f. StG). Diese Rechtsprechung gilt auch für Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH). b) Das Wiederherstellungsgesuch ist schriftlich und spätestens innerhalb von 30 Tagen nach Kenntnisnahme der Fristansetzung oder Wegfall des Hindernisses einzureichen. Innerhalb der gleichen Frist ist die versäumte Handlung vorzunehmen (§ 15 Abs. 2 VO StG). Das Gesuch muss den Hinderungsgrund sowie den Tag des Eintritts und des Wegfalls des Hinderungsgrunds genau bezeichnen; es kann nach Ablauf der für die Einreichung gesetzten Frist nicht mehr ergänzt werden. Die Einhaltung der Frist ist sowohl hinsichtlich des Wiederherstellungsgesuchs als auch bezüglich der nachzuholenden Handlung Gültigkeitsvoraussetzung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 34 DBG und § 129 N 44 StG, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Die Wiederherstellungsgründe sind vom Steuerpflichtigen zu substantiieren und zu beweisen; fehlt eine solche hinreichende Sachdarstellung, ist weder eine amtliche Untersuchung über die massgebenden Tatsachen zu führen noch dem Steuer-

- 15 - pflichtigen Frist zur Verbesserung anzusetzen (VGr, 8. Juli 2009, SB.2008.00111, E. 1.4; [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch); RB 2002. Nr. 13; 1979 Nr. 51). Über die Wiederherstellung entscheidet die Behörde, die in der Sache selbst zuständig ist (§ 15 Abs. 3 VO StG). c) Die Pflichtige bzw. die Geschäftsführerin Nr. 1 hat im eingereichten Fristwiederherstellungsgesuch vom 29. Juni 2012 ausgeführt, dass sämtliche Geschicke der Pflichtigen in ihrer Hand lägen und sie niemanden habe, auf den sie zur Unterstützung zurückgreifen könne. Dieser Umstand habe dazu geführt, dass sie nach schlechten Geschäftsgängen psychisch vollkommen überlastet gewesen sei. In der Zeit von Dezember 2009 bis heute sei es ihr zeitweise so schlecht gegangen, dass sie nicht einmal in der Lage gewesen sei, das Haus zu verlassen und auch den Gedanken erwogen habe, allem ein Ende zu setzen. Grund für das ganze Elend seien die fehlenden finanziellen Mittel gewesen, um all ihren Verpflichtungen ordentlich nachzukommen. Die immer wieder unternommenen Anstrengungen, die Geschäftsgänge anzukurbeln, hätten nicht bzw. nicht in dem Tempo gegriffen, wie es nötig gewesen wäre. Aufgrund ihres Zustands habe sie sämtliche Fristen der Steuerbehörde verpasst, sei sie doch in dieser Zeit ausser Stande gewesen, eingeschriebene Sendungen vom Postfach in Empfang zu nehmen, weshalb sie die Entscheide der Steuerperioden 2009 und 2010 nicht erhalten habe. Es sei ihr auch nicht gelungen, jemand anderen ins Vertrauen zu ziehen. Für externe Hilfe hätten sowieso die Mittel gefehlt. Das kantonale Steueramt ist auf die Einsprache nicht eingetreten und hat damit auch das Gesuch um Fristwiederherstellung – zwar nicht ausdrücklich, aber implizit (vgl. BGr. 24. Januar 2012, 2C\_570/2011, E. 3, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)) – abgelehnt; zu Recht, wie den nachfolgenden Ausführungen entnommen werden kann: aa) Die beantragte Fristwiederherstellung scheidet erstens bereits daran, dass die Pflichtige (GmbH) durch das ihr zuzurechnende Verhalten der Geschäftsführerin Nr. 2 die Zustellung der Entscheide vom 24. Mai 2011 bzw. 13. Januar 2012 schuldhaft verhindert hat. Es ist nicht einzusehen, weshalb nicht sie die Sendungen abgeholt hat, so dass in der Folge die Einsprachefrist hätte gewahrt werden können. Aus diesem Grund fehlt es schon am Erfordernis der Schuldlosigkeit der Pflichtigen an der eingetretenen Säumnis, was eine Fristwiederherstellung ausschliesst. 1 DB.2012.230 1 ST.2012.255

- 16 - Anzuführen ist jedoch, dass die kantonale Praxis, wonach die schuldhafte Verhinderung einer Zustellung eine Fristwiederherstellung automatisch ausschliesst, unter Berücksichtigung der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGr, 11. April 2013,

