

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00125 vom 25. Februar 2026

ZH Verwaltungsgericht, 2026-02-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2025.00125

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00125 du 25 février 2026

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00125 del 25 febbraio 2026

Regeste

Anfechtung einer Ermessenstaxation; Fristversäumnis. Fristeinhaltung bei Nutzung der Dienstleistung My Post 24 der Schweizerischen Post (E. 1). Vorinstanzliche Eintretensfrage als Verfahrensgegenstand (E. 2). Deklarationspflicht; Der Pflichtige wurde nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt, nachdem er trotz öffentlicher Aufforderung und individueller Mahnung keine Steuererklärung eingereicht hatte (E. 3). Rüge der Unzulässigkeit der Ermessenstaxation: Der Pflichtige wurde in zulässiger Weise nach Ermessen eingeschätzt bzw. -veranlagt, nachdem er erst nachträglich eine Steuererklärung erstellt und nachgereicht hatte (E. 4). Anfechtung einer zulässigen bzw. zu Recht erfolgten Ermessenstaxation: Dem Pflichtigen misslingt der ihm obliegende Nachweis der rechtzeitigen Nachholung versäumter Verfahrenspflichten bzw. die Belegung der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessenstaxation innert noch laufender Einsprachefrist. Steuerpflichtige, die ihre Mitwirkungspflichten im Steuerverfahren verletzt und trotz mehrfacher Aufforderung und Mahnung keine Steuerklärungen eingereicht haben, können sich ihren eigenen Beweis- und Substanziierungspflichten nicht dadurch entledigen, dass sie den Steuerbehörden eine treuwidrige Nichtabklärung eines Sachverhalts vorwerfen, den sie nach gesetzlicher Ordnung gerade selbst darzulegen und zu belegen haben (E. 5). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 6). Abweisung der vereinigten Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Eine Beschwerde, die sich gegen einen Nichteintretensentscheid des Steuerrekursgerichts oder einer unteren Instanz richtet, hat sich mit der vor- bzw. erstinstanzlichen Eintretensfrage zu befassen und das Verwaltungsgericht hat diesfalls in erster Linie zu überprüfen, ob die vorinstanzliche bzw. erstinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leidet (BGr, 17. Juli 2024, 9C_292/2024, E. 2). Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet damit die Frage, ob das kantonale Steueramt auf die Einsprache des Beschwerdeführers zu Recht nicht eingetreten ist oder eine materielle Prüfung hätte vornehmen müssen.

E. 3.1

Steuerpflichtige müssen laut § 135 Abs. 1 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 DBG alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Sie müssen unter anderem das amtliche Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (vgl. § 133 Abs. 2 StG bzw. Art. 124 Abs. 2 DBG). Werden diese Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen

nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (§ 139 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG).

E. 3.2

Der Pflichtige reichte trotz öffentlicher Aufforderung vom 8. Januar 2021 bzw. 5. März 2021 und 7. Januar 2022 bzw. 4. März 2022 (vgl. Zürcher Steuerbuch [ZStB] Nr. 133.1) sowie individueller Mahnungen vom 24. November 2022 bzw. 8. Februar 2023 (betreffend die Steuerperiode 2021) sowie 15. Februar 2024 und 10. April 2024 (betreffend die Steuerperiode 2022) keine Steuererklärungen für die verfahrensgegenständlichen Steuerperioden ein. Damit verletzte er seine Deklarationspflicht, weshalb er am 17. Oktober 2024 vom kantonalen Steueramt für die genannten Steuerperioden androhungsgemäss nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt wurde.

E. 4.1

Wurde eine Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen, kann hiergegen vorab die Rüge der Unzulässigkeit der Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung erhoben werden. Wird geltend gemacht, dass Steuererklärungen rechtzeitig eingereicht wurden, ist die steuerpflichtige Person hierfür beweisbelastet. Im Unterschied zur Rüge der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung (siehe hierzu Erwägung 5 nachfolgend) unterliegt die Rüge der Unzulässigkeit der Ermessensveranlagung jedoch keiner über das Übliche hinausgehenden (qualifizierten) Begründungs- oder Substanziierungspflicht im Sinn von § 140 Abs. 2 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG (vgl. Silvia Hunziker/Arthur Brunner, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, Steuerrevue [StR] 77/2022, S. 434 ff., 444; Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 3. A., Zürich etc. 2024, § 21 Rz. 23 [mit Hinweisen]).

