

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.185 vom 3. Juni 2019

ZH Steuerrekursgericht, 2019-06-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2018.185

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.185 du 3 juin 2019

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.185 del 3 giugno 2019

Regeste

Die Veranlagung/Einschätzung erfolgte gemäss pflichtgemäsem Ermessen. Die Pflichtige konnte den Beweis der eingereichten Steuererklärung nicht erbringen. Die Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheide konnten der Pflichtigen nicht zugestellt werden. Sie wurden dem kantonalen Steueramt an demselben Tag des Versands noch retourniert, dies mit dem Vermerk "Briefkasten/Postfach wird nicht mehr geleert". Die Zustellfiktion kann nur greifen, wenn eine Sendung tatsächlich avisiert und 7 Tage bei der Poststelle aufbewahrt wurde. Der Zustellnachweis der Entscheide wurde durch das kantonale Steueramt nicht rechtsgenügend erbracht. Teilweise Gutheissung/Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

ST.2018.223 Entscheid

E. 3

a) Die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid vom 2. Juni 2017 konnten der Pflichtigen mit dem Vermerk "Briefkasten/Postfach wird nicht mehr geleert" am 6. Juni 2017 nicht zugestellt werden. Die Entscheide wurden dem kantonalen Steueramt von der Post gleichentags zurückgesandt. Mit E-Mail vom 26. Oktober 2017 meldete sich die Pflichtige beim kantonalen Steueramt und reichte Unterlagen für das Steuerjahr 2015 ein. Sie begründete ihre Kontaktaufnahme damit, dass ihr Mahnungen betreffend die Zahlung der Steuerrechnungen zugestellt worden seien. Sie habe aber vorgängig weder die Einschätzungsentscheide noch Rechnungen erhalten. Das kantonale Steueramt wies die Pflichtige mit Antwort gleichentags daraufhin, dass sie sich bezüglich Fragen zu den Rechnungen an den Rechnungssteller wenden müsse oder gegen die Einschätzungsentscheide frist- und formgerecht Einsprache erheben müsse. Sie antwortete wiederum, dass sie keine Einsprache erheben könne, da sie nicht über die Einschätzungsentscheide verfüge. Mit E-Mail vom 1. November 2017 wies das kantonale Steueramt die Pflichtige auf die genauen Voraussetzungen zur Einreichung einer Einsprache hin. Es führte weiter aus, dass die Veranlagungen an die letztbekannte und im Handelsregister angegebene Adresse verschickt und nicht abgeholt worden seien. Bei einer schuldhaften Verhinderung gelte die Sendung als am letzten Tag der Abholfrist zugestellt. Die dreissigtägige Einsprachefrist gegen die Einschätzungsentscheide sei mittlerweile abgelaufen. Sie könne aber auch gegen die Rechnung innert 30 Tagen Einsprache erheben. 2 DB.2018.185 2 ST.2018.223

- 5 - Mit Schreiben vom 25./27. Dezember 2017 reichte die Pflichtige die Steuerklärungen 2015 ein. Auf Abklärung des Einsprachewillens des kantonalen Steueramts hin

erklärte sie unter anderem, die Einschätzungsentscheide nie erhalten zu haben. In der Folge forderte das kantonale Steueramt die Pflichtige mehrmals auf, einen beleg- mässigen Nachweis für die unverschuldete Nichtannahme zu erbringen. Die Pflichtige antwortete jeweils auf die Auflagen, ohne Belege beizubringen. Am 28. September 2018 erfolgten die angefochtenen Einspracheentscheide. b) aa) Nur eine als zugestellt geltende Veranlagung/Einschätzung kann in Rechtskraft erwachsen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 18 ff. DBG bzw. § 126 N 22 ff. StG, je auch zum Folgenden) bzw. die Einsprachefrist von dreissig Ta- gen gemäss Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG auslösen. Wenn hingegen die Veranlagung/Einschätzung nicht rechtswirksam eröffnet bzw. zugestellt wird, kann dadurch auch die Einsprachefrist nicht ausgelöst werden, da dem Pflichtigen wegen Fehlern bei der Zustellung durch die Steuerbehörde keine Rechtsnachteile erwachsen dürfen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 51 ff. DBG bzw. § 126 N 70a ff. StG, je auch zum Folgenden). bb) Die Zustellung ist die Übergabe des schriftlichen Entscheids an die Per- son, an welche diese gerichtet ist. Die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden gilt u.a. dann als vollzogen, wenn sie an den Adressaten selbst erfolgt, d.h. ihm ausge- händigt wird bzw. in seinen Machtbereich (z.B. Einwurf in Briefkasten, Zustellung via Postfach) gelangt (§ 9 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]; vgl. BGr, 21. März 2011, 2C_780/2010). Da die Zustellung nur eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmebe- dürftige einseitige Rechtshandlung ist, wird für eine ordnungsgemässe Zustellung die Kenntnisnahme des Entscheids nicht vorausgesetzt. cc) Beweispflichtig für die rechtswirksame Eröffnung einer Verfügung, von welcher der Ablauf der Einsprachefrist abhängt, bzw. für den Zeitpunkt ihrer Mitteilung ist die zustellende Behörde (BGE 129 I 8; BGr, 21. März 2011, 2C_780/2010). Wird die Verfügung mit eingeschriebener Post zugestellt, so lässt sich der Zeitpunkt der Zustel- lung durch Einholen eines Postlaufzettels ermitteln, wobei es dem Empfänger vorbe- halten bleibt, die Richtigkeit oder Verlässlichkeit der postamtlichen Bescheinigung im 2 DB.2018.185 2 ST.2018.223

