

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2021.2 vom 16. Dezember 2021

ZH Steuerrekursgericht, 2021-12-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2021.2

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2021.2 du 16 décembre 2021

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2021.2 del 16 dicembre 2021

Regeste

Die Pflichtige monierte die Veranlagung/Einschätzung nie erhalten zu haben. Die Ehegatten trennten sie kurz vor Versand der E-Tax und der Pflichtige meldete dies genau einen Tag vor Versand der Verfügungen. Die an beide adressierte Einschätzung und Veranlagung wurde in der Folge wegen eines Nachsendeauftrags des Pflichtigen nur diesem zugestellt und von ihm nicht angefochten. Dass noch kein separater Versand erfolgt ist, war dabei grundsätzlich rechtens, da das kantonale Steueramt weder tatsächlich noch hypothetisch über die tatsächliche Trennung informiert war. In der vorliegenden Konstellation kommt es allerdings zu einer schweren Gehörsverletzung und Benachteiligung für die Pflichtige, was die Nichtigkeit der Veranlagung und Einschätzung wegen nicht gehöriger Eröffnung zur Folge hat. Rückweisung. Kosten werden ausnahmsweise auf die Gerichtskasse genommen.

Erwägungen

E. 2

a) Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Beschwerde, so ist dem Steuerrekursgericht die materielle Prüfung der Beschwerde auf die Veranlagung hin verwehrt. Es darf nur untersuchen, ob die Einsprachebehörde auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten ist (Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 140 N 44 DBG, und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 147 N 43 StG). Würde sich der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz als gesetz- widrig erweisen, wären die Akten zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur materiellen Überprüfung der Veranlagung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57). b) Im vorliegenden Fall ist damit das Verfahren auf die Frage beschränkt, ob der Einspracheentscheid vom 10. Dezember 2020 zu Recht ergangen ist.

E. 3

a) Das Einkommen sowie bei den Staats- und Gemeindesteuern auch das Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (Art. 9 Abs. 1 DBG und § 7 Abs. 1 StG). Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben nach Art. 113 Abs. 1 DBG bzw. § 123 Abs. 1 StG die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus. Gemäss Art. 113 Abs. 2 DBG bzw. § 123 Abs. 2 StG unterschreiben sie die Steuererklärung gemeinsam. Sämtliche Mitteilungen der Steuerbehörden an verheiratete Steuerpflichtige, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden an die Ehegatten gemeinsam gerichtet (Art. 113 2 DB.2021.2 2 ST.2021.2

- 5 - Abs. 4 DBG, § 123 Abs. 4 Satz 1 StG). Ein Anspruch auf separate Eröffnung besteht nicht (BGE 122 I 139 E. 2). b) In zeitlicher Hinsicht sind die Verhältnisse in der Steuerperiode massgebend. Gemeinsam zu veranlagten sind deshalb auch mittlerweile geschiedene, getrenntlebende oder verschiedenen Steuerhoheiten unterworfenen Ehegatten für Steuerperioden, in denen sie noch in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe gelebt haben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 113 N 4 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 123 N 4 StG). Von einer (im steuerrechtlichen Sinn verstandenen) tatsächlich getrennten Ehe auszugehen ist erst bei einer auf eine gewisse Dauer (mindestens ein Jahr) angelegten räumlichen Trennung der Ehegatten, welche überdies mit einer getrennten Verwendung der Mittel verbunden ist. Damit von einer tatsächlich getrennten Ehe gesprochen werden kann, müssen also die Ehegatten, die in rechtlich ungetrennter Ehe leben, je über einen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz verfügen. c) 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 Veranlagung/Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Die Vornahme einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen setzt einen Untersuchungsnotstand voraus. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Diese Voraussetzung ist namentlich dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung zur Vorlage einer Steuererklärung nicht nachkommt, wobei die Hilfsblätter und die ihnen gleichgestellten Fragebogen Bestandteile des amtlichen Steuerklärungsformulars bilden (RB 1986 Nr. 50). Der Steuerpflichtige muss das amtliche (Steuerklärungs-)Formular gemäss Art. 124 Abs. 2 DBG bzw. § 133 Abs. 2 StG wahrheitsgetreu und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgerecht einreichen.

