

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00014 vom 29. Mai 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-05-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2023.00014

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00014 du 29 mai 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2023.00014 del 29 maggio 2024

Regeste

Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2016-2018) | [Gutheissung der Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramts in einem Nachsteuerverfahren, da die elektronische Zustellung der Schlussverfügung an den Rechtsvertreter der Pflichtigen mangels Einverständnis zur elektronischen Zustellung nicht rechtsgenügend erfolgt ist.] Gestützt auf die im Urteil angeführten Rechtsgrundlagen erwies sich die elektronische Zustellung der Schlussverfügung an die Pflichtigen bzw. an ihren Rechtsvertreter grundsätzlich als zulässig. Fraglich ist hingegen, ob hierfür eine Einverständniserklärung vorlag. Da eine solche in unterzeichneter Form nicht abgegeben wurde, stellt sich die Frage, ob die Einverständniserklärung allenfalls implizit erteilt worden ist (vgl. E. 2.5.4). Dies ist im konkreten Fall aus folgenden Gründen zu verneinen: Anders als seitens der kantonalen Steuerbehörde geltend gemacht, fand vor dem 7. März 2022 kein elektronischer Nachrichtenaustausch zwischen den Parteien statt. Zwar stellte das kantonale Steueramt dem Rechtsvertreter der Pflichtigen vorgängig die Verfahrensakten (mutmasslich erfolgreich) mittels verschlüsselter E-Mail zu, doch kommunizierte er selbst bis am 7. März 2022 ausschliesslich per Schriftverkehr mit der Steuerbehörde (E. 2.5.5). Nach dem Gesagten kann festgestellt werden, dass es vorliegend bereits an einer Einverständniserklärung zur Zustellung der Schlussverfügung vom 13. Oktober 2021 auf elektronischem Weg fehlt, weswegen nicht von einer rechtsgenügenden Zustellung ausgegangen werden kann (E. 2.5.9). Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung zur erneuten Beurteilung und zur Anhörung der Pflichtigen.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SR.2023.00014 SR.2023.00015 Urteil der 2. Kammer vom 29. Mai 2024
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Rekurrierende und Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner und Beschwerdegegner, betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2016–2018 sowie direkte Bundessteuer 2016–2018), hat sich ergeben: I. A. Gestützt auf eine Meldung des kantonalen Steueramts Kanton D vom 5. Januar 2021 eröffnete das kantonale Steueramt Zürich mit Schreiben vom 1. April 2021 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren gegen A und B (nachfolgend die Pflichtigen) aufgrund mutmasslich nicht deklarerter Einkünfte aus (un)selbständiger Erwerbstätigkeit. Mit Schreiben vom 19. April 2021 zeigte der Rechtsvertreter der Pflichtigen dem kantonalen Steueramt seine Mandatierung an und ersuchte um Zustellung der Verfahrensakten sowie um

