

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00047 vom 16. Juli 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-07-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00047

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00047 du 16 juillet 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00047 del 16 luglio 2020

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-31.12.2017 | [Ermessenstaxation; rechtsgenügli­che Begründung der Einsprache] Der Pflichtigen ist der Nachweis, dass sie mit ihrer Einspracheschrift auch die Steuererklärung pro 2017 (mit Beilagen) eingereicht hatte, nicht gelungen (E. 3). Die Einspracheschrift enthielt keine Begründung, die den Unrichtigkeitsnachweis hätte erbringen können, sondern verwies hauptsächlich auf die (nicht eingereichte) Steuererklärung 2017. Da es sich hierbei nicht mehr um einen untergeordneten Mangel handelt und die Einsprache am letzten Tag der 30-tägigen Einsprachefrist eingereicht worden war, blieb kein Raum, um eine Nachfrist ansetzen zu können. Der Einsprache fehlte es damit von vornherein an einer Gültigkeitsvoraussetzung. Vor diesem Hintergrund ist unerheblich, dass das kantonale Steueramt die mangelhafte Begründung in seinem Nichteintretensentscheid nicht thematisierte, sondern diesen mit dem Fehlen einer anderen Prozessvoraussetzung begründete, betreffend welcher sich nachträglich herausstellte, dass sie tatsächlich gar nicht fehlte (E. 4). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Vorliegend ist nicht mehr umstritten, dass die Einsprache pro 2017 am 7. November 2019 und damit am letzten Tag der Einsprachefrist der Post übergeben worden war. Streitig ist einzig noch, ob die Einsprache eine rechtsgenügli­che Begründung enthielt.

E. 3.1

Das Steuerrekursgericht erwog zusammengefasst, die Pflichtige habe in ihrer Einspracheschrift vom 7. November 2019 lediglich vorgebracht, dass die Einschätzung anhand der Steuererklärung 2017 vorzunehmen sei. Diese habe sie jedoch nicht eingereicht, sondern lediglich die Steuererklärung 2016. Damit habe sie die Anforderungen, welche an die Begründung einer Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung gestellt würden, nicht erfüllt. Mit den nämlichen Erwägungen würdigte die Vorinstanz einen Umstand, der im Einspracheverfahren nicht Prozessthema, sondern der vom kantonalen Steueramt erst mit Rekursantwort vom 24. Januar 2020 vorgebracht worden war. Die Pflichtige wendet hiergegen ein, sie sei überzeugt, der Einsprache die massgebende Steuererklärung 2017 inklusive Beilagen – wie in der Einsprache ausdrücklich vermerkt – beigelegt zu haben. Da sich die Pflichtige in einem Beweisnotstand befinde, habe die Veranlagungsbehörde zu beweisen, dass es an der namentlich bezeichneten Beilage gefehlt habe.

E. 3.2.1

Der allgemeine Grundsatz von Art. 8 des Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB), wonach derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache beweisen muss, der aus ihr Rechte ableitet, ist auch im Prozessrecht massgeblich. Die Beweislast für die Rechtzeitigkeit einer Parteihandlung im Verfahren trägt grundsätzlich jene Partei, welche diese Handlung vorzunehmen hat. Wo für die Ausübung eines Rechts eine Verwirkungsfrist läuft, trägt demgemäss die das Recht ausübende Partei die Beweislast für die Einhaltung der Frist. Wird für die Übermittlung einer schriftlichen Eingabe die Post benützt, umfasst die Beweislast für die fristgerechte Rechtsausübung nicht nur das Beweisrisiko für die rechtzeitige Postaufgabe, sondern auch dasjenige für den zur Fristwahrung erforderlichen Inhalt der Postsendung. Eine Ausnahme gilt jedoch, wenn die Partei den Beweis der Rechtzeitigkeit aus Gründen nicht erbringen kann, die nicht von ihr, sondern von der Behörde zu verantworten sind. In diesem Falle tritt eine Umkehrung der Beweislast ein: Diese ist dann von der Behörde zu tragen (BGE 142 V 389 E. 2.2; 92 I 253 E. 3; BGr, 12. November 2018, 2C_166/2018, E. 2.1; je mit Hinweisen).

