

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00051 vom 1. November 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-11-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00051

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00051 du 1 novembre 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00051 del 1 novembre 2019

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2016 | Anfechtung einer Ermessenstaxation; Fristwahrung bei der elektronischen Steuererklärung. [Der Pflichtige reichte trotz Mahnung keine Steuererklärung ein und wurde nach Ermessen eingeschätzt bzw. veranlagt. Er erhob innerhalb der Frist Einsprache. Sodann übermittelte er am letzten Tag der Einsprache seine Steuererklärung elektronisch. Die zur elektronischen Steuererklärung zugehörige Freigabequittung übergab er am ersten Tag nach Fristablauf der Post und damit verspätet.] Richtet sich eine Beschwerde gegen einen Entscheid, womit das Steuerrekursgericht einen Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts bestätigt hat, so darf das Verwaltungsgericht lediglich prüfen, ob die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leidet; ein weitergehender, materiell-rechtlicher Entscheid ist ihm verwehrt (E. 2.2). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung stellen die Begründung und die Nennung von Beweismitteln bei der Anfechtung der Ermessenstaxation (§ 140 Abs. 2 StG / Art. 132 Abs. 3 DBG) Prozessvoraussetzungen dar, deren Fehlen zur Folge hat, dass auf die Einsprache nicht eingetreten wird (E. 4.1). Ob die Fristenregelung der Freigabequittung, welche im Unterschied zur allgemeinen gesetzlichen Grundlage von § 12 Abs. 3 VO StG auf den Eingang bei der Behörde abstellt, rechtsgültig ist, kann vorliegend offenbleiben, da der Pflichtige die Freigabequittung erst nach Ablauf der Frist der schweizerischen Post übergeben hat (E. 4.2.3). Das Einspracheschreiben alleine (ohne Steuererklärung) erfüllt vorliegend die Anforderungen an Begründung und Beweisangebot bei einer Ermessenstaxation nicht (E. 4.3). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2019.00051 SB.2019.00052 Urteil des Einzelrichters vom 1. November 2019
Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiberin Corinna Seiler. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführer, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2016 Direkte Bundessteuer 2016, hat sich ergeben: I. A. A (nachfolgend der Pflichtige) reichte für das Steuerjahr 2016 auch nach individueller Mahnung des Steueramts der Stadt Zürich vom 20. Oktober 2017 keine Steuererklärung ein. Mit Schreiben vom 26. November 2017 wandte er sich mit der Bitte um fachliche Beratung an das Steueramt der Stadt Zürich. Das Schreiben trug den Titel: "Verspätete Abgabe der Steuererklärung / Offene Frage". Konkret wollte er wissen, wie er bestrittene Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, welche derzeit Gegenstand eines Prozesses seien, in der Steuererklärung 2016 zu deklarieren habe. Im Schreiben stellte er zugleich in Aussicht, die Steuererklärung

