

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00021 vom 25. Juni 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-06-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00021

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00021 du 25 juin 2008

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00021 del 25 giugno 2008

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2005 | Mit der als Allgemeinverfügung zu würdigenden öffentlichen Bekanntmachung im kantonalen Amtsblatt, in der die Pflichtige i.S.v. § 133 StG zur Einreichung der Steuererklärung aufgefordert worden war, wurde das Einschätzungsverfahren eingeleitet. Mit Ablauf der angesetzten Frist musste die säumige Pflichtige mit einer Mahnung durch das Steueramt rechnen. Der Pflichtige holte die zweite Mahnung jedoch nicht innerhalb der Frist auf der Poststelle ab, so dass ihm die Mahnung am letzten Tag der Frist gehörig zugestellt worden ist (Fiktion). Da der Pflichtige in der Folge die Steuererklärung nicht eingereicht hat, ist er zu Recht vom kantonalen Steueramt nach Ermessen eingeschätzt worden. Mangels schwerwiegenden Verfahrensmangels erweist sich die Rückweisung durch die RK als unzulässig. Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2008.00021 Entscheid der 2. Kammer vom 25. Juni 2008 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretärin Silvia Hunziker. In Sachen Staat Zürich, Beschwerdeführer, gegen A, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2005, hat sich ergeben: I. A. A reichte innerhalb der mit öffentlicher Aufforderung im Amtsblatt bis 31. März 2006 angesetzten Frist keine Steuererklärung für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 ein. Er wurde vom Steueramt der Gemeinde R am 24. Oktober 2006 und 5. Dezember 2006 erfolglos zur Abgabe der Steuererklärung gemahnt; die mit eingeschriebener Postsendung versandten Mahnungen nahm A nicht in Empfang. Das kantonale Steueramt schätzte ihn am 27. Juni 2007 für die Steuerperiode 2005 in Anwendung von § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein, mit der Begründung, er habe trotz Mahnung keine Steuererklärung eingereicht. B. Der Pflichtige erhob am 27. Juli 2007 Einsprache. Er legte weder die Steuererklärung noch sonstige Unterlagen bei, sondern führte in der Einspracheschrift lediglich aus, er habe im Jahr 2005 keine Einkünfte erzielt, weder aus selbständiger noch aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Nachdem das kantonale Steueramt den Pflichtigen vergeblich mit Auflage und Mahnung vom 23. August 2007 bzw. 3. Oktober 2007, aufgefordert hatte, eine ausgefüllte Steuererklärung nachzureichen, wies es die Einsprache ab und auferlegte ihm die Einsprachekosten. Zur Begründung hielt es fest, der Pflichtige habe die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung nicht nachgewiesen. II. Der Einzelrichter der Steuerrekurskommission II hiess den hiergegen gerichteten Rekurs des Pflichtigen teilweise gut und wies die Sache "zum Neuentscheid im

Einspracheverfahren" an das kantonale Steueramt zurück. Er erwog, mangels gehörig zugestellter Mahnung sei der Pflichtige zu Unrecht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden. Das Steueramt hätte sich daher nicht auf die Prüfung des Unrichtigkeitsnachweises beschränken dürfen; es hätte vielmehr – da es den Pflichtigen im Einspracheverfahren erfolglos aufgefordert und gemahnt habe, eine Steuererklärung einzureichen – in diesem Verfahren eine (neue) Ermessenseinschätzung treffen müssen. Dies habe das Steueramt im zweiten Rechtsgang nachzuholen. III. Mit Beschwerde vom 25. Februar 2008 beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht, es sei der Rekursentscheid aufzuheben und es sei der Einspracheentscheid wiederherzustellen. Während der Einzelrichter der Steuerrekurskommission II auf Abweisung der Beschwerde schloss, soweit darauf einzutreten sei, liess sich der Pflichtige nicht vernehmen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Wird ein Rückweisungsentscheid angefochten, so bildet dieser und nicht die Einschätzung als solche Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. Dementsprechend ist die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts auf die Beurteilung der Frage beschränkt, ob die Rekurskommission die Sache zu Recht an das kantonale Steueramt zurückgewiesen hat. Ergibt sich, dass dieses Vorgehen unzulässig war, hat nicht das Verwaltungsgericht, sondern die Rekurskommission selber über die Einschätzung materiell zu befinden. Es verhält sich diesbezüglich gleich wie bei der Anfechtung eines Nichteintretensentscheids, denn hier wie dort fehlt es an einem materiellen Entscheid der Vorinstanz (RB 2000 Nr. 130 E. 3; RB 2001 Nr. 93). Soweit das kantonale Steueramt die Wiederherstellung seines Einspracheentscheids verlangt und damit einen Einschätzungsantrag stellt, kann demnach auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