E. 4

a) Die Pflichtigen waren unbestrittenermassen per 31. Dezember 2018 in C wohnhaft und damit aufgrund persönlicher Zugehörigkeit dort steuerpflichtig (Art. 3 Abs. 1 DBG bzw. § 3 Abs. 1 StG). Der Einwand des Pflichtigen, er habe sein (Erwerbs-)Einkommen in Deutschland zu versteuern bzw. bereits versteuert, ändert 2 DB.2021.2 2 ST.2021.2

- 6 - daran nichts. Im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht gemäss Art. 124 ff. DBG bzw. § 133 ff. StG wären die Pflichtigen deshalb gehalten gewesen, eine vollständig ausgefüllte und von beiden Ehegatten unterzeichnete Steuererklärung samt Beilagen einzureichen, wozu sie mit diversen Mahnungen der Gemeinde C auch eigens aufgefordert wurden. Hinweise auf allfällige Zustellungsmängel betreffend die Mahnung bestehen nicht. Namentlich bestehen keine Hinweise dafür, dass die Pflichtigen im Zeitraum der Mahnungszustellung im März 2020 bereits in tatsächlich getrennter Ehe lebten. Folglich brauchte die Mahnung den beiden Steuerpflichtigen unbestrittenermassen auch nicht individuell zugestellt zu werden (Art. 113 Abs. 4 DBG, § 123 Abs. 4 StG). b) Die Pflichtigen verletzten durch die Ignorierung der Mahnung in der Folge ihre Verfahrenspflichten bzw. es lag ein zur pflichtgemässen Ermessensveranlagung- bzw. -einschätzung notwendiger Untersuchungsnotstand gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG vor. Die Vornahme einer Veranlagung und Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen für die Steuerperiode 2018 war damit angezeigt (E. 3c).

E. 5

a) Fraglich ist indessen, ob es beim anschliessenden Versand der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids wegen der im gleichen Zeitraum stattfindenden tatsächlichen Ehetrennung der Pflichtigen gegebenenfalls zu (schwerwiegenden) Mängeln bei der Zustellung gekommen ist, welche die Veranlagung und Einschätzung anfechtbar machen oder gar als nichtig erscheinen lassen. Beachtlich ist, dass auch wenn Ehegatten gemeinsam zu veranlagern und einzuschätzen sind (E. 3b), jeder Ehegatte ein eigenes Steuersubjekt ist, d.h. beide Ehegatten sind selbständige und gleichberechtigte Steuerpflichtige (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 9 N 7 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 7 N 7 StG). Damit einhergehend ergibt sich, dass sie einerseits einzeln den gleichen Pflichten unterstehen, andererseits ihnen aber einzeln auch die gleichen Rechte zukommen (Zweifel/Hunziker, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 113 N 17). Zu ihren individuellen Verfahrensrechten gehört dabei namentlich, dass sie, wenn sie in gerichtlich oder tatsächlich getrennter Ehe leben, Anspruch auf eine gesonderte Zustellung der Mitteilungen der Steuerbehörden haben (Art. 117 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 113 Abs. 4 DBG e contrario und § 123 Abs. 4 Satz 1 StG). Werden steueramtliche Verfügungen im Taxationsverfahren nicht beiden Ehegatten (gemeinsam oder separat) zugestellt, obwohl dies gemäss Art. 113 Abs. 4 DBG bzw. Art. 117 Abs. 4 DBG und § 123 Abs. 4 StG angezeigt wäre, ist dies eine Verletzung 2 DB.2021.2 2 ST.2021.2