E. 3.2.2

Eine zu Recht erfolgte Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen (§ 139 Abs. 2 StG; Art. 46 Abs. 3 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG]) kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 140 Abs. 2 Satz 1 StG; Art. 48 Abs. 2 Satz 1 StHG). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 140 Abs. 2 Satz 2 StG; Art. 48 Abs. 2 Satz 2 StHG). Der Unrichtigkeitsnachweis muss zudem mit der Begründung der Einsprache und damit innert der Einsprachefrist angeboten werden; bei der Ermessenseinschätzung stellt die gesetzlich geforderte Einsprachebegründung eine Prozessvoraussetzung dar, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird (vgl. BGr, 3. Mai 2016, 2C_795/2015 und 2C_796/2015, E. 8 in Verbindung mit E. 6.3; vgl. von vielen auch: VGr, 26. März 2020, SB.2020.00008 und SB.2020.00009, E. 2.1, mit weiteren Hinweisen).

E. 3.2.3

Die Beweislast für die rechtzeitige Einspracheerhebung obliegt somit grundsätzlich der Pflichtigen und erstreckt sich auch auf die für die Fristwahrung erforderliche Begründung der Einsprache (BGr, 12. November 2018, 2C_166/2018, E. 2.3).

E. 3.3

Bei den Akten des kantonalen Steueramts liegen neben der Einsprache vom 7. November 2019 unter anderem auch die Steuererklärung 2016 sowie die Jahresrechnung 2016 der Pflichtigen. Die Steuererklärung 2017 sowie die Jahresrechnung 2017 finden sich nur in den Akten des Steuerrekursgerichts. Dass die Steuererklärung 2017 bei der Bearbeitung der Einsprache beim kantonalen Steueramt möglicherweise in eine andere Akte gerutscht oder verloren gegangen sein könnte, wie die Pflichtige geltend macht, erklärt vor diesem Hintergrund nicht, weshalb (anstelle der Steuererklärung 2017) die Steuererklärung 2016 sowie die Jahresrechnung 2016 in den Akten des kantonalen Steueramts zu finden sind. Aus den Akten geht sodann hervor, dass die Pflichtige bereits in der Steuerperiode 2016 nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt werden musste und die pro 2017 erhobene Einsprache mit jener des Vorjahres vom Wortlaut her beinahe identisch ist. Es liegt daher nahe, dass die Pflichtige pro 2017 versehentlich die (falschen) Beilagen des Vorjahres eingereicht hatte. Ferner liegt im Umstand, dass das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid vom 28. November 2019 nicht weiter auf die Diskrepanz zwischen

den Angaben in der Einsprache und den tatsächlich beiliegenden Unterlagen einging, für sich allein kein Beweis dafür, dass die Steuererklärung 2017 und die Jahresrechnung 2017 tatsächlich fristgerecht eingereicht wurden. Nachdem das kantonale Steueramt zu jenem Zeitpunkt davon ausgehen musste, dass die Einsprache nach Ablauf der Einsprachefrist eingereicht worden war, durfte es darauf verzichten, auf weitere fehlende Prozessvoraussetzungen einzugehen. Im Übrigen fällt auf, dass die Pflichtige mit ihrem Rekurs vorbrachte, sie habe dem Einspracheschreiben die Steuererklärung für die Steuerperiode 2017 beigelegt und würde nun "[a]ls Beweis" eine Kopie der Einsprache sowie der Steuererklärung einreichen. Wenn nun aber im Einspracheverfahren gar nicht Prozessthema war, dass anstelle der in der Einsprache erwähnten Unterlagen jene des Vorjahres eingereicht wurden, erstaunt, dass die Pflichtige überhaupt darauf kam, diesbezüglich einer Beweispflicht nachkommen zu müssen.

E. 3.4

Der Pflichtigen ist der Beweis, dass sie zusammen mit der Einspracheschrift vom 7. November 2019 auch die Steuererklärung 2017 (mit Beilagen) eingereicht und ihre Einsprache damit rechtzeitig rechtsgenügend begründet hatte, demnach nicht gelungen. Auch ist nicht ersichtlich, dass das kantonale Steueramt hieran eine Verantwortung trifft. Mit dem Steuerrekursgericht ist vor diesem Hintergrund festzustellen, dass die Pflichtige mit der Einsprache bzw. innert der Einsprachefrist keine substantiierte Sachdarstellung abgab. Zu prüfen bleibt, ob das kantonale Steueramt der Pflichtigen hätte eine Nachfrist ansetzen müssen.