Fristerstreckung zur Stellungnahme. Nach vorgängiger Ankündigung in einer unverschlüsselten E-Mail stellte das kantonale Steueramt ihm die Verfahrensakten am 23. April 2021 mittels verschlüsselter E-Mail zu. Nach mehrfach erstreckter Frist liessen die Pflichtigen am 30. Juni 2021 zur Sache Stellung nehmen. B. Mit Verfügung vom 13. Oktober 2021 setzte das kantonale Steueramt Nachsteuern (samt Zins) in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2016 – 2018) und Fr. ... (direkte Bundessteuer 2016 – 2018) gegenüber den Pflichtigen fest. Überdies auferlegte es dem Pflichtigen Bussen in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2016 – 2018) bzw. von Fr. ... (direkte Bundessteuer 2016 – 2018). Das kantonale Steueramt verschickte die Verfügung eigenen Angaben zufolge am 29. Oktober 2021 uneingeschrieben an den Rechtsvertreter der Pflichtigen. Dieser zeigte dem kantonalen Steueramt mit Schreiben vom 3. Januar 2022 an, sein Klient habe Mahnungen erhalten, ohne dass ein Entscheid in der Sache ergangen sei. Daraufhin versandte das kantonale Steueramt die Schlussverfügung am 7. Januar 2022 (erneut) mit verschlüsselter E-Mail an den Rechtsvertreter, welcher mit Einschreiben vom 9. Februar 2022 wiederum die Zustellung von Mahnungen an seinen Klienten ohne vorgängigen Entscheid monierte. Das kantonale Steueramt antwortete ihm am 17. Februar 2022 per Einschreiben, mit E-Mail vom 7. Januar 2022 sei ihm angezeigt worden, dass die Schlussverfügung am 29. Oktober 2021 an ihn versandt worden sei. Nach gegenseitig erfolglosen Anrufversuchen gab das kantonale Steueramt dem Rechtsvertreter der Pflichtigen am 4. März 2022 mittels verschlüsselter E-Mail bekannt, die Rechtsmittelfrist sei abgelaufen. Der Rechtsvertreter antwortete am 7. März 2022 per verschlüsselter E-Mail und hielt fest, weder er noch sein Klient hätten bis anhin eine Schlussverfügung erhalten, weshalb er die postalische Zustellung verlange. Mit Einschreiben vom 9. März 2022 wiederholte er seinen Standpunkt. In der Folge stellte ihm das kantonale Steueramt die Schlussverfügung mit Einschreiben vom 10. März 2022 zu. Die Pflichtigen liessen am 20. April 2022 Einsprache gegen die Schlussverfügung vom 13. Oktober 2021 erheben, welche sie gemäss eigenen Angaben am 22. März 2022 erhalten hätten. Ein gleichzeitig gestelltes Ausstandsgesuch gegen den Sachverantwortlichen des kantonalen Steueramts wurde rechtskräftig abgewiesen. C. Auf die Einsprachen trat das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 23. Mai 2023 nicht ein und bestätigte die festgesetzten Nachsteuern. II. Mit Rekurs und Beschwerde vom 19. Juli 2023 liessen die Ehegatten A/B die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids bzw. die Einstellung der Nachsteuerverfahren beantragen. Eventualiter seien ihnen folgende Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit bei der Firma E, F, aufzurechnen: Fr. ... (Steuerjahr 2016), Fr. ... (Steuerjahr 2017) und Fr. ... (Steuerjahr 2018). A sei eine Busse von einem Drittel aufzuerlegen. Ferner sei das Verfahren zur Vervollständigung der Untersuchung an die Vorinstanz zurückzuweisen und ihnen sei eine Parteientschädigung auszurichten. Mit Präsidialverfügung vom 14. September 2023 wurden die Verfahren SR.2023.00014 betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2016 - 2018) und SR.2023.00015 betreffend Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2016 - 2018) vereinigt. In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 30. August 2023 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der erhobenen Rechtsmittel, soweit darauf eingetreten werden könne, sowie die vollumfängliche Bestätigung des Einspracheentscheids. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und das Steueramt der Stadt G liessen sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden SR.2023.00014 betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2016 - 2018) und SR.2023.00015 betreffend Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2016 - 2018) betreffen dieselben Pflichtigen, dieselben Steuerperioden sowie