- 7 - von steuergesetzlichen Verfahrensvorschriften, welche im Ergebnis auf die Verweigerung des rechtlichen Gehörs des übergangenen Gatten hinausläuft (StRK II, 13. Juli 2006, 2 DB.2005.147/2 ST.2005.299, E. 4a). b) Den Unterlagen kann entnommen werden, dass die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid vom 20. Mai 2020 an beide Pflichtigen gemeinsam adressiert noch am gleichen Tag versandt wurde. Versandadresse war die ...strasse 5, in C. Die Sendung wurde allerdings wegen eines Nachsendeauftrags des Pflichtigen direkt umgeleitet und ihm am 23. Mai 2020 in D, Kanton E, zugestellt. Ebenfalls im Mai 2020 kam es zur tatsächlichen Trennung der Pflichtigen. Gemäss den Ausführungen der Pflichtigen und dem Eheschutz-Urteil vom 10. Februar 2021 leben die Pflichtigen seit dem 2. Mai 2020 getrennt. Der Pflichtige hat sich am 19. Mai 2020 rückwirkend per 6. Mai 2020 nach F im Kanton E abgemeldet. Die Pflichtige wohnte bis zur Erhebung von Beschwerde und Rekurs noch immer in C an der gleichen Adresse. c) Der anschliessende Versand der Schlussrechnung für die Staats- und Gemeindesteuern 2018 erfolgte am 30. Juni 2020 und wurde vom Gemeindesteueramt lediglich an den Pflichtigen adressiert. Die Steuerrechnung betreffend die direkte Bundessteuer vom 26. Mai 2020 war hingegen zwar an beide Pflichtigen gemeinsam adressiert, dürfte wegen des in Auftrag gegebenen Nachsendeauftrags allerdings mit höchster Wahrscheinlichkeit an den Pflichtigen weitergeleitet worden sein. Mit dem Gemeindesteueramt hatte der Pflichtige danach auch mehrmals Kontakt via E-Mail betreffend das Inkasso der Steuerforderung. Bis zum 12. November 2020 kommunizierte das Gemeindesteueramt ausschliesslich mit dem Pflichtigen, wobei dieser auch geltend machte, er habe sein Einkommen in Deutschland versteuert und könne deshalb nicht für die eingeforderten Einkommenssteuern in C verantwortlich sein (vgl. dazu auch vorne E. 4a). Mit einem separat an die Pflichtigen versandten Schreiben vom 13. November 2020 legte das Gemeindesteueramt die steuerrechtliche Seite des gegebenen Sachverhalts – insbesondere die Themen Solidarschuldnerschaft, Zahlungsunfähigkeit und Ermessenseinschätzung – daraufhin eingehend dar. In der Folge reichte die Pflichtige am 27. November 2020 (Datum

Poststempel) ihre Steuererklärung samt Begleitschreiben und Beilagen ein, die das kantonale Steueramt als Einsprache entgegennahm und in der Folge darauf mit separat an die Pflichtigen adressierten Einspracheentscheiden vom 10. Dezember 2020 nicht eintrat. 2 DB.2021.2 2 ST.2021.2

- 8 - d) Die Pflichtigen lebten damit zwar zum Versandzeitpunkt tatsächlich bereits seit ca. 18 Tagen getrennt, sie setzten jedoch den Einwohnerdienst der Gemeinde C lediglich einen Tag vor dem Versand der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids der Steuerperiode 2018 darüber in Kenntnis. Zur Beurteilung der Frage, ob es betreffend die Zustellung der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids vom 20. Mai 2020 zu (schwerwiegenden) Mängeln gekommen ist (E. 5a), hängt damit zunächst mit der Frage zusammen, ob (tatsächlich getrenntlebende) Ehegatten ab dem effektiven Trennungszeitpunkt oder aber erst zu einem späteren Zeitpunkt einen verfahrensrechtlichen Anspruch auf eine separate Zustellung von Mitteilungen der Steuerbehörden gemäss Art. 117 Abs. 4 DBG bzw. Art. 113 Abs. 4 DBG e contrario und § 123 Abs. 4 StG haben. Unbestritten ist vorweg, dass Ehegatten nicht erst dann, wenn sie als tatsächlich "getrennt lebend" i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DBG bzw. § 7 Abs. 1 StG gelten und folglich inskünftig getrennt besteuert werden (regelmässig erst ein Jahr nach der tatsächlichen Trennung; vorne E. 3b), Anspruch auf eine separate Zustellung haben.