E. 4.1

Die Pflichtige bringt vor, sie habe erst mit Zustellung der Rekursantwort vom 24. Januar 2020 erfahren, dass mit der Einsprache angeblich die Steuererklärung und Jahresrechnung 2016 eingereicht worden sein sollen, statt die Steuererklärung und Jahresrechnung 2017. Selbst wenn die Steuererklärung tatsächlich gefehlt hätte, könne der Pflichtigen darob keine grobe Nachlässigkeit, sondern höchstens ein entschuldbares Verschulden vorgeworfen werden. Die Veranlagungsbehörde hätte das angebliche Fehlen der Steuererklärung sofort feststellen, der Pflichtigen umgehend mitteilen und diese analog § 12 VRG zur Nachreichung innert kurzer Frist auffordern müssen. Indem die Vorinstanz dies unberücksichtigt liess, habe sie überspitzt formalistisch gehandelt und zudem § 12 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) zu Unrecht nicht berücksichtigt.

E. 4.2

Bei der dreissigtägigen Einsprachefrist handelt es sich um eine gesetzliche und mithin eine peremptorische Frist, die als solche nicht erstreckbar ist. Wohl lässt sich aus dem Verbot des überspitzten Formalismus ein Anspruch auf Ansetzung einer Nachfrist zur Behebung von formellen Mängeln ableiten. Dieser allgemeine prozessuale Rechtsgrundsatz kommt jedoch nur bei geringfügigen Mängeln (wie der fehlenden Unterschrift oder Vollmacht) zum Tragen. Angesichts der strengen Begründungspflicht bei der Anfechtung von Ermessensveranlagungen besteht hingegen kein Anspruch auf Nachfristansetzung, um erhebliche inhaltliche Mängel zu beheben (vgl. BGr, 3. Mai 2016, 2C_795/2015 und 2C_796/2015, E. 8 in Verbindung mit E. 6.4).

E. 4.3

Die Pflichtige beehrte in ihrer Einsprache vom 7. November 2018 (Postaufgabe) im Wesentlichen bloss eine Einschätzung anhand der "Steuererklärung für die Steuerperiode vom 01.01.2017 bis 31.12.2017". Die Einspracheschrift selber enthielt somit keine Begründung, die den gesetzlichen Anforderungen genügte (vgl. dazu vorne, E. 3.2.2). Nachdem der Pflichtigen der Beweis nicht gelungen ist, dass sie mit der Einspracheschrift tatsächlich (auch) die Jahresrechnung sowie die Steuererklärung pro 2017 eingereicht hatte, gelangte das Steuerrekursgericht zulässigerweise zum Schluss, dass es an einer Prozessvoraussetzung fehlte. Dass es sich dabei auf eine andere Prozessvoraussetzung bezog als das kantonale Steueramt im Einspracheverfahren, schadet nicht. Das kantonale Steueramt bringt mit seiner Beschwerdeantwort zutreffend vor, auch wenn die Pflichtige bereits mit dem Einspracheentscheid erfahren hätte, würde dies nichts daran ändern, dass die Steuererklärung innert der Einsprachefrist nicht vorlag und damit der Unrichtigkeitsnachweis gegen die Ermessenseinschätzung nicht erbracht worden sei. Hierbei handelte es sich offensichtlich nicht um einen bloss untergeordneten Mangel, weshalb das verfassungsmässig verankerte Verbot des überspitzten Formalismus insoweit keinen Anspruch auf Nachfristansetzung begründete. Der Pflichtigen hätte höchstens dann Gelegenheit gegeben werden können, die richtigen Unterlagen nachzureichen, wenn hierfür innerhalb der 30-tägigen Einsprachefrist noch genügend Zeit geblieben wäre. Nachdem sie die Einsprache am letzten Tag der Einsprachefrist aufgegeben hatte, war dies indessen nicht der Fall. Demnach gelangte das Steuerrekursgericht zutreffend zum Schluss, dass auf die Einsprache wegen Fehlens einer Gültigkeitsvoraussetzung nicht einzutreten war. Damit ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die reduzierten Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Eine Parteientschädigung steht ihr nicht zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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