eine analoge Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu Recht vereinigt worden sind. 1.2 Für den Fall, dass die eine Beschwerde einen Streitwert unter Fr. 20'000.- (Zuständigkeit des Einzelrichters i. S. v. § 38b Abs. 1 lit. c des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]), die andere Beschwerde jedoch einen Streitwert über Fr. 20'000.- (Zuständigkeit der Kammer) aufweist, werden grundsätzlich beide Beschwerden von der Kammer entschieden (vgl. VGr, 13. Mai 2015, SB.2014.00136/00137, E. 1.1). Da die Beschwerde betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2016–2018; SR.2023.00014) den Streitwert von Fr. 20'000.- übersteigt, sind nach dem Gesagten beide Verfahren (SR.2023.00014 und SR.2023.00015) von der Kammer und nicht vom Einzelrichter zu beurteilen. 1.3 Die Beschwerde an das Verwaltungsgericht muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. In der Begründung ist darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Folglich muss sich die Beschwerde zwingend mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen (vgl. § 147 Abs. 4 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG] bzw. Art. 140 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; vgl. auch VGr, 22. Juni 2015, SB.2015.00062, E. 3.2.1; VGr, 21. April 2010, VB.2010.00006, E. 2). Ist ein Nichteintretensentscheid angefochten, darf das Verwaltungsgericht lediglich überprüfen, ob die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leidet. Ein weitergehender materiell-rechtlicher Entscheid ist dem Gericht jedoch verwehrt ([neuere Entscheide;] BGr, 26. Mai 2004, 2A.495/2003, E. 1.3). Auf die materiellen Vorbringen der Pflichtigen in der vereinigten Beschwerde ist folglich nicht einzutreten. 1.4 1.4.1 In prozessualer Hinsicht beantragen die Pflichtigen die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Das Verwaltungsgericht kann auf Antrag der Parteien oder von Amtes wegen eine mündliche Verhandlung anordnen (§ 148 Abs. 2 i. V. m. § 162 Abs. 3 StG; § 59 Abs. 1 VRG). Daraus folgt, dass das Verfahren im Regelfall schriftlich ist. Weder aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) noch aus Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK) ergibt sich im vorliegenden steuer- bzw. verwaltungsrechtlichen Rechtsmittelverfahren, in welchem weder zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen noch eine strafrechtliche Anklage zu beurteilen sind, ein Anspruch auf mündliche Verhandlung bzw. persönliche Anhörung (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 148 StG N. 9; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 142 DBG N. 10; VGr, 16. Juni 2021, SR.2020.00022, SR.2020.00023, E.1.2). Im vorliegenden Fall ist einzig das Nichteintreten der Vorinstanz auf die Einsprache der Pflichtigen aus rein formellen Gründen zu beurteilen. Die hierfür massgebenden Tatsachen ergeben sich aus den Akten, weshalb die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht notwendig ist. Der Antrag der Pflichtigen ist somit abzuweisen. 1.4.2 Fraglich ist, aber letztlich offenbleiben kann, ob die Vorinstanz durch die Ablehnung der Durchführung einer mündlichen Verhandlung das rechtliche Gehör der Pflichtigen verletzt. Das Zürcher Recht kennt im Einschätzungs- und Einspracheverfahren ein über die bundesrechtlichen Vorgaben hinausgehendes Recht auf eine mündliche Anhörung. So ist die steuerpflichtige Person berechtigt, ihre Steuererklärung bzw. ihre Einsprache vor dem kantonalen Steueramt mündlich zu vertreten (§ 138 Abs. 2 und § 141 Abs. 2 StG). Zum einen muss die Anhörung unabhängig davon durchgeführt werden, ob das Verfahren Anlass zur Anhörung gegeben hat; zum anderen besteht ein Anspruch auf mündliche und nicht bloss schriftliche Anhörung (VGr, 13. Juli