E. 6

a) Den tatsächlichen Trennungszeitpunkt erachtete namentlich die Steuerrekurskommission in einem Entscheid aus dem Jahr 1989 als massgeblich (StRK IV,

E. 8

a) Folglich stellt sich noch die Frage, ob mit der Meldung an die Einwohnerkontrolle ungeachtet der tatsächlichen Kenntnisnahme vom 21. Juli 2020 das (kommunale und/oder kantonale) Steueramt bereits zu einem früheren Zeitpunkt als hypothetisch über die Trennung der Pflichtigen in Kenntnis gesetzt gilt, was ihnen wiederum das Recht auf separate Zustellungen steueramtlicher Mitteilungen gemäss Art. 113 Abs. 4 DBG bzw. § 123 Abs. 4 StG einräumen würde. Solche hypothetischen Kenntnisnahmen gewisser Tatsachen und Umstände muss sich das kantonale Steueramt gemäss Rechtsprechung teilweise für inneramtliche Abläufe anrechnen lassen, da solche von einer steuerpflichtigen Person von aussen nicht beeinflusst werden können, was nicht zu ihrer Benachteiligung führen darf (vgl. z.B. StRG, 11. März 2021, 1 DB.2020.169/1 ST.2020.197, E. 1c und StRG 25. März 2014, 2 DB.2013.252/ 2 ST.2013.298, E. 2a betr. inneramtliche Unterlagenweiterleitung). Weil im konkreten Fall der Wegzug lediglich einen Tag vor dem Versand gemeldet wurde, muss lediglich geprüft werden, ob bereits zeitgleich mit der Meldung an die Einwohnerkontrolle auch das kantonale Steueramt als (hypothetisch) darüber in Kenntnis gesetzt gilt. Offen gelassen werden kann, ob gegebenenfalls erst mit einer gewissen Verzögerung von einigen Tagen oder Wochen eine hypothetische Kenntnis beim kantonalen Steueramt angenommen werden kann, da dies vorliegend am Resultat nichts ändern würde. b) aa) Von einer hypothetischen Kenntnis des kantonalen Steueramts wäre bei entsprechender gesetzlicher Fiktion auszugehen. Dies ähnlich der gesetzlichen Regelungen bei postalischen Zustellungen, wo beispielsweise Art. 133 Abs. 2 DBG bzw. § 12 Abs. 3 VO StG festhalten, dass eine postalische Eingabe auch dann als rechtzeitig eingegangen gilt, wenn sie spätestens am letzten Tag der Frist der Post oder einer Behörde übergeben worden ist. De facto wird dadurch eine hypothetische

Kenntnis ab Versand fingiert. Das Datum der tatsächlichen Kenntnisnahme ist dann unerheblich. bb) Weder in den nationalen noch in den kantonalen Gesetzen zum Meldewesen findet sich jedoch eine Bestimmung, die festhält, dass, sobald eine Meldung an die Einwohnerkontrolle erfolgt ist, deren Inhalt zumindest allen kommunalen und kantonalen Behörden als bekannt gilt. Einer Mutationsmeldung kann deshalb mangels gesetzlicher Grundlage auch nicht diese umfassende Wirkung zukommen. Gegenteiliges lässt sich auch nicht aus dem Entscheid des Bundesgerichts vom 4. März 2008 ableiten (BGr, 2C_477/2007, E. 3.3 f., auch zum Folgenden; vorne E. 6b). In diesem Entscheid wird zwar implizit angetönt, dass auch eine Meldung der tatsächlichen Trennung
2 DB.2021.2 2 ST.2021.2