2C\_565/2012, E. 3.3.5, www.bger.ch; BGr, 7. Februar 2013, 5D\_166/2012, E. 4.3.6, www.bger.ch) wohl einer differenzierteren bzw. fallbezogeneren Betrachtung bedarf. Hat z.B. ein Steuerpflichtiger während seiner zehntägigen Ferienabwesenheit einen eingeschriebenen Einschätzungsentscheid nicht abgeholt, so dass dessen Zustellung gemäss Rechtsprechung als schuldhaft verhindert gilt, bemüht er sich jedoch nach seiner Rückkehr während der noch laufenden Einsprachefrist (berechnet ab der fingierten Zustellung) erfolgreich um eine Kopie des Entscheids, verpasst aber in der Folge trotzdem die fristgerechte Einsprache, weil er kurz vor Fristablauf notfallmässig ins Spital eingeliefert werden muss, kann ihm eine später beantragte Fristwiederherstellung nicht von vornherein einzig mit Hinweis auf die schuldhaft verhinderte Zustellung des Entscheids verweigert werden. Mit anderen Worten ist aufgrund der dargelegten Voraussetzungen für die Anwendung der Zustellungsfiktion zwar relativ rasch von einer schuldhaft verhinderten Zustellung auszugehen, doch schliesst dies nicht per se aus, dass eine in der Folge abgelaufene (Rechtsmittel-)Frist dem Fristwiederherstellung beantragenden Säumigen – sofern ihn nachweisbar kein Verschulden an der Fristversäumnis trifft – an sich wiederhergestellt werden kann. Da im vorliegenden Fall jedoch kein Grund ersichtlich ist, weshalb nicht die im Handelsregister eingetragene Geschäftsführerin Nr. 2 die Einsprachefrist für die Pflichtigen (GmbH) gewahrt hat, ist die Fristversäumnis nicht unverschuldet und kann daher schon aus diesem Grund keine Fristwiederherstellung gewährt werden. bb) Doch auch unabhängig von der Existenz einer zweiten Geschäftsführerin hätte die Geschäftsführerin Nr. 1 – der geltend gemachte Zeitraum der gesundheitlichen Beeinträchtigung beträgt rund zweieinhalb Jahre – realisieren müssen, dass sie nicht mehr in der Lage war, ihren Aufgaben hinlänglich nachzukommen und dafür besorgt sein müssen, dass sich eine sachverständige Person – nötigenfalls unternehmensextern – um die Steuerbelange der Pflichtigen kümmert. Dies umso mehr, als während der genannten Zeit nach Angaben der Geschäftsführerin Nr. 1 immerhin Anstrengungen zur Ankurbelung der Geschäftsgänge unternommen werden konnten und 1 DB.2012.230 1 ST.2012.255

- 17 - auch die ausgewiesenen Erträge in den Jahresrechnungen 2010 und 2011 (Rubriken: Organisation, Training und Coaching) zeigen, dass die geschäftliche Tätigkeit der GmbH durch die Geschäftsführerin Nr. 1 durchaus weiterbetrieben worden ist (2009: Fr. 104'488.15; 2010: Fr. 66'520.-; 2011: Fr. 133'147.95). Mithin hat die Geschäftsführerin Nr. 1 also nicht alles in ihrer Macht Stehende unternommen, um sicherzustellen, dass die Pflichtigen ihren steuerlichen Pflichten nachkam und die ihr in diesem Zusammenhang zustehenden Rechte wahrnehmen konnte. Diese Nachlässigkeit ist der Pflichtigen als Organisationsverschulden zuzurechnen, was eine Fristwiederherstellung verunmöglicht. Der von der Geschäftsführerin erhobene Einwand der Rechtsunkenntnis bezüglich "Stellvertretungsernennung" ist von vornherein unbehelflich, da gemäss allgemeinem Grundsatz niemand Vorteile aus seiner eigenen Rechtsunkenntnis abzuleiten vermag (BGr, 25. Juli 2006, 2P.191/2006, E. 2.2; BGE 124 V 215, E. 2b/aa). Dem weiteren Einwand, sich aufgrund fehlender Mittel keine externe Hilfe leisten zu können, ist entgegenzuhalten, dass der oder die Geschäftsführer – unabhängig von der finanziellen Lage der GmbH – unter anderem die gesetzliche Pflicht haben, eine Jahresrechnung zu erstellen bzw. erstellen zu lassen und für die Einhaltung aller gesetzlichen Bestimmungen (z.B. Einreichung Steuererklärung, Umwelt-/Arbeitsvorschriften etc.) besorgt zu sein (Art. 810 Abs. 2 Ziff. 4 und 5 OR). Ist die Gesellschaft nicht mehr in der Lage, diesen grundlegendsten Pflichten nachzukommen oder Mängel in der Organisation (z.B. handlungsunfähiges Organ; Art. 819

i.V.m. 731b OR) zu beseitigen, führt dies im Extremfall – nebst möglicher persönlicher Verantwort- lichkeit der Organe (Art. 827 OR) – zur richterlichen Auflösung und Liquidation der Ge- sellschaft. Letztere kann sich jedenfalls nicht mit Hinweis auf fehlende Mittel den ge- setzlichen Pflichten entziehen, deren Verletzung unweigerlich den Geschäftsführern und damit der Gesellschaft vorzuwerfen ist, was eine Fristwiederherstellung per se ausschliesst. cc) Die beantragte Fristwiederherstellung ist drittens aber auch aus einem formellen Grund zu verweigern. Es fehlt dem Gesuch vom 29. Juni 2012 schon an der genauen Bezeichnung des Tages des Wegfalls des Hinderungsgrundes (und auch an 1 DB.2012.230 1 ST.2012.255