E. 2.1

Der Rekurs an die Rekurskommission ermöglicht die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Steuerverwaltungsbehörden, des kantonalen Steueramts und der kommunalen Einschätzungsbehörden (§ 147 Abs. 3 StG). Dabei stehen der Rekurskommission dieselben Befugnisse zu wie den Steuerbehörden im Einschätzungsverfahren (§ 148 Abs. 3 StG). Die Entscheidungskompetenz über die Steuereinschätzung geht von der Einschätzungsbehörde auf die Rekurskommission über (vgl. Ulrich Cavelti in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 50 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] N. 4). Der Entscheid der Rekurskommission als erstinstanzliches, verwaltungsunabhängiges "Spezialverwaltungsgericht" (vgl. § 116 StG) ersetzt somit die angefochtene steuerbehördliche Verfügung (RB 2000 Nr. 130 E. 4a; RB 2001 Nr. 93 E. 2a). Die Rekurskommission ist daher ihrer gesetzlichen Funktion nach nicht nur Gerichtsbehörde, sondern angesichts ihrer umfassenden Überprüfungsbefugnis ebenso sehr auch "obere Einschätzungsbehörde" (RB 1976 Nr. 58).

E. 2.2

Dementsprechend ist es der Rekurskommission nach § 149 Abs. 3 StG nur ausnahmsweise erlaubt, zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (RB 2000 Nr. 130 E. 4a; RB 2001 Nr. 93 E. 2a). In den übrigen Fällen hat die Kommission selber über

die Sache zu befinden. Ein Verfahrensmangel ist namentlich dann "schwerwiegend" und rechtfertigt die Rückweisung an die Einschätzungsbehörde, wenn diese in Verletzung der ihr obliegenden Untersuchungspflicht oder in anderer Weise den in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 verankerten Anspruch auf rechtliches Gehör missachtet hat (vgl. RB 2000 Nr. 130 E. 4a; RB 2001 Nr. 93 E. 2a). Gelangt die Rekurskommission aufgrund einer anderen rechtlichen Würdigung als die Einschätzungsbehörde zum Schluss, der aus ihrer (neuen) rechtlichen Sicht als massgeblich erachtete Sachverhalt sei von dieser Behörde nicht hinreichend untersucht worden und es liege aus diesem Grund ein schwerwiegender Verfahrensmangel vor, so prüft das Verwaltungsgericht bei Anfechtung des Rückweisungsentscheids nur, ob die rechtliche Würdigung der Rekurskommission offensichtlich unrichtig ist, die Rückweisung dem Beschleunigungsgebot krass zuwiderläuft und die Rechte der Parteien ungeschmälert gewahrt werden (RB 2001 Nr. 93 E. 2b).

E. 3.1

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten, wie vorab die Steuererklärungspflicht (§ 133 StG), nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt laut § 139 Abs. 2 StG die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Eine solche Einschätzung kann gemäss § 140 Abs. 2 Satz 1 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Satz 1). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2). Die Rekurskommission hat dem kantonalen Steueramt vorgeworfen, es habe den Pflichtigen zu Unrecht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt, weil die Mahnungen des Steueramts der Gemeinde R vom 24. Oktober 2006 und 5. Dezember 2006 zur Abgabe der Steuererklärung nicht gehörig zugestellt worden seien.

