

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00033 vom 25. Juni 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-06-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00033

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00033 du 25 juin 2008

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00033 del 25 giugno 2008

Regeste

Direkte Bundessteuer 2005 | Mit der als Allgemeinverfügung zu würdigenden öffentlichen Bekanntmachung im kantonalen Amtsblatt, in der die Pflichtige i.S.v. Art. 124 DBG 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. Da die Mahnung jedoch mit dem Vermerk "Weggezogen. Nachsendefrist abgelaufen" an das Steueramt zurückging, konnte weder die Zustellfiktion bei Nichtabholen einer eingeschriebenen Postsendung noch diejenige bei unterlassener Mitteilung der Adressänderung greifen. Das Steueramt hätte Nachforschungen über die neue Adresse der Pflichtigen anstellen müssen und - falls diese erfolglos verlaufen wäre - die Mahnung im Amtsblatt veröffentlichen müssen. Wurde die Mahnung nicht gehörig zugestellt, hätte die Pflichtige nicht nach Ermessen eingeschätzt werden dürfen. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

A., Basel 2008, Art. 143 DBG N. 9). 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 Veranlagungsbehörde, 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 Vorinstanz zum Schluss, der aus ihrer (neuen) rechtlichen Sicht als massgeblich erachtete Sachverhalt sei von der Vorinstanz 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 (vgl. RB 2001 Nr. 93 E. 2b).

E. 2.1

Die Beschwerde an die Rekurskommission ermöglicht die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde (Art. 140 Abs. 3 DBG). Dabei stehen der Rekurskommission dieselben Befugnisse zu wie den Steuerbehörden im Veranlagungsverfahren (Art. 142 Abs. 4 DBG). Die Entscheidungskompetenz über die Steuerveranlagung geht von diesen Behörden auf die Rekurskommission über. Der Entscheid der Steuerrekurskommission als

erstinstanzliches, verwaltungsunabhängiges "Spezialverwaltungsgericht" ersetzt somit den angefochtenen steuerbehördlichen Einspracheentscheid. Die Rekurskommission ist daher ihrer gesetzlichen Funktion nach nicht nur Gerichtsbehörde, sondern angesichts ihrer umfassenden Überprüfungsbefugnis ebenso sehr auch obere Veranlagungsinstanz.

E. 2.2

Dementsprechend kann die Rekurskommission nur ausnahmsweise 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 (vgl. § 149 Abs. 3 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997; Ulrich Cavelti in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b,

E. 3.1

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten, wie vorab die Steuererklärungspflicht (Art. 124 DBG), nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die Veranlagungsbehörde laut Art. 130 Abs. 2 DBG die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Eine solche Veranlagung kann gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG 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 die Pflichtige zu Unrecht nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt, weil die Mahnung vom 7. März 2007 zur Abgabe der Steuererklärung nicht gehörig zugestellt worden sei.

E. 3.2

Nach der Rechtsprechung 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). Eine schuldhafte Verhinderung liegt 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; vgl. auch 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; freilich darf diese Obliegenheit nicht unbeschränkt lange aufrecht erhalten 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). Ausserdem sind bei Adressänderungen des Steuerpflichtigen oder 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 sind (vgl. § 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. Aus dieser Ordnung 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, was voraussetzt, 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.

E. 3.3

Die Rekurskommission nimmt zu Unrecht an, die Pflichtige habe sich zur Zeit, als die an sie gerichtete Mahnung vom 7. März 2007 mit eingeschriebener Sendung der Post übergeben worden war, nicht in einem "konkreten steuerlichen Verfahrensverhältnis" befunden. Denn die Pflichtige war gehörig im Sinn von Art. 124 Abs. 1 DBG durch öffentliche Bekanntgabe im kantonalen Amtsblatt (Nr. 3, Januar 2006) zur Einreichung der Steuererklärung für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 bis 30. September 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 DBG N. 46), welche das Veranlagungsverfahren einleitete, spätestens aber mit Ablauf der angesetzten Frist musste die säumige Pflichtige jedenfalls damit rechnen, vom kantonalen Steueramt zur Nachbringung der Steuererklärung gemahnt zu werden. Die Mahnung erfolgte innerhalb von sechs Monaten, 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. Indessen liess die Post die an die frühere Adresse der Pflichtigen in R gerichtete Mahnung des kantonalen Steueramts vom 7. März 2007 an das Steueramt zurückgehen mit dem Vermerk "Weggezogen. Nachsendefrist abgelaufen". Unter diesen Umständen konnte weder die Zustellungsfiktion bei Nichtabholen einer eingeschriebenen Postsendung noch diejenige bei unterlassener Mitteilung der Adressänderung greifen, erstere nicht, weil die weggezogene Pflichtige nicht zur Abholung der Postsendung aufgefordert werden konnte, letztere nicht, weil die Sendung als unzustellbar an das kantonale Steueramt zurückgekommen war. An diesem Ergebnis ändert nichts, dass die Pflichtige das Steueramt pflichtwidrig nicht über die gestützt auf die Statutenänderung vom 3. Oktober 2006 erfolgte Verlegung von Sitz und Domizil nach S orientiert hatte, welche erst am 27. März 2007 im Tagebuch des Handelsregisters eingetragen und am 2. April 2007 im Schweizerischen Handelsamtsblatt publiziert wurde. Das kantonale Steueramt hätte bei dieser Sach- und Rechtslage Nachforschungen über die neue Adresse der Pflichtigen anstellen müssen und – falls diese erfolglos verlaufen wären – die Mahnung im Amtsblatt veröffentlichen können.

E. 3.4

Hat das kantonale Steueramt aber die Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung der Pflichtigen nicht gehörig zugestellt, hätte diese nicht nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt werden dürfen, als sie in der Folge die Steuererklärung nicht einreichte. Infolgedessen ist das Steueramt im Einspracheverfahren zu Unrecht davon ausgegangen,

dass die Einsprache des Pflichtigen den besonderen Anforderungen bei Anfechtung einer Ermessensveranlagung von Art. 132 Abs. 3 DBG zu genügen habe. Aufgrund des von der Rekurskommission zutreffend angenommenen schwerwiegenden Verfahrensmangels erweist sich die Rückweisung als statthaft. Die Beschwerde ist mithin abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs.1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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