- 15 - nung bzw. der getrennten Wohnsitznahme bei der Einwohnerkontrolle (früher oder später) ausreichend sein kann, damit die Steuerbehörden gemäss Art. 117 Abs. 4 DBG bzw. Art. 113 Abs. 4 DBG e contrario und § 123 Abs. 4 StG Zustellungen an tatsächlich getrennt lebende Ehegatten separat vorzunehmen haben. Das Bundesgericht brauchte allerdings die Frage, ab wann beispielsweise eine Wegzugsmeldung gegenüber der Einwohnerkontrolle auch den Steuerbehörden als bekannt gilt nicht zu beantworten, da in casu keine solche Trennungsmeldung erfolgt war. cc) Steuerpflichtige Personen können sich im Weiteren auch nicht nach Treu und Glauben darauf verlassen, dass gegenüber der Einwohnerkontrolle abgegebene Meldungen bereits eine logische Sekunde später in sämtliche relevanten Datenbanken der kantonalen und kommunalen Steuerbehörden übertragen worden sind. Unabhängig davon, ob dies überhaupt technisch sowie unter der Berücksichtigung der Grundsätze der nationalen und kantonalen Datenschutzgesetzgebung (vgl. Art. 4 ff. des Bundesgesetzes über den Datenschutz vom 19. Juni 1992 sowie § 4 ff. IDG) möglich wäre, kann in der stark föderalistisch geprägten Verwaltung nicht von einem solch schnellen amtsübergreifenden Datenfluss ausgegangen werden. Allgemein bekannte Realität ist vielmehr, dass nach wie vor jede Verwaltungseinheit primär selbst für die Sammlung und Instandhaltung ihrer eigenen Datensätze verantwortlich ist und, wenn überhaupt, der amtsübergreifende Austausch höchstens mit einer gewissen Verzögerung stattfindet. Steuerpflichtige Personen müssen sich deshalb bewusst sein, dass es eine gewisse Zeit dauert, bis beispielsweise ein Wegzug allen relevanten Behörden bekannt ist. c) Damit wäre von einer hypothetischen Kenntnisnahme der kommunalen und kantonalen Steuerbehörden nur noch dann auszugehen, wenn diese gesetzlich verpflichtet wären, ihre Steuerregister – wie dies im Einwohnermeldewesen der Fall ist (E. 7b) – täglich zu aktualisieren und sie dies pflichtwidrig unterlassen hätten. Eine entsprechende explizite Vorgabe enthält nun jedoch weder das StG noch die VO StG. Vielmehr räumt § 106 Abs. 2 StG den Gemeinden diesbezüglich Autonomie ein, so dass sie sich selber organisieren können (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 109a N 6 StG), solange sie dabei die allgemeingültigen Verwaltungsgrundsätze beachten. Dem Kanton kommt diesbezüglich auch kein Weisungsrecht zu. Auf kommunaler Stufe wiederum besteht, soweit ersichtlich, keine explizite Regelung, in welchem Rhythmus das Gemeindesteueramt das Steuerregister zu aktualisieren hat. Gesetzlich ist damit nur vorgeschrieben, dass die Gemeindesteuerämter diejenigen Tatsachen und Mutati-
2 DB.2021.2 2 ST.2021.2

- 16 - onen, die sie im kommunalen Steuerregister erfassen, sofort nach amtlicher Feststellung an das kantonale Steueramt weiterzuleiten haben (§ 31 VO StG). Dies ist jedoch nicht dahingehend auszulegen, dass namentlich Feststellungen der kommunalen Ein-

wohnerkontrolle sofort bzw. täglich aufgenommen, verarbeitet und auch ans kantonale Steueramt weitergeleitet werden müssten. Die Bestimmung besagt lediglich, dass so- bald die Gemeindesteuerämter die Mutationen feststellen, sie diese umgehend weiter- zuleiten haben, jedoch nicht, wie regelmässig sie selbst das kommunale Gemeinde- steuerregister zu aktualisieren haben. Administrativ betrachtet wäre die tägliche Aktualisierung ohnehin gerade für kleine Gemeinden mit viel Aufwand verbunden, denn die Aktualisierung umfasst nicht nur, das Steuerregister aktuell zu halten, sondern es müssen auch die damit zusammenhängenden Verwaltungshandlungen – z.B. die Rückerstattung bereits provisorisch bezahlter Steuerrechnungen bei Wegzug etc. – verarbeitet werden. Dass da gerade kleinere Gemeinden die Mutationsmeldungen bei- spielsweise nur gesammelt und im Wochenrhythmus abfragen, erscheint somit nahe- liegend und ist nicht zu beanstanden.