E. 4.2

Der Pflichtige macht sinngemäss geltend, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation gar nicht gegeben gewesen seien, weil mit Eingabe vom 24. November 2024 (Datum Postaufgabe: 25. November 2024) "rechtzeitig" Steuererklärungen nachgereicht worden seien und damit eine "erstmalige, reguläre Bearbeitung" seiner Steuererklärungen hätte erfolgen müssen. Der Pflichtige selbst datierte die nachgereichten Steuererklärungen auf den "14.11.2024" (Steuererklärung 2021) bzw. "21.11.2024" (Steuererklärung 2022), welche noch innert Einsprachefrist direkt an das Scancenter des Steueramts versandt worden seien. Diese Chronologie der Ereignisse zeigt klar auf, dass der Pflichtige erst nach den Ermessenseinschätzungen bzw. -veranlagungen vom 17. Oktober 2024 Steuererklärungen erstellt und nachgereicht hatte, womit seine diesbezüglichen Vorbringen nicht geeignet sind, die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation infrage zu stellen.

E. 5.1

Eine zulässige bzw. zu Recht erfolgte Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden, wobei die Einsprache innert Einsprachefrist zu begründen ist und allfällige Beweismittel zu benennen sind (§ 140 Abs. 2 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG; Art. 48 Abs. 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Einerseits kann mithilfe einer substanziierten Sachdarstellung und von Beweismitteln die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts vollständig beseitigt und auf diese Weise die

zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht werden. Diesfalls ist die angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen; die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde lebt wieder auf. Ist von einer solchen Rückkehr in das ordentliche Verfahren auszugehen, ist die Ermessensveranlagung damit selbst dann zu korrigieren, wenn die nunmehr festgestellten von den zuvor geschätzten Faktoren nur geringfügig abweichen. Der Steuerpflichtige kann andererseits aber auch dartun, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt ist ("quantitativer Unrichtigkeitsnachweis"). So kann es sich verhalten, wenn die Schätzung an groben methodischen oder rechnerischen Fehlern leidet. In diesem Fall bleibt es bei der Ermessensveranlagung, doch ist die offensichtlich unrichtige Schätzung im Einspracheverfahren zu korrigieren. Dasselbe gilt, wenn der Steuerpflichtige nicht den ganzen ungewissen Sachverhalt, sondern nur Teile davon substantiiert und mit Beweismitteln nachweist, sofern die Ermessensveranlagung aufgrund dieses Teilnachweises gesamthaft als offensichtlich unrichtig erscheint. Offensichtlich unrichtig ist die Ermessensveranlagung in dieser Konstellation insbesondere dann, wenn sich aus dem Ausmass der Abweichung von der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und den sonstigen Umständen ergibt, dass sie erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist (vgl. zum Ganzen BGr, 22. Dezember 2021, 2C_61/2021, E. 4.1.1 f. mit Hinweisen).

E. 5.2

Die Ermessenseinschätzungen bzw. -veranlagungen vom 17. Oktober 2024 wurden dem Pflichtigen am 25. Oktober 2024 am Postschalter zugestellt, womit die Frist zur Erhebung einer begründeten Einsprache ■ unter Berücksichtigung des Fristenlaufs über das Wochenende ■ am Montag, 25. November 2024, ablief (zum Fristenlauf siehe Erwägung 1.1 vorstehend). Wie sich damit aus den Verfahrensakten erschliesst und unbestritten ist, hat der Pflichtige mit Eingabe vom 25. November 2024 (Datum Postaufgabe) fristgerecht Einsprache erhoben. Strittig ist hingegen, ob er mit der Einsprache auch die versäumten Verfahrenspflichten nachgeholt und vollständige Steuererklärungen nachgereicht hat. Während der Pflichtige behauptet, seine Steuererklärungen noch innert Einsprachefrist mittels vorfrankiertem Antwortcouvert direkt an das Scancenter des kantonalen Steueramts versandt zu haben, ist ein tatsächlicher Eingang der Steuererklärungen 2021 und 2022 im Scancenter des Steueramts erst auf den 24. Februar 2025 dokumentiert, nachdem der Pflichtige diese persönlich am Schalter des Steueramts abgegeben hatte.

E. 5.3

Wie bereits dargelegt wurde, obliegt dem Pflichtigen der Nachweis der rechtzeitigen Nachholung versäumter Verfahrenspflichten bzw. die Belegung der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessenstaxation innert noch laufender Einsprachefrist. Dieser Nachweis ist vom Pflichtigen nicht erbracht worden, beschränken sich dessen Ausführungen doch allein darauf, einen rechtzeitigen Versand an das Scancenter ohne weitere Belege zu behaupten und dem kantonalen Steueramt vorzuwerfen, den fristgerechten Eingang der Unterlagen im Scancenter ■ angeblich treuwidrig ■ nicht zeitnah oder spätestens vor Erlass des Einspracheentscheids überprüft zu haben. Entgegen der Auffassung des Pflichtigen ist es jedoch nicht Aufgabe der Einsprachebehörde, bei der Überprüfung eines Ermessensentscheids weitere Nachforschungen zu den vom Pflichtigen aufgestellten Behauptungen anzustellen: Vielmehr hätte der Pflichtige selbst nach der klaren gesetzlichen Regelung von § 140 Abs. 2 StG und Art. 48 Abs. 2 StHG bzw. Art. 132