innerhalb von fünf Tagen nach Erhalt einer Rückmeldung einzureichen. Das Steueramt der Stadt Zürich reagierte nicht auf das Schreiben. B. Mangels eingereicherter Steuererklärung schätzte ihn das kantonale Steueramt mit Einschätzungsentscheid resp. Veranlagungsverfügung je vom 8. Mai 2018 für die Steuerperiode 2016 nach pflichtgemäsem Ermessen ein. Das steuerbare Einkommen (direkte Bundessteuer 2016 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2016) setzte es auf Fr. ... fest und das steuerbare Vermögen auf Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2016). C. Mit Eingabe vom 30. Mai 2018 erhob der Pflichtige gegen die Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung je vom 8. Mai 2018 Einsprache. Nach Einreichung der Einsprache erkundigte sich der Pflichtige beim kantonalen Steueramt, ob seinerseits in Bezug auf die Einsprache noch etwas nachzuliefern sei. Unter Hinweis auf die gesetzlichen Grundlagen der Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung wies das kantonale Steueramt den Pflichtigen darauf hin, dass er innerhalb der Einsprachefrist die vollständige, ausgefüllte Steuererklärung 2016 einzureichen habe. Der Pflichtige übermittelte die elektronisch ausgefüllte Steuererklärung 2016 am letzten Tag der Einsprachefrist (18. Juni 2018) dem Server des kantonalen Steueramts (sog. KStA-E-Gov-Server). Die zur elektronischen Steuererklärung dazugehörige und von ihm unterzeichnete Freigabequittung samt Belegen übergab er am 19. Juni 2018 der schweizerischen Post. Diese gingen am 20. Juni 2018 beim Steueramt ein. D. Am 26. Juni 2018 trat das kantonale Steueramt in separaten Entscheiden auf die Einsprachen des Pflichtigen mangels rechtsgenügender Begründung nicht ein. II. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht am 14. Mai 2019 ab. III. Gegen den Rekurs- und Beschwerdeentscheid erhob der Pflichtige am 19. Juni 2019 (Datum Poststempel) Beschwerde. Darin beantragte er, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 14. Mai 2019 sowie die Nichteintretensentscheide des kantonalen Steueramts vom 26. Juni 2018 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2016 und direkte Bundessteuer 2016 seien aufzuheben. Das kantonale Steueramt sei anzuweisen, auf die Einsprachen gegen die Ermessenstaxation betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2016 und direkte Bundessteuer 2016 einzutreten. Des Weiteren beantragte der Pflichtige – sowohl für das vorinstanzliche als auch für das Verfahren vor Verwaltungsgericht – die unentgeltliche Prozessführung sowie die unentgeltliche Rechtsverteidigung in der Person von Rechtsanwalt B. Mit Präsidialverfügung vom 21. Juni 2019 vereinigte die stellvertretende Abteilungspräsidentin die Verfahren SB.2019.00051 (Staats- und Gemeindesteuern 2016) und SB.2019.00052 (direkte Bundessteuer 2016). Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde beantragte und das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, liessen sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Steueramt der Stadt Zürich nicht vernehmen. Am 25. Oktober 2019 reichte der Vertreter des Pflichtigen seine Kostennote sowie einen Handelsregisterauszug der C AG in Liquidation ein. Mit diesem Auszug bestehe nun Klarheit, dass die Forderung gegen die C AG, welche der Ursprung für die Verzögerung der Einreichung der Steuererklärung 2016 gewesen sei, definitiv uneinbringlich sei. Der Einzelrichter erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2016 (SB.2019.00051) und direkter Bundessteuer 2016 (SB.2019.00052) betreffen denselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 21. Juni 2019 zu Recht vereinigt wurden.

E. 2.1

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder

Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (§ 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

E. 2.2

Richtet sich die Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid des Steuerrekursgerichts oder – wie hier – gegen einen Entscheid, womit das Steuerrekursgericht einen Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts bestätigt hat, so darf das Verwaltungsgericht lediglich prüfen, ob die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leidet; ein weitergehender, materiell-rechtlicher Entscheid ist ihm verwehrt (vgl. BGr, 26. Juli 2012, 2C_499/2012, E. 1.2; BGr, 26. Mai 2004, 2A.495/2003, E. 1.3; RB 1999 Nr. 152).

E. 3

Staats- und Gemeindesteuern

E. 3.1

Gemäss § 139 Abs. 2 StG nimmt das kantonale Steueramt die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können.

E. 3.2

Streitgegenstand bildet die Frage, ob das kantonale Steueramt zu Recht nicht auf die Einsprache des Pflichtigen vom 30. Mai 2018 gegen die Ermessenseinschätzung der Staats- und Gemeindesteuern 2016 eingetreten ist und die Vorinstanz diesen Entscheid zu Recht geschützt hat. Eine materielle Prüfung hat vorliegend nicht zu erfolgen, weshalb unter anderem der vom Pflichtigen nachgereichte Handelsregisterauszug der C AG in Liquidation nicht zu würdigen ist. Da der Pflichtige bestreitet, die für eine Ermessenseinschätzung erforderliche Mahnung resp. die Abholungseinladung je erhalten zu haben, ist vorab zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen überhaupt gegeben waren.

E. 3.2.1

Für die Vornahme der Ermessenseinschätzung ist erforderlich, dass diese zur gehörigen Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten gemahnt worden ist (vgl. § 139 Abs. 2 StG " trotz Mahnung"). Die Ermessenseinschätzung ohne rechtsgenügende Mahnung stellt eine Gehörsverweigerung nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 BV [BV] dar (Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich, Art. 130 DBG N. 47a; dieselben, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 139 StG N. 67a) und ist daher fehlerhaft (Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich

etc. 2018, § 19 N. 13; ebenso Zweifel/Hunziker, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 130 DBG N. 34; mit Hinweis auf VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00033, E. 3.3).

E. 3.2.2

Wie bereits im vorinstanzlichen Verfahren bestreitet der Pflichtige nach wie vor, die vom Steueramt der Stadt Zürich ausgestellte Mahnung datierend vom 20. Oktober 2017 je erhalten zu haben.