2016, SB.2015.00128, E. 2.2; BGE 122 II 464 E. 4c). Damit derlei geschieht, bedarf es freilich eines ausdrücklichen entsprechenden Antrags (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 138 N. 6, 10 und § 141 N. 12; VGr, 20. Dezember 2017, SB.2017.00035/00036, E. 3.2.4). In ihrer Einsprache vom 20. April 2022 liessen die Pflichtigen ausdrücklich beantragen, es sei eine mündliche Verhandlung i. S. v. § 141 Abs. 2 StG anzuordnen. Damit einem solchen Antrag jedoch stattgegeben werden muss, muss auf die Einsprache eingetreten werden dürfen, was u. a. voraussetzt, dass die Einsprache rechtzeitig erhoben wurde. Folglich hängt es vom Ausgang des vorliegenden Verfahrens ab, ob die Nichtdurchführung einer mündlichen Anhörung i. S. v. § 141 Abs. 2 StG das rechtliche Gehör der Pflichtigen verletzte. 1.5 Da vorliegend einzig zu beurteilen ist, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf die Einsprache der Pflichtigen eingetreten ist, eine weitergehende materiell-rechtliche Prüfung hingegen nicht vorzunehmen ist, ist der Antrag der Pflichtigen in Bezug auf die Edition der Buchhaltungsunterlagen der Firma H ebenfalls abzulehnen. Es ist weder ersichtlich noch wird durch die Pflichtigen näher dargetan, inwiefern die Unterlagen in Bezug auf die Eintretensfrage entscheiderelevant wären.

E. 2.1

Streitig ist zwischen den Parteien, wann die Schlussverfügung vom 13. Oktober 2021 den Pflichtigen bzw. ihrem Rechtsvertreter zugestellt worden ist.

E. 2.2

In Hinblick auf die Beweispflicht ist der allgemeine Grundsatz von Art. 8 des Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB) massgeblich, wonach derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache beweisen muss, der aus ihr Rechte ableitet. Die Beweislast für die Rechtzeitigkeit einer Parteihandlung im Verfahren trägt grundsätzlich jene Partei, welche diese Handlung vorzunehmen hat (vgl. VGr, 17. August 2022, SB.2022.00001, SB.2022.00002, E. 2.1.3; VGr, 16. Juli 2020, SB.2020.00047, E. 3.2.1). Vorliegend obliegt dem kantonalen Steueramt der Nachweis der Zustellung der Schlussverfügung, welche den Beginn der Rechtsmittelfrist allfällig ausgelöst hat.

E. 2.3

Mangels Zustellung via Einschreiben lässt sich der durch das kantonale Steueramt geltend gemachte Versand der Schlussverfügung am 29. Oktober 2021 unbestritten nicht nachweisen. Fraglich ist hingegen, ob dem kantonalen Steueramt der Nachweis über eine rechtsgenügende Zustellung mittels verschlüsselter E-Mail am 7. Januar 2022 gelingt.

E. 2.4.1

Hierzu beruft sich das kantonale Steueramt im Wesentlichen auf eine Übermittlungsbestätigung der Swiss Post IncaMail als Nachweis über die Zustellung an den Rechtsvertreter der Pflichtigen. Gemäss dieser Bestätigung sei die E-Mail erfolgreich gesendet und von der empfangenden E-Mail-Infrastruktur angenommen worden. Dadurch sei sie in den Machtbereich des Empfängers gelangt. Die Einsprachefrist habe somit am 7. Februar 2022 geendet. Da das als Einsprache bezeichnete Schreiben des Vertreters erst auf den 20. April 2022 datiert sei, sei die Einsprache verspätet erfolgt. Die seitens der Pflichtigen angerufene Verordnung über die elektronische Zustellung von Verfügungen und Rechnungen vom 7. September 2012 (nachfolgend VO e-Verf) sei im Nachsteuerverfahren nur sinngemäss anwendbar. Zudem unterliege der Rechtsvertreter umfassenden Sorgfaltspflichten, insbesondere was den Versand und den Erhalt elektronischer Korrespondenz betreffe. Im vorliegenden Verfahren seien bereits vorgängig Nachrichten

sowohl physisch per Post wie auch elektronisch per E-Mail ausgetauscht worden. So hätten dem Rechtsvertreter der Pflichtigen die Verfahrensakten mittels verschlüsselter E-Mail zugestellt werden können und er habe hiergegen keinen Widerspruch erhoben. Stattdessen habe er vorbehaltlos reagiert. Es habe folglich ohne Weiteres davon ausgegangen werden dürfen, dass er mit der Kommunikation per verschlüsselter E-Mail einverstanden sei. Hierfür spreche auch, dass auf dem Briefkopf der durch den Rechtsvertreter versandten Schreiben eine E-Mail-Adresse als möglicher Kommunikationskanal abgedruckt sei. Folglich habe er sich sowohl konkludent wie auch ausdrücklich mit der Kommunikation per E-Mail einverstanden erklärt.

