

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2014.00013 vom 10. Februar 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-02-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2014.00013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2014.00013)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2014.00013 du 10 février 2015

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2014.00013 del 10 febbraio 2015

## Regeste

Nach- und Strafsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2005 und 2006; direkte Bundessteuer 2005 und 2006) | Zustellfiktion Vereinigung der Verfahren SR.2014.00013, SR.2014.00014, GB.2014.00005 und GB.2014.00006 (E. 1.2). Begriff der Zustellfiktion (E. 2.2). Das für die Anwendbarkeit der Zustellfiktion notwendige hängige Verfahren kann nicht selber mittels Zustellfiktion anhängig gemacht werden (E. 2.3.1). Ebenso wenig genügt für die Einleitung des Verfahrens eine Mitteilung per A-Post, da dadurch weder die Postaufgabe noch der Empfang nachgewiesen werden können (E. 2.3.2). Damit liegt im vorliegenden Fall kein hängiges Verfahren vor (E. 2.3.3). Das kantonale Steueramt hätte das Verfahren, falls Nachforschungen über den Aufenthaltsort des Pflichtigen erfolglos geblieben wären, mittels amtlicher Publikation einleiten müssen (E. 2.4). Gutheissung.

## Erwägungen

### E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Spezialdienste, Rekursgegner, Beschwerdegegnerin und Ankläger, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2005 und 2006) (Direkte Bundessteuer 2005 und 2006) Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2005 und 2006) (Direkte Bundessteuer 2005 und 2006), hat sich ergeben: I. Das kantonale Steueramt teilte A mit eingeschriebenem Brief vom 15. Februar 2013 mit, dass es ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Steuerperiode 2005 und 2006 einleite, weil der dringende Verdacht bestehe, dass er Einkünfte nicht deklariert bzw. gegen eine Ermessenstaxation trotz Unterbesteuerung keine Einsprache erhoben habe. Der Brief konnte A nicht zugestellt werden. In der Folge teilte das kantonale Steueramt A die Eröffnung des Nach- und Strafsteuerverfahrens mit Brief vom 28. Februar 2013 – versandt mit A-Post – erneut mit. Nachdem sich A nicht am Verfahren beteiligt hatte, auferlegte ihm das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 18. März 2013 eine Nachsteuer samt Zins von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. ... (direkte Bundessteuer) sowie eine Busse von Fr. ... und Verfahrenskosten von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. eine Busse von Fr. ... (direkte Bundessteuer). II. Gegen die Nach- und Strafsteuerverfügung erhob A am 25. Oktober 2013 Einsprache. Mit Schreiben vom 31. Dezember 2013 präziserte er seine ursprüngliche Eingabe und ersuchte um Fristwiederherstellung. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache bzw. das Fristwiederstellungsgesuch am 13. Oktober 2014 ab. III. Mit Eingabe vom 16. November 2014 beantragte A dem Verwaltungsgericht sinngemäss, es sei ihm die Einsprachefrist wiederherzustellen. Das kantonale Steueramt hat sich nicht vernehmen lassen. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Das Verwaltungsgericht ist die zuständige Instanz für Rechtsmittel gegen Einsprache entscheide im Nach- und

Strafsteuerverfahren (§ 162 Abs.

### **E. 2.1**

Das kantonale Steueramt hat im Einspracheentscheid erwogen, der Pflichtige habe sich durch die Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens in einem laufenden Prozessrechtsverhältnis befunden, weshalb der erstinstanzliche Entscheid in Anwendung der Zustellfiktion rechtsgültig zugestellt worden sei. Die Einsprache erweise sich somit als verspätet; Gründe für eine Fristwiederherstellung seien nicht ersichtlich. Der Pflichtige bringt dagegen vor, dass er länger ausser Landes gewesen sei und alles Erdenkliche vorgekehrt habe, um den Empfang von Post sicherzustellen. Zudem sei es unverhältnismässig, wenn man sich sämtlichen Steuerbehörden von früheren Wohnorten für ein allfälliges Nach- und Strafsteuerverfahren zur Verfügung halten müsse.

### **E. 2.2**

Nach der Rechtsprechung gilt eine eingeschriebene Postsendung, die nicht abgeholt worden ist, am siebten Tag nach dem erfolglosen Zustellungsversuch als zugestellt, sofern die Person mit einer Zustellung rechnen musste. Vorausgesetzt wird ein laufendes Prozessrechtsverhältnis, das die Parteien nach Treu und Glauben verpflichtet, für die Zustellung behördlicher Sendungen erreichbar zu sein. Vom Betroffenen wird somit verlangt, dass er seine Post regelmässig kontrolliert und allenfalls längere Orts abwesenheiten der Behörde mitteilt oder einen Stellvertreter ernennt (vgl. VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00021 und SB.2008.00033, jeweils E. 3.2).

### **E. 2.3**

Zu prüfen ist, ob sich der Pflichtige im vorliegenden Fall in einem hängigen Verfahren befunden hat.