- 6 - Einzelfall zu entkräften (RB ORK 1947 Nr. 41 = ZR 46 Nr. 76; RB 1961 Nr. 55 = ZR 61 Nr. 127; BGr, 24. Januar 2012, 2C_570/2011). dd) Nach § 9 Abs. 2 VO StG gilt bei schuldhafter Verhinderung der Zustellung eine eingeschriebene Sendung am letzten Tag der von der Post angesetzten siebentä- gigen Abholungsfrist als zugestellt (sogenannte Zustellfiktion). Die Sendung gilt selbst dann am letzten Tag der siebentägigen Abholungsfrist als zugestellt, wenn der Sen- dungsempfänger die Abholfrist verlängert (StE 2001 B 96.21 Nr. 8; StE 2013 B 93.6 Nr. 34). Nach der Rechtsprechung liegt eine schuldhafte Verhinderung vor, wenn der Adressat die erforderlichen Vorkehrungen für die Entgegennahme einer Sendung un- terlässt, obwohl er aufgrund eines bestehenden Prozessrechtsverhältnisses nach Treu und Glauben ein behördliches Schreiben mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwar- ten muss (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00021, auch zum Folgenden; www.vgrzh.ch). Unter dieser Voraussetzung rechtfertigt es sich, vom Betroffenen zu verlangen, dass er seine Post regelmässig kontrolliert und allenfalls längere Ortsabwesenheiten der Be- hörde mitteilt oder einen Stellvertreter ernennt (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00033 vom 25. Juni 2008, E. 3.2.) Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts befindet sich der Steuerpflichtige bereits mit der im kantonalen Amtsblatt publizierten öffentlichen Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung im vorausgesetzten Prozessrechtsverhältnis (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00021). Spätestens mit Ablauf der angesetzten Frist muss ein säumiger Steuerpflichtiger damit rechnen, vom Gemeindesteuernamt zur Nachbringung der Steuererklärung gemahnt zu werden. Diese

Verpflichtung gilt zwar zeitlich nicht unbegrenzt; soweit die Mahnung aber noch im selben Jahr erfolgt, kann nach der Praxis des Verwaltungsgerichts nicht gesagt werden, sie sei derart spät erfolgt, dass mit ihr nicht mehr habe gerechnet werden müssen. Steht nicht fest, ob die Annahme einer Sendung schuldhaft verhindert wurde, so hat die Steuerbehörde, der die Sendung als "nicht abgeholt" zurückgesandt wurde, die Zustellung durch die Post zu wiederholen. Dies gilt es vor allem dann zu beachten, wenn die Sendung mit dem Postvermerk "Weggezogen. Nachsendefrist abgelaufen" zurückkommt. Dann kann die Zustellungsfiktion nicht greifen; vielmehr muss die Steuerbehörde Nachforschungen über die neue Adresse der steuerpflichtigen Person an- 2 DB.2018.185 2 ST.2018.223