E. 3.2.3

Der Steuerpflichtige kann in der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung vorab die Rüge der Unzulässigkeit der Ermessensveranlagung erheben (BGr, 18. Juni 2015, 2C_971/2014, E. 3). So kann er beispielsweise geltend machen, er habe keine Mahnung (mit Androhung der Rechtsnachteile) erhalten, die Rechtsmittelbelehrung zur Ermessensveranlagung sei nicht korrekt oder es fehle an einem Untersuchungsnotstand (Henk Fenners/Martin Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung von Ermessensveranlagungen, AJP 2013, S. 33 ff., S. 39; Zweifel/Hunziker, Art. 132 DBG N. 38). Macht der Steuerpflichtige geltend, keine Mahnung erhalten zu haben, so trägt die Veranlagungsbehörde die Beweislast dafür (Zweifel/Hunziker, Art. 132 DBG N. 38).

E. 3.2.4

Grundsätzlich gilt bezüglich der Zustellung von Verfügungen Folgendes: Wird bei eingeschriebenen Sendungen der Adressat anlässlich einer versuchten Zustellung nicht angetroffen und daher eine Abholungseinladung in seinen Briefkasten gelegt, gilt die Sendung am siebten Tag nach dem erfolglosen Zustellungsversuch als erfolgt (§ 9 Abs. 2 Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]). Dass die Abholungseinladung ordnungsgemäss in den Briefkasten des Empfängers gelegt und das Zustelldatum richtig angegeben wurde, wird (widerlegbar) vermutet. Es findet also hinsichtlich der Zustellung der Abholungseinladung eine Umkehr der Beweislast in dem Sinn statt, dass im Fall der Beweislosigkeit der Entscheid zu Ungunsten der empfangenden Partei ausfällt, die den Erhalt der Abholungseinladung bestreitet. Diese Vermutung kann allerdings von der Empfängerin oder dem Empfänger widerlegt werden, wobei kein Beweis des Gegenteils erforderlich, sondern eine Entkräftung durch den Gegenbeweis möglich ist; dabei genügt der Nachweis einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit von Fehlern bei der Zustellung (vgl. zum Ganzen BGr, 9. Juli 2015, 1C_129/2015, E. 3.1 mit Hinweisen). Die immer bestehende theoretische Möglichkeit eines Fehlers der Post genügt aber nicht, um die Vermutung zu widerlegen, solange nicht konkrete Anzeichen für einen derartigen Fehler vorhanden sind (Richner et al., § 126 StG N. 46b). Voraussetzung der fingierten Zustellung ist sodann, dass die Sendung von der betreffenden Person mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwartet werden musste, was in der Regel während der Hängigkeit eines Verfahrens der Fall ist (vgl. Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, § 15 N. 49; Richner et al., Art. 116 DBG N. 30; dieselben, § 126 StG N. 38).

E. 3.2.5

Die Vorinstanz hat zu Recht festgestellt, dass sich der Pflichtige aufgrund der Publikation der Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung im Amtsblatt in einem "hängigen Verfahren" befand (vgl. VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00021, E. 3.2.2) und somit eine fingierte Zustellung möglich war. Der Pflichtige macht geltend, dass alleine aus der Tatsache, dass die Sendung nicht an ihn retourniert wurde, nicht geschlossen werden dürfe,

dass er je eine Abholungseinladung erhalten habe. Es sei durchaus möglich, dass ihm nie eine solche ausgestellt worden sei oder dass diese oder das Einschreiben bei der Rücksendung an den Absender verloren gegangen seien. Damit bringt jedoch der Pflichtige keine konkreten Gründe vor, die auf einen Fehler bei der Zustellung schliessen liessen. Die immer bestehende theoretische Möglichkeit eines Fehlers seitens der Post genügt nicht, die Vermutung zu widerlegen (E. 3.2.4). Damit greift die Vermutung, dass die Abholungseinladung dem Pflichtigen ins Postfach gelegt wurde (vgl. Richner et al., § 126 StG N. 35). Die Vorinstanz hat demnach den Gehörsanspruch des Pflichtigen nicht verletzt und ihn zu Recht nach Ermessen eingeschätzt.

E. 4.1

Eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 140 Abs. 2 StG). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung stellen die Begründung und die Nennung von Beweismitteln Prozessvoraussetzungen dar, deren Fehlen zur Folge hat, dass auf die Einsprache nicht eingetreten wird (BGr, 7. Juni 2016, 2C_372/2016, E. 3.3.2; BGr, 30. April 2014, 2C_316/2014, E. 2.1; BGE 131 II 548 E. 2.3; Richner et al., § 140 StG N. 66; Zweifel/Hunziker, Art. 132 DBG N. 36).

E. 4.2

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die elektronisch eingereichte Steuererklärung samt Beilagen im Einspracheverfahren als Begründung und Beweis hätten berücksichtigt werden müssen, mit der Folge, dass das Steueramt auf die Einsprache hätte eintreten müssen.