E. 2.4.2

Demgegenüber machen die Pflichtigen geltend, ihnen sei die Schlussverfügung vom 13. Oktober 2021 am 7. Januar 2022 nicht zugestellt worden. Die Sendung sei nicht in ihren Machtbereich gelangt, da anders als beim Einwurf in den Briefkasten oder in das Postfach des Adressaten durch einen Postbeamten eine menschliche Handlung oder ein persönliches und damit überprüfbares Vorgehen fehle. Eine Bestätigung der Swiss Post IncaMail bezeuge keinen Eingang der betreffenden Sendung in ihren Machtbereich. Mangels der Versandart "Einschreiben" folge, dass der Entscheid nicht korrekt zugestellt worden sei, zumal kein Einverständnis im Sinn von § 3 VO e-Verf für eine elektronische Zustellung vorgelegen habe. Die gegenteilige Behauptung sei aktenwidrig. Der Fristenlauf habe nicht am 7. Januar 2022 zu laufen begonnen, weil die Zustellung erst erfolgt sei, wenn der Adressat die "E-Informationen" hinunterlade.

E. 2.5.1

Auf kantonaler Ebene bedürfen Verfügungen und Entscheide gemäss § 8 der Verordnung vom 1. April 1998 zum Steuergesetz [StV] keiner Unterschrift. Sie können schriftlich oder elektronisch eröffnet werden. Die Zustellung gilt als vollzogen, wenn die Verfügung oder der Entscheid in den Briefkasten oder das Postfach des Adressaten gelegt worden oder auf andere Weise in dessen Herrschaftsbereich gelangt ist (§ 9 Abs. 1 lit. c StV).

E. 2.5.2

Die Finanzdirektion kann auch Vorschriften über den elektronischen Datenaustausch zwischen den Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden, einschliesslich der elektronischen Einreichung der Steuererklärung, erlassen (§ 109 c Abs. 3 StG). Die Verordnung über die elektronische Zustellung von Verfügungen und Rechnungen regelt die elektronische Zustellung von Verfügungen (insbesondere Einschätzungsentscheiden und Veranlagungsverfügungen) sowie von Mitteilungen (insbesondere Einschätzungsvorschlägen und Veranlagungsvorschlägen) und Rechnungen des kantonalen Steueramtes sowie der Gemeindesteuerämter (§ 1 Abs. 1 lit. a VO e-Verf). Die Verordnung gilt für das Verfahren der Staats- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer (§ 1 Abs. 2 VO e-Verf). Die steuerpflichtige Person hat gegenüber dem kantonalen Steueramt und dem Gemeindesteueramt eine Erklärung abzugeben, wonach sie mit der ausschliesslichen E-Zustellung von Verfügungen, Mitteilungen und Rechnungen an einen von ihr bezeichneten E-Dienstleister einverstanden ist (§ 3 Abs. 1 VO e-Verf). Die unterzeichnete Erklärung gemäss § 3 ist beim zuständigen Gemeindesteueramt einzureichen. Die Erklärung kann jederzeit durch schriftliche Mitteilung an das zuständige Gemeindesteueramt widerrufen werden (§ 4 VO e-Verf).