d) Zusammenfassend ist gesetzlich nicht vorgesehen, dass das kommunale und kantonale Steueramt tatsächlich oder hypothetisch umgehend über bei der Ein- wohnerkontrolle eingegangene Mutationsmeldungen in Kenntnis gesetzt werden. Eine steuerpflichtige Person darf sich nach Treu und Glauben auch nicht darauf verlassen, dass dies der Fall ist. Sie darf grundsätzlich höchstens davon ausgehen, dass die kommunalen und kantonalen Steuerbehörden mit einer gewissen Verzögerung über bei der Einwohnerkontrolle getätigte Meldungen in Kenntnis gesetzt werden. Finden zwischenzeitlich Zustellungen oder Zustellungsversuche statt, so liegen etwaige Kon- sequenzen von diesbezüglichen Unregelmässigkeiten in der Risikosphäre der betroffe- nen Personen. Diese können folglich im Normalfall nichts aus einer verzögerten oder erst verspäteten Kenntnisnahme aus mangelhafter Zustellung während dieser Über- gangsphase ableiten. Will die steuerpflichtige Person dieses Risiko nicht eingehen und sicherstellen, dass das kantonale Steueramt beispielsweise umgehend über eine tat- sächliche Ehetrennung in Kenntnis gesetzt wird, so hat sie dies diesem selbst mitzutei- len. Dann hat es sich die Kenntnis direkt anrechnen zu lassen, auch wenn noch keine Mutationsmeldung der betreffenden Gemeinde eingegangen ist. Nur inneramtlich, je- doch nicht behördenübergreifend, ist gegebenenfalls von einer sofortigen und umfas- senden hypothetischen Kenntnisnahme auszugehen (E. 8a).
2 DB.2021.2 2 ST.2021.2

- 17 - e) Dass das kantonale Steueramt am 20. Mai 2020 die Veranlagungsverfü- gung und den Einschätzungsentscheid an die Pflichtigen gemeinsam adressiert ge- mäss Art. 113 Abs. 4 DBG und Art. 117 Abs. 3 DBG bzw. § 123 Abs. 4 StG versandte, ist damit nicht zu beanstanden (E. 5 f.). Folge davon ist, dass mit der Zustellung an den Pflichtigen für beide Ehegatten die Einsprachefrist von 30 Tagen gemäss Art. 140 Abs. 1 DBG bzw. § 147 Abs. 1 StG zu laufen begann, die offensichtlich unbenutzt ab- lief. Insoweit ist der am 10. Dezember 2020 ergangene Nichteintretensentscheid nicht zu beanstanden. Weiter ersuchte die Pflichtige in ihrem als Einsprache entgegenge- nommenen Begleitschreiben zur eingereichten Steuererklärung vom 27. November 2020 (Datum Poststempel) auch nicht um Fristwiederherstellung gemäss Art. 133 Abs. 3 DBG und § 129 Abs. 2 StG i.V.m. § 15 Abs. 1 VO StG, obwohl an sich ein Fristwiederherstellungsgrund vorgelegen hätte, da nicht nur Landesabwesenheit, Krankheit etc. zur Fristwiederherstellung berechtigen, sondern auch die unverschuldete Nichtkenntnisnahme der Fristansetzung. Die entsprechende Feststellung in den Ein- spracheentscheiden, es seien keine Fristwiederherstellungsgründe geltend gemacht worden, erweist sich als zutreffend. Das Schreiben der Pflichtigen vom 27. November 2020 (Datum Poststempel) konnte und musste vom kantonalen Steueramt inhaltlich auch nicht als Revisionsgesuch i.S.v. Art. 147 ff. DBG bzw. § 155 ff. StG verstanden werden.