E. 4.2.1

Das Bundesrecht schreibt vor, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung persönlich unterzeichnen muss (Art. 124 Abs. 2 DBG). Die Vorinstanz hat richtigerweise darauf hingewiesen, dass im Kanton Zürich eine gesetzliche Grundlage für die Verwendung einer qualifizierten elektronischen Signatur im Einspracheverfahren fehlt. Um das Erfordernis der persönlichen Unterzeichnung auch bei der elektronischen Steuererklärung einzuhalten, wird im Kanton Zürich gemäss § 8 Abs. 1 lit. b Verordnung über die elektronische Einreichung der Steuererklärung vom 18. Oktober 2011 [VO e-Ste] die Einreichung der unterzeichneten Freigabequittung verlangt (vgl. auch Zweifel et al., Steuerverfahrensrecht, § 16 N. 21).

E. 4.2.2

Gemäss heutiger Gesetzeslage im Kanton Zürich gilt eine Steuererklärung als elektronisch eingereicht, wenn die steuerpflichtige Person a) die auf ZHprivateTax erfasste Steuererklärung elektronisch an den KStA-E-Gov-Server übermittelt hat und b) die von ZHprivateTax generierte Freigabequittung auf Papier ausgedruckt, persönlich unterzeichnet und dem zuständigen Gemeindesteuernamt oder dem von diesem bezeichneten Scan-Center eingereicht hat (§ 8 Abs. 1 VO e-Ste). Zusammen mit der Freigabequittung sind auch die erforderlichen Beilagen zur Steuererklärung einzureichen (§ 8 Abs. 2 VO e-Ste). Die elektronische Steuererklärung besteht somit aus zwei Teilen: der elektronischen Übermittlung der Daten sowie der physischen Einreichung der unterzeichneten Freigabequittung inklusiv Beilagen. Ohne Einreichung der Freigabequittung kommt es nicht zu einer erfolgreichen Übermittlung (Olivier Margraf, Persönliche Unterzeichnung der Steuererklärung?, in: StR 72/2017, S. 552, 555). Vor Erhalt der physischen Freigabequittung beim Steueramt erhält dieses über die Übermittlung der elektronischen

Daten auch keine entsprechende (automatische) Mitteilung. Eine solche wird erst ausgelöst, wenn die physische Freigabequittung beim Steueramt eingegangen ist (Steuerrekursgericht Zürich, 28. Oktober 2016, DB.2016.48/ST.2016.55, E. 3a).

E. 4.2.3

Da die Einreichung der unterzeichneten Freigabequittung zeitlich nachgelagert ist, ist diese für die Fristwahrung entscheidend. Der Pflichtige macht geltend, dass für die Freigabequittung als Schriftstück die Übergabe an die schweizerische Post für die Fristwahrung ausreichen müsse und nicht erst der Eingang beim Steueramt fristwährend sein könne. Als allgemeine Fristenregelung hält § 12 Abs. 3 VO StG fest, dass schriftliche Eingaben spätestens am letzten Tag der Frist an die Behörde gelangt oder der Post übergeben sein müssen. Die gesetzliche Grundlage zur Fristeinholung bei der elektronischen Steuererklärung kann der VO e-Ste, welche die Finanzdirektion des Kantons Zürich gestützt auf §§ 109c, 109d und 133 StG erlassen hat, entnommen werden: Gemäss § 3 der VO e-Ste dürfen die Steuerämter die elektronisch eingereichten Steuerklärungsdaten erst einsehen und bearbeiten, wenn die Freigabequittung beim zuständigen Gemeindesteueramt oder dem von diesem bezeichneten Scan-Center eingegangen ist. Deutlicher in dieser Hinsicht ist die vom Beschwerdeführer eingereichte Kurzanleitung "ZHprivateTax: Einreichung der Steuererklärung auf elektronischem Weg", welche die Steuerpflichtigen explizit darauf hinweist, dass die Steuererklärung erst im Zeitpunkt des Eingangs der Freigabequittung beim Steueramt als eingereicht gilt. Ob die Fristenregelung der Freigabequittung, welche im Unterschied zur allgemeinen gesetzlichen Grundlage von § 12 Abs. 3 VO StG auf den Eingang bei der Behörde abstellt, rechtsgültig ist, kann vorliegend offenbleiben, da der Pflichtige die Freigabequittung erst nach Ablauf der Frist der schweizerischen Post übergeben hat. Der Einschätzungsentscheid wurde dem Pflichtigen am 18. Mai 2018 zugestellt. Somit begann die Einsprachefrist am 19. Mai 2018 zu laufen und endete am 18. Juni 2018 (vgl. § 140 Abs. 1 StG). Da die Freigabequittung erst nach Fristablauf der Post übergeben wurde, wurde die elektronische Steuererklärung jedenfalls verspätet eingereicht.