#### **E. 2.3.1**

Da die Zustellfiktion wie erwähnt ein hängiges Verfahren voraussetzt, kann das Verfahren selber nicht mittels Zustellfiktion anhängig gemacht werden. Denn der Steuerpflichtige ist vor der Hängigkeit gerade nicht verpflichtet, sich den Behörden für Zustellungen zur Verfügung zu halten. Das gilt erst Recht für ein Nach- und Strafsteuerverfahren, das bis zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode eingeleitet werden kann (§ 161 Abs. 1 StG bzw. Art. 152 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]). Andernfalls müsste sich der Steuerpflichtige – wie der Pflichtige zu Recht einwendet – sämtlichen in den letzten zehn Jahren für ihn zuständigen Steuerbehörden permanent zur Verfügung halten, was weder praktikabel noch verhältnismässig ist. Soweit das kantonale Steueramt dem Pflichtigen die Eröffnung des Nach- und Strafsteuerverfahrens per Einschreiben angezeigt hat, hat es somit kein hängiges Verfahren begründet, weil der Pflichtige das Einschreiben nicht auf der Post abgeholt hat und die Zustellfiktion wie erwähnt nicht anwendbar gewesen ist.

#### **E. 2.3.2**

Dieselbe Rechtslage ergibt sich, soweit das kantonale Steueramt die Eröffnung des Nach- und Strafsteuerverfahrens per A-Post angezeigt hat: Beweispflichtig für die Vornahme der Zustellung und deren Zeitpunkt ist die zustellende Behörde (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 126 N. 46; Dieselben, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 116 N. 41). Stellt das kantonale Steueramt eine Sendung mit gewöhnlicher A-Post zu,

kann es weder beweisen, dass es die Sendung der Post übergeben hat, noch dass die Sendung beim Empfänger angekommen ist, geschweige denn den Zeitpunkt der Zustellung. Somit fehlt es im vorliegenden Fall bereits am Nachweis, dass das kantonale Steueramt die Eröffnung des Verfahrens tatsächlich auch per A-Post mitgeteilt hat. Im Übrigen können die strengen Voraussetzungen der Zustellfiktion nicht einfach dadurch umgangen werden, dass die Sendung per A-Post anstatt per Einschreiben versandt wird. Wie erwähnt ist der Steuerpflichtige vor der Hängigkeit des Verfahrens nicht verpflichtet, sich den Behörden für Zustellungen zur Verfügung zu halten. Das gilt für Zustellungen jeglicher Art, ob sie nun per A-Post oder Einschreiben vorgenommen werden.

### **E. 2.3.3**

Zusammenfassend hat das kantonale Steueramt das Nach- und Strafsteuerverfahren nicht rechtsgültig eröffnet, weshalb sich der Pflichtige nicht in einem hängigen Verfahren befunden hat. Somit konnte ihm der Nach- und Strafsteuerentscheid auch nicht mittels Einschreiben in Anwendung der Zustellfiktion zugestellt werden. Ebenso unwirksam ist die angeblich zweite Zustellung des Entscheids mit normaler Post, da solche Zustellungen wie erwähnt nicht nachweisbar sind. Zudem ist dem Pflichtigen im erstinstanzlichen Verfahren das rechtliche Gehör verweigert worden, indem er sich vor Erlass des Entscheids nicht zur Nach- und Strafsteuer äussern konnte. Obwohl der Pflichtige in seiner Beschwerde lediglich die Wiederherstellung der Einsprachefrist verlangt, ist angesichts dieser gravierenden Verfahrensmängel die Sache an das kantonale Steueramt in das erstinstanzliche Verfahren zurückzuweisen. Nachdem der Pflichtige nun weiss, dass das kantonale Steueramt die Einleitung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens beabsichtigt, ist ihm die Eröffnung des Verfahrens nicht erneut anzuzeigen. Dagegen ist ihm das rechtliche Gehör zu gewähren, bevor der erstinstanzliche Nach- und Strafsteuerentscheid ergeht. Damit sind die Rechtsmittel des Pflichtigen vollumfänglich gutzuheissen.

### **E. 2.4**

Anzumerken ist, dass das Vorgehen des kantonalen Steueramts grundsätzlich nicht zu beanstanden ist. Es hat zu Recht die Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens zuerst per Einschreiben und – nachdem dieses auf der Post nicht abgeholt worden ist – per A-Post anzuzeigen versucht. Nachdem sich der Pflichtige in der Folge nicht beim kantonalen Steueramt gemeldet hat, hätte es indessen davon ausgehen müssen, dass der Pflichtige keine Kenntnis vom Verfahren besitzt. Es wäre deshalb in sinngemässer Anwendung von Art. 141 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 angezeigt gewesen, Nachforschungen über den Aufenthaltsort des Pflichtigen anzustellen und – falls dieser nicht hätte ermittelt werden können – die Einleitung des Nachsteuerverfahrens im kantonalen Amtsblatt zu publizieren (§ 11 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998).

### **E. 3**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 3 DBG). Dem nicht vertretenen Pflichtigen ist keine Umtriebsentschädigung zuzusprechen, nachdem er weder eine solche beantragt hat noch ersichtlich ist, inwieweit ihn das vorliegende Verfahren über Gebühr in Anspruch genommen hätte.

### **E. 4**

Der vorliegende Entscheid schliesst das kantonale Verfahren nicht ab. Er kann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG).

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