E. 2.5.3

Auf der Stufe Bund hält Art. 104a DBG fest, dass die Kantone die Möglichkeit elektronischer Verfahren vorsehen. Dabei stellen sie die Authentizität und Integrität der übermittelten Daten nach kantonalem Recht sicher (Art. 104a Abs. 1 DBG). Sie sehen vor, dass die Steuerbehörde der steuerpflichtigen Person mit deren Einverständnis Dokumente in elektronischer Form zustellt (Art. 104a Abs. 3 DBG). Die Botschaft führt zur letztgenannten Bestimmung Folgendes aus: "In Zukunft wird sich die elektronische Bearbeitung auf weitere Vorgänge erstrecken wie namentlich die Zustellung von Verfügungen und anderer Dokumente durch die kantonalen Behörden. Die steuerpflichtigen Personen können jedoch nicht dazu verpflichtet werden, amtliche Zustellungen elektronisch entgegenzunehmen. Es sollen aber die rechtlichen Grundlagen bereitgestellt werden, damit dies mit Zustimmung der steuerpflichtigen Personen möglich ist" (Botschaft zum Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich, BBI 2020 4705, S. 4720).

E. 2.5.4

Gestützt auf die vorgenannten Rechtsgrundlagen erweist sich die elektronische Zustellung der Schlussverfügung an die Pflichtigen bzw. an ihren Rechtsvertreter somit grundsätzlich als zulässig. Fraglich ist hingegen, ob hierfür eine Einverständniserklärung vorlag. Da eine solche in unterzeichneter Form nicht abgegeben wurde, stellt sich die Frage, ob die Einverständniserklärung allenfalls implizit erteilt worden ist.

E. 2.5.5

Dies ist im konkreten Fall aus folgenden Gründen zu verneinen: Anders als seitens der kantonalen Steuerbehörde geltend gemacht, fand vor dem 7. März 2022 kein elektronischer Nachrichtenaustausch zwischen den Parteien statt. Zwar stellte das kantonale Steueramt dem Rechtsvertreter der Pflichtigen vorgängig die Verfahrensakten (mutmasslich erfolgreich) mittels verschlüsselter E-Mail zu, doch kommunizierte er selbst bis am 7. März 2022 ausschliesslich per Schriftverkehr mit der Steuerbehörde. Die erste verschlüsselte E-Mail des Rechtsvertreters vom 7. März 2022 erfolgte erst, nachdem ihm vorgängig in einem Einschreiben der Steuerbehörde vom 17. Februar 2022 mitgeteilt worden war, dass ihm die Schlussverfügung in der Sache am 29. Oktober 2021 zugestellt worden sei. Ein gegenseitiger elektronischer Informationsaustausch vor dem 7. März 2022 fand hingegen nicht statt, weshalb gestützt auf einen solchen nicht von einer konkludenten Zustimmung bzw. Einverständniserklärung zur Zustellung von Verfügungen auf elektronischem Weg ausgegangen werden kann.

E. 2.5.6

Auf eine Zustimmung in diesem Sinn kann auch nicht aus der E-Mail-Adresse, welche auf dem durch den Rechtsvertreter verwendeten Briefpapier abgebildet ist, geschlossen werden. Das betreffende Briefpapier dürfte durch den Rechtsvertreter für sämtlichen Schriftverkehr verwendet werden, ohne dass unterschieden würde, ob mit einer kantonalen Behörde oder mit Privaten korrespondiert wird. Das Gesetz sieht hingegen für die Zustellung von Verfügungen auf elektronischem Weg durch die kantonale Steuerbehörde besondere Regeln vor, indem hierfür eine Einverständniserklärung des Adressaten vorausgesetzt wird. Die Einwände des kantonalen Steueramts, dass die betreffenden Regelungen einzig auf die Korrespondenzführung mit (schutzbedürftigen) Pflichtigen, nicht hingegen mit deren Rechtsvertreter anwendbar seien, greift zu kurz, ist eine solche Unterscheidung doch im Gesetz nicht vorgesehen.