E. 4.2.4

Die Tatsache, dass das kantonale Steueramt erst nach Eingang der Freigabequittung Zugang auf die elektronischen Daten hat, erklärt zumindest teilweise, weshalb es im Einspracheentscheid vom 26. Juni 2018 davon ausgegangen war, dass der Pflichtige keine Steuererklärung eingereicht habe. So wurde die am 18. Juni 2018 elektronisch eingereichte Steuererklärung für das kantonale Steueramt erst nach Erhalt der unterzeichneten Freigabequittung ersichtlich. Dass die Daten nicht schon am 20. Juni 2018 im System ersichtlich waren, sondern erst am 26. Juni 2018, ist wohl auf einen Ablauf innerhalb des kantonalen Steueramts zurückzuführen, der sich aber vorliegend nicht nachteilig auf den Pflichtigen auswirkte. Aufgrund der erst nach Fristablauf versandten und beim Steueramt eingegangenen Freigabequittung musste das kantonale Steueramt die verspätet eingereichte Steuererklärung nicht als Ergänzung der Einsprache berücksichtigen.

E. 4.2.5

Der Pflichtige wirft dem Beschwerdegegner überspitzten Formalismus vor: Eine elektronisch übermittelte Steuererklärung, bei welcher die Freigabequittung noch nicht zugestellt worden sei, dürfe von der formellen Strenge nicht anders beurteilt werden wie eine physisch eingereichte Steuererklärung mit fehlender Unterschrift. Entsprechend hätte

ihm eine Nachfrist zur Unterzeichnung resp. zur Einreichung der Freigabequittung gewährt werden müssen. Überspitzter Formalismus als besondere Form der Rechtsverweigerung (Art. 29 Abs. 1 BV) liegt vor, wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt oder an Rechtsschriften überspannte Anforderungen stellt und den Rechtssuchenden den Rechtsweg in unzulässiger Weise versperrt (BGr, 18. Juni 2018, 6B_123/2018, E. 3). Dem Einwand des Pflichtigen kann keine Folge geleistet werden. Wie in E. 4.2.4 ausgeführt, hatte das kantonale Steueramt bis zum Erhalt der Freigabequittung aus technischen Gründen keinerlei Informationen über den Eingang und den Inhalt der elektronisch übermittelten Steuererklärung. Es konnte entsprechend auch nicht erkennen, dass die Steuererklärung zwar rechtzeitig übermittelt wurde und lediglich die Freigabequittung und Beilagen noch ausstehend waren. Im Unterschied zur physisch eingereichten Steuererklärung, welche trotz fehlender Unterschrift als eingereicht gilt, gilt die elektronische Steuererklärung erst mit Eingang der Freigabequittung als eingereicht (vgl. E. 4.2.2). Das kantonale Steueramt war deshalb nicht verpflichtet, den Pflichtigen zur Ergänzung seiner Steuererklärung anzuhalten, resp. ihm eine Nachfrist zu gewähren (vgl. dazu auch StE 2018 B 93.5 Nr. 36).

E. 4.2.6

Weiter bringt der Pflichtige vor, dass die Auskunft des kantonalen Steueramts in Bezug auf die Frist zur Einreichung der Steuererklärung falsch gewesen sei. Mit der Aussage, dass die vollständige, ausgefüllte Steuererklärung bis am 18. Juni 2018 einzureichen sei, sei nach allgemeinem sprachlichem Verständnis eine elektronische Übermittlung der Steuererklärung und (allenfalls) ein postalischer Versand der Freigabequittung am 18. Juni 2018 rechtswahrend. Das Steueramt hätte wissen müssen, dass er für seine Steuererklärung nur die Online-Zugangsdaten zur Verfügung zugestellt bekommen habe und die Steuererklärung folglich elektronisch habe einreichen müssen. Demnach hätte es ihn in der E-mailkorrespondenz darauf aufmerksam machen müssen, dass die Freigabequittung spätestens am letzten Tag der Frist beim Steueramt eingehen müsse. Er sei gemäss Art. 9 BV in seinem Vertrauen in die falsche behördliche Auskunft zu schützen. Demnach habe die Steuererklärung als rechtzeitig innerhalb der Einsprachefrist eingereicht zu gelten und auf die Einsprache sei einzutreten. Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben statuiert ein Verbot widersprüchlichen Verhaltens und verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden (BGE 131 II 627 E. 6.1). Im vorliegenden Fall scheidet die Berufung auf Vertrauensschutz bereits daran, dass die Auskunft des Steueramts (dass innerhalb der Einsprachefrist die vollständige, ausgefüllte Steuererklärung 2016 einzureichen ist) nicht falsch war. Eine Pflicht des Steueramts, den Pflichtigen konkretisierend darauf hinzuweisen, dass eine elektronische Steuererklärung erst mit Eingang der Freigabequittung als eingereicht gilt, besteht nicht, zumal dies aus der vom Beschwerdeführer vor Versand konsultierten Kurzanleitung zur elektronischen Steuererklärung hervorgeht. Selbst wenn die Aussage des Steueramts tatsächlich so zu verstehen gewesen wäre, dass ein postalischer Versand der Freigabequittung am letzten Tag der Frist rechtswahrend sein müsste, könnte sich der Pflichtige nicht darauf berufen, da er die Freigabequittung erst nach Ablauf der Frist der Post übergeben hat.