Abs. 3 DBG die erforderlichen Beweismittel beilegen müssen, welche eine Nachreichung der Steuererklärungen innert Einsprachefrist dokumentieren. So hätte er sich z. B. selbst noch vor Ablauf der Einsprachefrist beim Scancenter um eine entsprechende Bestätigung bemühen, seine Steuererklärungen eingeschrieben an dieses versenden oder die Steuererklärungen seiner Einsprache in Kopie oder im Original beilegen können. Ist nicht bewiesen, dass die versäumten Verfahrenshandlungen rechtzeitig nachgeholt bzw. die Prozessvoraussetzungen von § 140 Abs. 2 StG und Art. 132 Abs. 3 DBG rechtzeitig erfüllt wurden, trägt der Pflichtige die Folgen der Beweislosigkeit. Somit durfte das kantonale Steueramt auf seine Einsprache ohne Weiterungen nicht eintreten, nachdem eine tatsächliche Nachreichung der Steuererklärungen innert Einsprachefrist nicht nachgewiesen und die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenstaxationen nicht in anderer Weise substantiiert dargelegt und belegt wurde.

E. 5.4

Hieran vermag auch der vom Pflichtigen angerufene Grundsatz von Treu und Glauben (siehe unter anderem Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung [BV]) nichts zu ändern: Steuerpflichtige, die wie der Pflichtige ihre Mitwirkungspflichten im Steuerverfahren verletzt und trotz mehrfacher Aufforderung und Mahnung keine Steuererklärungen eingereicht haben, können sich ihren eigenen Beweis- und Substanziierungspflichten nicht dadurch entledigen, dass sie den Steuerbehörden eine treuwidrige Nichtabklärung eines Sachverhalts vorwerfen, den sie nach gesetzlicher Ordnung gerade selbst darzulegen und zu belegen haben. Gleichwohl klärte das kantonale Steueramt vor seinem Einspracheentscheid ab, ob die angekündigten Steuererklärungen beim Scancenter eingetroffen sind (vgl. die Rekurs- und Beschwerdeantwort des kantonalen Steueramts vom 11. April 2025). Eine nochmalige Aufforderung zur Nachreichung von Steuererklärungen musste in dieser Situation und nach ohnehin bereits abgelaufener Einsprachefrist nicht mehr erfolgen, was sich mitunter auch aus dem im Einspracheentscheid zitierten Bundesgerichtsentscheid ("BGE 131 II 548, S. 551") erschliesst. Dieser bezieht sich entgegen der Auffassung des Pflichtigen auch ausdrücklich auf das Einspracheverfahren, wenn vom Bundesgericht unter Verweis auf die bereits mehrfach erwähnten Art. 132 Abs. 3 DBG und Art. 48 Abs. 2 StHG ausgeführt wird: " Zwar kann eine solche Veranlagung ohnehin nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Art. 132 Abs. 3 DBG; Art. 48 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Doch ist das Rechtsmittel zu begründen und sind allfällige Beweismittel zu nennen, ansonsten darauf nicht eingetreten wird. Insbesondere sind die unterlassenen Mitwirkungshandlungen (z. B. Einreichen der Steuererklärung) nachzuholen (BGE 123 II 552 E. 4c S. 557; Urteil 2A.39/2004 vom 29. März 2005, E. 5.1 und 5.2)." Warum dieser Entscheid im Sinn der Beschwerde für das Einspracheverfahren nicht einschlägig sein bzw. sich allein auf zweitinstanzliche Verfahren beziehen soll, erschliesst sich weder aus der angeführten Formulierung des Bundesgerichts noch aus den bereits ausführlich dargelegten und im zitierten Entscheid ebenfalls aufgeführten Rechtsgrundlagen. Damit erscheinen sowohl der Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts als auch der bestätigende Entscheid des Steuerrekursgerichts rechtsfehlerfrei und sind die vereinigten Beschwerden des Pflichtigen abzuweisen.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit

Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihm keine Entschädigung zu, zumal eine solche auch nicht gefordert wurde (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG sowie Art. 64 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Entschädigung steht überdies auch dem in seinem üblichen amtlichen Wirkungskreis tätigen Beschwerdegegner nicht zu (anstelle vieler VGr, 20. August 2025, SB.2025.00088, E. 3.2).

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