E. 9

a) Das Gesagte (insbesondere E. 8e) steht indessen unter dem Vorbehalt, dass die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid vom 20. Mai 2020 nicht wegen einer besonders schweren Gehörsverletzung als nichtig zu qualifizieren sind, was nachfolgend zu prüfen ist. Verfügungen und Entscheide sind praxisgemäss nur dann nichtig, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (BGr, 18. Mai 2021, 2C_1022/2020, E. 3.1, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs kann im Ausnahmefall die Nichtigkeit zur Folge haben. Dies gilt nur bei besonders schweren Gehörsverletzungen, namentlich dann, wenn der Betroffene von einem Verfahren gar keine Kenntnis erhält (BGE 129 I 361; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 114 N 12 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 124 N 11 StG; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Steuerverfahrensrecht, 2. A., 2018, § 15 Rz. 55 ff., mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die Nichtigkeit eines Entscheids ist von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden jederzeit von Amtes wegen 2 DB.2021.2 2 ST.2021.2

- 18 - zu beachten (BGE 138 II 501 E. 3.1, mit Hinweisen). Die Kognition des Steuerrekursgerichts (vgl. vorne E. 2) ist deshalb insoweit nicht eingeschränkt. b) Trotz dem nicht angezeigten separaten Versand (E. 8e) darf nicht unbesehen bleiben, dass es in dieser speziellen Einzelfallkonstellation mit der Nichtinformation der Pflichtigen im Ergebnis objektiv zu einer besonders schweren Gehörsverletzung kam, an welcher die nunmehr benachteiligte Pflichtige keine Schuld trägt. Speziell an der vorliegenden Konstellation ist, dass sie zunächst nicht diejenige Person ist, die den Wohnsitz verlegt hat, sondern ihr (Noch-)Ehemann. Sie persönlich brauchte denn auch die Einwohnerkontrolle nicht über einen Wegzug zu informieren. Die Meldepflicht traf nur den umziehenden Pflichtigen (E. 7b, auch zum Folgenden). Eine Änderung des Zivilstands wiederum hätte sie nicht eintragen können, da es den Zivilstand "Trennung" nicht gibt. Sie konnte und durfte deshalb in guten Treuen davon ausgehen, dass sie weiterhin sämtliche an sie adressierte behördliche Sendungen erhalten würde. Das dem letzten Endes nicht so war, war dem Umstand geschuldet, dass sich die Post bei einem Nachsendeauftrag allem Anschein nach bei mehreren aufgeführten Adressaten an der erstgenannten Person orientiert und die Sendung dann gegebenenfalls, ohne die weiteren Adressaten zu informieren, dieser weiterleitet. Dieses Vorgehen ist rechtlich äusserst bedenklich und führte im vorliegenden Fall denn auch zu einer massiven und unverschuldeten Benachteiligung der Pflichtigen, der sie wenig entgegensetzen konnte. Weiter war der Pflichtige nach seinem Wegzug auch nicht mehr berechtigt, die Pflichtige zivilrechtlich i.S.v. Art. 32 ff. OR zu vertreten, da dies ebenfalls das Zusammenleben der Ehegatten voraussetzt (vgl. Art. 166 Abs. 1 ZGB). Deshalb kann nicht davon ausgegangen werden, der Pflichtige habe die Sendung auch als ihr Vertreter entgegengenommen. Der Pflichtige wäre überdies zwar im Rahmen der trotz Ehetrennung fortwährenden ehelichen Beistandspflicht verpflichtet gewesen, die Pflichtige über die ihm zugestellte Veranlagung und Einschätzung zu informieren (Art. 159 Abs. 3 ZGB). Dies vermag jedoch am verfassungsmässigen Anspruch der Pflichtigen auf rechtliches Gehör nichts zu ändern; mithin die Gehörsverletzung im vorliegenden Fall trotzdem noch als besonders schwer einzustufen ist. Weil das Gemeindesteueramts zudem das Steuerregister während mehr als zwei Monaten exakt im fraglichen Zeitraum nicht aktualisierte und die Mutationen auch während beinahe dreier Monate nicht an das kantonale Steueramt weiterleitete (E. 7c/aa), erhielt sie über Monate keine Kenntnis von Mitteilungen