E. 4.2.7

Ferner bringt der Pflichtige vor, dass er mit Einreichung der Steuererklärung zuwartete, weil er sich vom Steueramt eine Antwort auf sein Schreiben vom 26. November 2017 erhofft habe. Der Pflichtige wurde am 20. Oktober 2017 mittels Mahnung aufgefordert, die Steuererklärung 2016 innerhalb von 10 Tagen einzureichen. Der Titel seines Schreibens vom 26. November 2017 ("Verspätete Abgabe der Steuererklärung / Offene Frage") zeigt, dass er sich über den Verzug bewusst war. Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, die Steuererklärung vollständig und wahrheitsgetreu auszufüllen und persönlich unterzeichnet samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Steuerbehörde einzureichen (§ 133 Abs. 2 StG). Es ist nicht Aufgabe der Steuerbehörde, die Steuerpflichtigen beim Ausfüllen der Steuererklärung zu beraten. Ist der Steuerpflichtige selbst nicht in der Lage seine Steuererklärung korrekt auszufüllen, steht es ihm frei, einen Steuerberater damit und allenfalls auch mit seiner Vertretung zu beauftragen. Ferner kann die verspätete Einreichung der Steuererklärung auch deshalb nicht mit der fehlenden Antwort des Steueramts gerechtfertigt werden, da der Pflichtige bei Versand des Schreibens bereits deutlich über einen Monat mit der Einreichung der Steuererklärung im Verzug war. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die elektronisch eingereichte Steuererklärung erst am 20. Juni 2018 vollständig eingereicht wurde und diese damit nicht innerhalb der Einsprachefrist eingereicht wurde. Die Vorinstanz hat zu Recht entschieden, dass die elektronisch eingereichte Steuererklärung nicht Teil der Einsprachebegründung ist.

E. 4.3

In einem zweiten Schritt ist nachfolgend zu prüfen, ob das Einspracheschreiben des Pflichtigen die Anforderungen an Begründung und Beweisangebot alleine – ohne Berücksichtigung der elektronisch eingereichten Steuererklärung – erfüllt.

E. 4.3.1

Die Anfechtung einer Ermessensveranlagung verlangt eine qualifizierte Begründung, die den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt erhellt. Der Einwand, das Einkommen sei im Rahmen der Ermessensveranlagung zu hoch geschätzt worden, ist deshalb zu allgemein und nichtssagend (Richner et al., Art. 132 DBG N. 57 f.). Es reicht nicht aus, die Einschätzung bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen (BGr, 2. Juli 2008, 2C_620/2007 = StE 2009 B 95.1 Nr. 13). Ferner muss die Einsprache zumindest sinngemäss einen Antrag enthalten. Der Antrag, das Einkommen sei so festzusetzen, wie es sich aufgrund der noch einzureichenden ordnungsgemässen Buchhaltung und der vollständig ausgefüllten Steuererklärung ergeben werde, reicht jedoch nicht (Richner et al., Art. 132 DBG N. 57 f.; dieselben, § 140 StG N. 67).