E. 2.5.7

Die Tatsache, dass der Rechtsvertreter die Zustellung der Verfahrensakten auf elektronischem Weg nicht beanstandet hat, kann ihm nicht vorgeworfen werden. Ebenso wenig kann aus der (mutmasslichen) Annahme der Verfahrensakten auf eine Einverständniserklärung im vorgenannten Sinn geschlossen werden. Mangels entsprechender Zustimmung musste der Rechtsvertreter nicht damit rechnen, dass ihm künftig sämtliche Korrespondenz elektronisch zugestellt würde. Dies war vorliegend auch nicht der Fall, antwortete das kantonale Steueramt ihm doch am 17. Februar 2022 mittels eingeschriebenen Briefes, nachdem der Rechtsvertreter erneut beanstandet hatte, keine Schlussverfügung erhalten zu haben. Auch eine frühere Fristerstreckung am 2. Juni 2021 erfolgte mittels brieflichen Schreibens.

E. 2.5.8

Allein aufgrund des Umstands, dass der Rechtsvertreter der Pflichtigen am 7. März 2022 selbst per E-Mail mit dem Steueramt kommunizierte, kann ihm kein widersprüchliches oder treuwidriges Verhalten unterstellt werden. Einerseits bekräftigte er den Inhalt der E-Mail zwei Tage später in einem Einschreiben, andererseits zeigte er der Steuerbehörde zu diesem Zeitpunkt bereits das dritte Mal an, keine Schlussverfügung erhalten zu haben. Aufgrund der seitens des Rechtsvertreters erst zu diesem Zeitpunkt erstmals verfassten E-Mail an die Behörde, könnte von einem konkludenten Einverständnis zur elektronischen Kommunikation frühestens ab diesem Zeitpunkt ausgegangen werden, doch stellte das kantonale Steueramt ihm die Schlussverfügung am 10. März 2022 ohnehin mittels eingeschriebenen Briefes zu.

E. 2.5.9

Nach dem Gesagten kann festgestellt werden, dass es vorliegend bereits an einer Einverständniserklärung für die Zustellung der Schlussverfügung vom 13. Oktober 2021 auf elektronischem Weg fehlt, weswegen nicht von einer rechtsgenügelichen Zustellung ausgegangen werden kann. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen und die Sache zur Durchführung einer mündlichen Anhörung i. S. v. § 141 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG und zur erneuten Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

E. 3.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die gemäss § 4 Abs. 2 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr) zu reduzierenden Gerichtskosten dem Rekurs- und Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 162 Abs. 3 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG; Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Dieser hat den Pflichtigen eine Parteientschädigung auszurichten (§ 162 Abs. 3 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG; Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG]).

E. 3.2

Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemässen Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 GebV VGr. Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt. Einem bestimmten oder bestimmbareren Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten

Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf ein Drittel herabgesetzt (VGr, 12. Januar 2022, SB.2021.00063, E. 7.2 ff.; VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088, E. 5.4; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Diese Aufteilung basiert darauf, dass die Vertretung bei einem Instanzenzug, in welchem das Verwaltungsgericht als zweite gerichtliche Instanz tätig ist, in der Regel deutlich weniger aufwendig ist als im ersten gerichtlichen Verfahren. Da das Verwaltungsgericht vorliegend jedoch die erste gerichtliche Instanz ist, erscheint gerechtfertigt, die nach § 4 Abs. 1 AnwGebV berechnete Grundgebühr für das Beschwerdeverfahren auf zwei Drittel herabzusetzen. Ist die Verantwortung oder der Zeitaufwand der Vertretung oder die Schwierigkeit des Falls besonders hoch oder tief, kann die Gebühr um bis zu einem Drittel erhöht oder ermässigt werden (§ 4 Abs. 2 AnwGebV).

E. 3.3

In Anwendung der vorgenannten Grundsätze sowie unter Berücksichtigung, dass vorliegend einzig formelle Aspekte zu beurteilen waren und die Gerichtsgebühr sowie die Parteientschädigung entsprechend zu reduzieren sind, erscheint eine Entschädigung von Fr. 1'050.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) für das Verfahren betreffend Nachsteuern (Staats- und Gemeindesteuern 2016–2018) bzw. von 500.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) für das Verfahren betreffend Nachsteuern (direkte Bundessteuer 2016–2018) angemessen.

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