E. 3.2.1

Nach § 9 Abs. 2 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) gilt eine eingeschriebene Sendung, deren Zustellung vom Adressaten schuldhaft verhindert wurde, als am letzten Tag der von der Post angesetzten Abholfrist zugestellt (vgl. BGE 127 I 31). Nach der Rechtsprechung liegt eine schuldhafte Verhinderung 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 Akts im konkreten Einzelfall mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwarten muss (BGr, 23. März 2006, StE 2006 B 93.6 Nr. 27 E. 3; BGE 130 III 396 E. 1.2.3; RB 2002 Nr. 114 = StE 2003 B 93.6 Nr. 24). Für die Anwendung dieser Zustellfiktion wird verlangt, dass der Adressat damit rechnen muss, dass ihm ein behördlicher Akt zugestellt wird (BGE 130 III 396 E. 1.2.3; BGE 119 V 89 E. 4b/aa; BGE 115 Ia 12 E. 3a). Unter dieser Voraussetzung rechtfertigt es sich, vom Betroffenen zu verlangen, dass er seine Post regelmässig kontrolliert und allenfalls längere Ortsabwesenheiten der Behörde mitteilt oder einen Stellvertreter ernennt (BGE 119 V 89 E. 4b/aa). Allerdings kann diese Obliegenheit nicht unbeschränkt lange aufrechterhalten werden (BGr, 23. März 2006, 2P.120/2005, E. 4, www.bger.ch). Eines allfälligen zweiten Zustellungsversuchs bedarf es im Übrigen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts nicht und vermag ein derartiger Versuch vorbehaltlich des Vertrauensschutzes an der erfolgten Zustellung nichts zu ändern (BGE 117 V 131 E. 4a; BGE 115 Ia 12 E. 3a). Insofern weicht das Verwaltungsgericht in Steuersachen von seiner

Praxis in anderen Bereichen des Verwaltungsrechts ab (VGr, 23. Oktober 2002, StE 2003 B 93.6 Nr. 24 E. 2b).

E. 3.2.2

Die Rekurskommission nimmt zu Unrecht an, der Pflichtige habe sich zur Zeit, als die an ihn gerichteten Mahnungen vom 24. Oktober 2006 und 5. Dezember 2006 mit eingeschriebener Sendung der Post übergeben worden waren, nicht in einem "konkreten steuerlichen Verfahrensverhältnis" befunden. Denn dieser war gehörig im Sinn von § 133 Abs. 1 StG durch öffentliche Bekanntgabe im kantonalen Amtsblatt (Nr. 3, Januar 2006, Rz. 1, 4 und 9) zur Einreichung der Steuererklärung für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 bis 31. März 2006 aufgefordert worden. Mit dieser als Allgemeinverfügung zu würdigenden Aufforderung (vgl. Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2.A., Basel 2008, Art. 124 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] N. 46), welche als Allgemeinverfügung das Einschätzungsverfahren einleitete, spätestens aber mit Ablauf der angesetzten Frist musste der säumige Pflichtige, der für die vorangegangene Steuerperiode 2004 nach erfolgter Mahnung wegen Nichteinreichens der Steuererklärung nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden war, jedenfalls damit rechnen, vom Gemeindesteuernamt R zur Nachbringung der Steuererklärung gemahnt zu werden. Die Mahnung erfolgte noch im selben Jahr, weshalb selbst angesichts der Erfordernisse der in Frage stehenden Massenverwaltung nicht gesagt werden kann, sie sei derart spät erfolgt, dass mit ihr nicht mehr hätte gerechnet werden müssen. Die Post hatte dem Pflichtigen zur Abholung der in den Akten einzig dokumentierten und daher vom Gericht überprüfaren zweiten Mahnung des Gemeindesteuernamts R vom 5. Dezember 2006 eine Frist bis 13. Dezember 2006 angesetzt, was dieser auch nicht bestritten hat. Er holte die Sendung innerhalb dieser Frist nicht auf der Poststelle ab, so dass ihm die Mahnung am letzten Tag der Frist gehörig zugestellt worden ist. Da der Pflichtige in der Folge die Steuererklärung nicht eingereicht hat, ist er zu Recht vom kantonalen Steueramt nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden. Infolgedessen ist das Steueramt im Einspracheverfahren entgegen der Auffassung der Vorinstanz zutreffend davon ausgegangen, dass die Einsprache des Pflichtigen den besonderen Anforderungen bei Anfechtung einer Ermessenseinschätzung von § 140 Abs. 2 Satz 1 StG zu genügen habe. Mangels des von der Rekurskommission angenommenen schwerwiegenden Verfahrensmangels erweist sich deren Rückweisung im Licht von § 149 Abs. 3 StG als unzulässig. Der Rückweisungsentscheid ist daher aufzuheben und die Sache an den vorinstanzlichen Einzelrichter zur allfälligen weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid zurückzuweisen. Die Beschwerde ist mithin teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 4

Bei diesem letztlich unentschiedenen Ausgang des Verfahrens rechtfertigt es sich, die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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