E. 4.3.2

In der Einsprache vom 30. Mai 2018 verweist der Pflichtige auf sein Schreiben an das Steueramt der Stadt Zürich vom 26. November 2017 und führt aus, dass das besagte Erwerbseinkommen von rund Fr. ... nach wie vor bestritten werde. Ohne dieses Einkommen würden sich seine Einkünfte für das Jahr 2016 auf knapp Fr. ... vor Abzug aller Umtriebe belaufen. Die Aussage, dass sich seine Einkünfte vor Abzug aller Umtriebe auf knapp Fr. ... belaufen würden, stellt keinen genügend substantiierten Antrag hinsichtlich des steuerbaren Einkommens dar. Erstens fehlen Angaben zu den abziehbaren Aufwendungen und zweitens bezieht sich dieser Betrag einzig auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, sagt aber nichts über restliche Einkünfte aus. Im Ergebnis ist

der Vorinstanz deshalb beizupflichten, dass die Einsprache nicht den strengen Substanziierungs- und Beweisforderungen des Einspracheverfahrens entsprach, weshalb es an einer Prozessvoraussetzung fehlte. Mangels ausreichender Begründung kann offengelassen werden, ob rechtsgenügende Beweise angeboten wurden. Die Vorinstanz hat den Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts zu Recht geschützt. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 5

Direkte Bundessteuer

E. 5.1

Gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor, wenn die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 DBG). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2). Die Bestimmungen von Art. 130 Abs. 2 DBG sowie Art. 132 Abs. 3 DBG entsprechen § 139 Abs. 2 StG resp. § 140 Abs. 2 StG. Ferner gelten die Bestimmungen im Zusammenhang mit der elektronischen Steuererklärung kraft Art. 104 Abs. 1 DBG bzw. § 4 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 auch für das Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer. Das oben zu den Staats- und Gemeindesteuern Ausgeführte gilt somit auch für die Belange der direkten Bundessteuer. Demzufolge ist die Beschwerde auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer abzuweisen.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihm aufgrund seines Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

E. 7.1

Für das verwaltungsgerichtliche Verfahren beantragt der Beschwerdeführer die unentgeltliche Prozessführung sowie die Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistands gestützt auf § 16 Abs. 1 und 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG].

E. 7.2

Nach § 16 Abs. 1 VRG ist Privaten, welchen die nötigen Mittel fehlen und deren Begehren nicht offensichtlich aussichtslos erscheinen, auf entsprechendes Ersuchen die Bezahlung von Verfahrenskosten und Kostenvorschüssen zu erlassen. Sie haben nach § 16 Abs. 2 VRG Anspruch auf die Bestellung eines unentgeltlichen Rechtsbeistands, wenn sie nicht in der Lage sind, ihre Rechte im Verfahren selbst zu wahren. Offenkundig aussichtslos sind Begehren, deren Chancen auf Gutheissung um derart viel kleiner als jene auf Abweisung erscheinen, dass sie kaum als ernsthaft bezeichnet werden können (Richner et al., § 151 StG N. 35; Richner et al., Art. 144 DBG N. 24; Kaspar Plüss, in: Alain Griffel [Hrsg.],

Kommentar VRG, 3. A., Zürich etc. 2014, § 16 N. 46). Mittellos bzw. bedürftig ist, wer nicht in der Lage ist, die Gerichtskosten aus seinen Einkünften – nach Abzug der Lebenshaltungskosten – innert angemessener Frist (bei aufwendigen Prozessen innert zwei Jahren, bei weniger aufwendigen Prozessen innert eines Jahres) zu tilgen (BGr, 2. August 2018, 2C_409/2017, E. 6.1.2; Richner et al., § 151 StG N. 34; Richner et al., Art. 144 DBG N. 23; Plüss, § 16 N. 20). Das Begehren des Pflichtigen kann nicht als offensichtlich aussichtslos bezeichnet werden, zumal sich doch verschiedene kompliziertere Rechtsfragen gestellt haben. Es ist daher zu prüfen, ob der Pflichtige mittellos ist.

E. 7.2.1

Der Pflichtige wohnt zusammen mit seiner Konkubinatspartnerin und dem gemeinsamen dreijährigen Sohn. Gemäss dem als Beschwerdebeilage eingereichten und vom Pflichtigen unterzeichneten Formular "Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege" beträgt sein derzeitiger monatlicher Nettoverdienst Fr.