- 7 - stellen und die Zustellung wiederholen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 39 DBG und § 126 N 43 StG). Laut § 9 Abs. 2 VO StG sind nach Treu und Glauben bei Adressänderungen der steuerpflichtigen Person oder ihres bevollmächtigten Vertreters während des Verfahrens Zustellungen an diese als erfolgt zu betrachten, wenn sie durch die Post an die zuletzt bekannte Adresse gemacht worden und nicht als unzustellbar zurückgekommen ist (§ 9 Abs. 3 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]). Ist die Zustellung unmöglich, kann sie kraft Art. 116 Abs. 2 DBG durch öffentliche Bekanntmachung im Amtsblatt ersetzt werden (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00033 vom 25. Juni 2008, E. 3.2). ee) Aus dem Gesagten folgt, dass in Fällen, in denen die postalische Zustellung einer Verfügung nicht tatsächlich durch Entgegennahme der Sendung seitens des Adressaten oder einer von ihm ermächtigten Person erfolgt, eine Zustellung nur dann im Sinn einer Fiktion vermutet werden darf, wenn sie vom Adressaten schuldhaft verhindert wird. Dies setzt voraus, dass er zur Entgegennahme bzw. Abholung der Sendung eingeladen worden ist, oder – bei unterlassener Mitteilung der Adressänderung – wenn die Sendung nicht als unzustellbar zurückgekommen ist (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00033 vom 25. Juni 2008, E. 3.3). Eine Zustellung, welche nicht gehörig erfolgt, zeitigt keine Rechtswirkungen und muss wiederholt werden (vgl. zum Ganzen analog auch zur Schweizerischen Zivilprozessordnung Lukas Huber, Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung [ZPO], 2. A., 2016, Art. 138 N 60 ff.). ff) Die öffentliche Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung 2015 wurde am ... Januar 2016 im Amtsblatt veröffentlicht (ZStB Nr. 31/117). Gemäss kantonalem Steueramt erging am 16. November 2016 die Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung. Ein Nachweis für den Versand sowie den Erhalt dieser Mahnung findet sich in den Akten nicht, dieser wurde von der Pflichtigen aber auch nicht bestritten. Da sie zudem selbst vorbringt, im Oktober 2016 bzw. im März 2017 Steuererklärungen eingereicht zu haben – ohne deren Aufgabe sowie Erhalt ihrerseits beweisen zu können –, ist davon auszugehen, dass auch sie selbst vom Bestehen eines Prozessverhältnisses ausging. Sie musste demnach nach Treu und Glauben mit einer Zustellung rechnen. Das kantonale Steueramt bringt in seiner Beschwerde-/Rekursantwort unter anderem vor, dass mit der Retournierung der Einschätzung bzw. Veranlagung 2015 2 DB.2018.185 2 ST.2018.223

- 8 - keine "Unzustellbarkeit", sondern eine "Nicht in Empfangnahme" mit dem Vermerk "Briefkasten/Postfach wird nicht geleert", ausgewiesen worden sei. Das Amt habe folglich von einer schuldhaften Nichtannahme der Postsendung ausgehen müssen. Dass dies nicht zutrefte, sei ihm erst mit E-Mail vom 10. Februar 2018 mitgeteilt worden; zuvor sei nie erwähnt worden, dass die Pflichtige keinen Zugang zur Post gehabt habe. Diese Behauptung sei sodann auch nie belegt worden. gg) Wie bereits ausgeführt, ist Voraussetzung für die Zustellungsfiktion, dass die Sendung tatsächlich avisiert und dann sieben Tage bei der Poststelle

aufbewahrt wurde. Wird – wie vorliegend – keine Abholungseinladung im Briefkasten hinterlegt und die Sendung an den Absender retourniert, so kann weder eine versuchte, tatsächliche noch eine fingierte Zustellung erfolgen. Ohne Zustellung kann der Pflichtigen auch keine Verweigerung bzw. schuldhafte Verhinderung ebendieser vorgeworfen werden. An diesem Ergebnis ändert nichts, dass die Pflichtige das kantonale Steueramt pflichtwidrig über die vorliegende Zustellproblematik (Postdiebstahl, fehlender Zugang zum Briefkasten, laufende bzw. geplante Sitzverlegung) nicht informiert hatte. Demnach kann auch offenbleiben, ob das kantonale Steueramt sich trotz Organisationsmangels auf die im Handelsregister eingetragene Adresse verlassen durfte. Das kantonale Steueramt hätte bei dieser Sach- und Rechtslage Nachforschungen anstellen und – falls diese erfolglos verlaufen wären – eine entsprechende Veröffentlichung im Amtsblatt veranlassen müssen. Nach dem Gesagten ist weder auf die weiteren Ausführungen der Parteien, insbesondere zum Strafverfahren betreffend Postdiebstahl und zum damit zusammenhängenden Gesuch um Fristwiederherstellung, weiter einzugehen noch bilden die Ausführungen zu den Steuerperioden 2016 oder 2017 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. c) Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid nicht ordnungsgemäss zugestellt wurden. Nicht zugestellte Entscheide können keine Rechtswirkungen entfalten. 2 DB.2018.185 2 ST.2018.223

- 9 -

E. 4

Somit ist das kantonale Steueramt auf die Einsprache der Pflichtigen zu Unrecht nicht eingetreten. Die Sache ist – unter Aufhebung der Einspracheentscheide – zur Wahrung des rechtlichen Gehörs und ordnungsgemässen Eröffnung der Veranlagungsverfügung bzw. des Einschätzungsentscheides an das kantonale Steueramt in das Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren zurückzuweisen.

E. 5

Die Kosten sind der unterliegenden Beschwerdegegnerin/dem unterliegenden Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG).

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