(insbesondere Steuer- und Schlussrechnungen) der kantonalen und kommunalen Steuerbehörden, die an beide Ehegatten adressiert waren (E. 5b f.). Sie hatte damit keine Möglichkeit, rechtzeitig auf die ergangene Veranlagung 2 DB.2021.2 2 ST.2021.2

- 19 - und Einschätzung reagieren zu können. Als sie dann schliesslich erstmals direkt vom Gemeindesteuernamt angeschrieben wurde, reagierte sie umgehend und reichte innerhalb von ca. zwei Wochen ihre Steuererklärung samt Beilagen nach. c) Im Ergebnis hatte die Pflichtige nach Treu und Glauben einen verfassungsmässigen Anspruch darauf, dass die Post bei ihr in C zumindest einen Zustellungsversuch der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids vorgenommen hätte. Rein objektiv ist es damit wegen einer Verkettung unglücklicher Umstände trotz korrektem Handeln des kantonalen Steueramts bei der Pflichtigen zu einer unverschuldeten besonders schweren Gehörsverletzung gekommen, woran die Post die Hauptschuld trägt. Dieses Fehlverhalten der Post muss sich die Pflichtige mangels entsprechender Instruktion nicht anrechnen lassen (BGr, 23. April 2020, 2C_272/2020, E. 3.3 e contrario, mit Hinweisen). Die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid leiden damit an einem unheilbaren Verfahrensmangel, da sie der Pflichtigen bis anhin nicht eröffnet worden sind. Sie sind damit als nichtig zu betrachten und konnten demnach auch nicht in Rechtskraft erwachsen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 147-153a N 17 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 155-162a N 14 StG). Folglich ist auch dem Einspracheentscheid vom 10. Dezember 2020 die Grundlage entzogen (E. 2a). Der Anspruch der Steuerpflichtigen auf einen gesetzlichen Instanzenzug gebietet diesfalls zwingend die Nachholung des Taxationsverfahrens durch die Steuerverwaltung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 143 N 28 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 30 StG). d) Der Einspracheentscheid vom 10. Dezember 2020 betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2018 ist damit unter Feststellung der Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids vom 20. Mai 2020 im Sinn der Erwägungen aufzuheben und die Sache an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Da zumindest die Pflichtige in der Zwischenzeit am 27. November 2020 (Datum Poststempel) die Steuererklärung 2018 samt Beilagen einreichte, ist der für die Veranlagung/Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG notwendige Untersuchungsnotstand vor rechtsgültiger Eröffnung ihr gegenüber wieder weggefallen und demnach die Vornahme einer solchen aktuell nicht angezeigt. Die Veranlagungs- und Einschätzungsbehörde ist anzuhalten, die Pflichtigen, gegebenenfalls unter vorgängiger 2 DB.2021.2 2 ST.2021.2

- 20 - ger Anhaltung zur Vervollständigung des Sachverhalts unter nochmaligem Hinweis auf ihre Mitwirkungspflichten, gehörig zu veranlagern und einzuschätzen.

E. 10

a) Eine Rückweisung mit – wie hier – offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kostenregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt wurde (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013, E. 3; VGr, 22. April 2015, SB.2014.00131, E. 3). Daher wären die Gerichtskosten grundsätzlich dem Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen. Da sich das kantonale Steueramt nichts vorzuwerfen braucht (E. 8e), sind die Kosten ausnahmsweise auf die Gerichtskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 3 DBG bzw. § 151 Abs. 3 StG). Eine Parteientschädigung wurde nicht beantragt und ist auch nicht zuzusprechen. b) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht

anfechten will, ist darauf hin- zuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzuma- chenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG]).

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