E. 7.2.2

Die anrechenbaren Ausgaben zur Beurteilung der prozessrechtlichen Bedürftigkeit entsprechen in erster Linie dem betriebsrechtlichen Existenzminimum; zu dessen Berechnung sind die Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums gemäss dem Kreisschreiben der Verwaltungskommission des Obergerichts des Kantons Zürich an die Bezirksgerichte und die Betriebsämter vom 16. September 2009 heranzuziehen (Plüss, § 16 N. 33). Für ein Paar mit einem oder mehreren Kindern, die in Haushaltsgemeinschaft leben, beträgt der Grundbetrag Fr. ... sowie Fr. ... für ein Kind unter 10 Jahren; gesamthaft Fr. Demzufolge beträgt der Grundbetrag des Pflichtigen Fr. Bei der Ermittlung des monatlichen Grundbedarfs soll nicht schematisch auf das betriebsrechtliche Existenzminimum abgestellt, sondern den individuellen Umständen Rechnung getragen werden. Der prozessuale Notbedarf ist generell höher als das betriebsrechtliche Existenzminimum und zu seiner Ermittlung darf nicht nur auf Letzteres abgestellt werden (BGr, 2. August 2018, 2C_409/2017, E. 6.1.4). In der Regel rechtfertigt es sich, nicht nur den monatlichen Grundbetrag gemäss Ziff. II des Kreisschreibens, sondern einen erweiterten Grundbedarf zu berücksichtigen, indem ein Zuschlag von 20 % auf dem monatlichen Grundbetrag gewährt wird (VGr, 26. September 2018, VB.2018.00501, E. 3.3). Dadurch erhöht sich der Grundbetrag des Pflichtigen auf Fr. Als weitere Zuschläge zum monatlichen Grundbetrag sind die effektiven Ausgaben für die Wohnungsmiete (inklusive Heizkosten), Krankenkassenbeiträge (unter Berücksichtigung der Prämienverbilligung), Hausrat- und Haftpflichtversicherungen, unumgängliche Berufsauslagen und Transportkosten zum Arbeitsplatz sowie weitere notwendige Auslagen wie beispielsweise für die Betreuung und Pflege von Familienmitgliedern zu berücksichtigen (Plüss, § 16 N. 36). Die Steuern sind im Zusammenhang mit der Beurteilung der prozessualen Bedürftigkeit nicht als relevante Ausgaben zu berücksichtigen (VGr, 31. Mai 2017, VB.2017.00230, E. 6.2). Der Pflichtige belegt die folgenden Aufwendungen: Anteil an die Wohnungsmiete von Fr. ..., Krankenkassenprämien von Fr. ..., Beitrag an die Krankenkassenprämien des Kindes von Fr. ..., unumgängliche Berufsauslagen von Fr. ..., die Hälfte der Kosten des Kinderhorts von Fr. ..., für die Hausrat-/Haftpflichtversicherung Fr. ..., sowie die vorliegend nicht zu berücksichtigende monatliche Steuerbelastung von Fr. Nicht zu berücksichtigen sind auch die vom Pflichtigen geltend gemachten Schuldzinsen für Kredite von Fr. ..., die Lebensversicherungsprämien von Fr. ... sowie die monatliche Steuerlast von Fr. ..., weil

diese Kosten mit dem um 20 % erweiterten Grundbedarf gedeckt werden können (VGr, 31. Mai 2017, VB.2017.00230, E. 6.2; VGr, 1. April 2015, VB.2015.00112, E. 2.3). Der Pflichtige macht ferner Schulden in Höhe von gesamthaft Fr. ... geltend.

Rechtsprechungsgemäss sind verfallene Schulden bei der Beurteilung der Bedürftigkeit der um unentgeltliche Rechtspflege nachsuchenden Person nur zu berücksichtigen, soweit sie tatsächlich bezahlt werden, was ebenfalls durch die um unentgeltliche Rechtspflege ersuchende Person nachzuweisen ist (BGr, 8. April 2014, 5A_32/2014, E. 3.3). Durch einen Darlehensvertrag belegt sind jedoch nur Fr. Der eingereichte Darlehensvertrag bescheinigt vereinbarte monatliche Rückzahlungsraten von Fr. ... ab Februar 2018 und Fr. ... ab August 2018. Gemäss dem ebenfalls eingereichten Kontoauszug des Monats Mai 2019 besteht ein Dauerauftrag zur Überweisung von monatlich Fr. ... an die Darlehensgeber. Damit ist belegt, dass der Pflichtige monatlich Fr. ... an Amortisationszahlungen leistet, nicht jedoch wie von ihm geltend gemacht Fr. Damit ist sein Bedarf um Fr. ... zu erhöhen.

E. 7.3

Nach dem Gesagten beträgt der für das erweiterte betriebsrechtliche Existenzminimum anrechenbare monatliche Aufwand des Pflichtigen Fr. Das monatliche Einkommen des Beschwerdeführers übersteigt das betriebsrechtliche Existenzminimum demnach um Fr. Dieser Betrag reicht aus, die Prozesskosten des vorinstanzlichen Verfahrens von Fr. ... und des vorliegenden Verfahrens von Fr. ... sowie die Anwaltskosten von Fr. ... innerhalb eines Jahres abzuführen. Entsprechend ist die Mittellosigkeit des Beschwerdeführers zu verneinen und das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege für das vorliegende als auch das vorinstanzliche Verfahren abzuweisen.

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