- 18 - dessen Nachweis). Der einzigen diesbezüglichen Ausführung der Geschäftsführerin Nr. 1, wonach es ihr "in der Zeit von Dezember 2009 bis heute zeitweise so schlecht [ging], dass [sie] nicht einmal in der Lage war das Haus zu verlassen", lässt sich der Tag des Wegfalls des Hinderungsgrundes gerade nicht entnehmen, wenn von einer "zeitweisen" Beeinträchtigung über einen Zeitraum von rund zweieinhalb Jahren hin- weg gesprochen wird. Hinzu kommt, dass die Steuererklärungen 2009 und 2010 schon am 25. Juni 2012 beim kantonalen Steueramt eingegangen sind, welche überdies ih- rerseits neben der Unterschrift das Datum vom 8. Juni 2012 tragen. Wenn dem Frist- wiederherstellungsgesuch nicht entnommen werden kann, wann genau der Hinde- rungsgrund weggefallen ist, ist weder substantiiert dargelegt noch nachgewiesen, ob die Frist von 30 Tagen zur Stellung des Gesuchs überhaupt eingehalten worden ist. Mithin fehlt es dem Gesuch an einer Gültigkeitsvoraussetzung, so dass darauf gar nicht eingetreten werden kann. Da ein Gesuch nach Ablauf der für die Einreichung gesetzten Frist hinsichtlich der Substanziierung nicht mehr ergänzt werden kann, ist das während des Beschwerde-/Rekursverfahrens nachgereichte ärztliche Attest vom 16. Oktober 2012 (Dr. med. D) von vorherein unbeachtlich, erweist es sich doch in jedem Fall als verspä- tet. Im Übrigen geht aber selbst aus diesem nicht hervor, wann genau der Hinderungs- grund weggefallen ist. dd) Dem Fristwiederherstellungsgesuch vom 29. Juni 2012 könnte letztlich aber auch bei materieller Behandlung nicht stattgegeben werden. Zum Einen ist es bereits ungenügend substantiiert, zum Anderen fehlt (bzw. fehlte zu diesem Zeitpunkt) überhaupt jeglicher Nachweis für das Vorgebrachte (Arztzeugnis etc.). So genügt bei- spielsweise das Vorbringen, nach schlechtem Geschäftsgängen psychisch vollkommen überlastet gewesen zu sein, nicht den Anforderungen der Rechtsprechung, welche eine spezifische Nennung der Krankheit verlangt (vgl. VGr, 25. Februar 2009, SB.2008.00076). Ebenso wenig genügt es pauschal vorzubringen, der angeführte Hin- derungsgrund hätte während eines Zeitraums von rund zweieinhalb Jahren bestanden, ohne dabei auf die besonders relevanten Zeiträume einzugehen, als die Zustellung der Entscheide der Steuerperioden 2009 (24. Mai 2011) und 2010 (13. Januar 2012) von statten ging. Anzufügen ist schliesslich auch, dass die gesundheitliche Beeinträchti- 1 DB.2012.230 1 ST.2012.255

- 19 - gung die Geschäftsführerin Nr. 1 nicht an der Erbringung der betrieblichen Dienstleis- tungen der Pflichtigen gehindert hat (vgl. bereits E. 4c/bb); war es ihr aber möglich, die gesellschaftlichen Verpflichtungen zumindest selektiv wahrzunehmen, kann nicht von einer derart schweren Erkrankung gesprochen werden, welche sogar den Beizug einer Drittpersonen zur Regelung der Steuerangelegenheiten verunmöglicht hat. Wie bereits erwähnt, kann ein Fristwiederherstellungsgesuch nach Ablauf der Wiederherstellungsfrist hinsichtlich der Substanziierung nicht mehr ergänzt werden. Das während des Beschwerde-/Rekursverfahrens nachgereichte ärztliche Attest vom 16. Oktober 2012

erweist sich als verspätet, vermöchte jedoch auch bei zeitgerechtem Vorbringen den Anforderungen an die Substanziierung (mit Ausnahme der Nennung der Krankheit) nicht zu genügen. d) Da folglich das kantonale Steueramt der Pflichtigen die Wiederherstellung der versäumten Einsprachefrist zu Recht verweigert hat, sind die auf Nichteintreten lautenden Einspracheentscheide vom 27. Juli 2012 zu bestätigen.

#### **E. 5**

Diese Erwägungen führen zu Abweisung von Beschwerde und Rekurs, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die (reduzierten) Beschwerde-/ Rekurskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 [VRG]).

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