



STEUERREKURSKOMMISSION II
DES KANTONS ZÜRICH

2 DB.2008.241

Entscheid

10. März 2009

Mitwirkend:

Einzelrichter M. Berger und Sekretär H. Knüsli

In Sachen

A,

vertreten durch B,

Beschwerdeführerin,

gegen

Schweizerische Eidgenossenschaft,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Konsum,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006

Der Einzelrichter stellt fest und zieht in Erwägung:

1. a) Die A (nachfolgend die Pflichtige) hat ihren Sitz gemäss Handelsregisterauszug bei der C an der ... in D. Gemäss Handelsregisterauszug wurde letztere Gesellschaft, nachdem der über sie ausgesprochene Konkurs mit Verfügung des Konkursrichters des Bezirksgerichts Zürich vom ... 2004 mangels Aktiven eingestellt worden war, ... 2005 (Tagebucheintrag) im Handelsregister von Amtes wegen gelöscht.

b) Das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Bundessteuer, sandte der Pflichtigen die Steuererklärungsformulare 2005 und 2006 jeweils an folgende Adresse: E. Die Steuererklärungen wurden ausgefüllt und vom einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsrat der Pflichtigen, F, unterzeichnet dem kantonalen Steueramt eingereicht. Beide Steuererklärungen tragen in der Reingewinnspalte einzig den Vermerk "keine Aktivität"; ausserdem wurde angegeben, dass das steuerbare Kapital per Stichtag jeweils Fr. 100'000.- (entspricht dem Aktienkapital gemäss Handelsregisterauszug) betragen habe. Beiden Steuererklärungen lagen keine Jahresrechnungen bei.

Bei der Vorbereitung der Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2006 sowie der Veranlagung für die direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2006 klärte der Steuerkommissär, wie sich den Akten entnehmen lässt, ab, wo sich der Sitz der Pflichtigen befand. Bei den Akten befindet sich ein durch ihn am ... 2008 vom Internet geladener Handelsregisterauszug, aus dem sich der Sitz der Pflichtigen bei der C ergibt. Ebenso ist bei den Akten ein Ausdruck vom selben Tag, aus dem hervorgeht, dass die C rund drei Jahre früher im Handelsregister gelöscht wurde. Drei Tage später, am ... 2008, mahnte der Steuerkommissär die Pflichtige, eine ordnungsgemäss unterzeichnete Jahresrechnung 2006 einzureichen. Die Aufforderung sandte er an die Adresse der C in D, nicht etwa an die auf der Steuererklärung figurierende Adresse in E. Nachdem die Post die Sendung mit dem Vermerk "Empfänger konnte unter angegebener Adresse nicht ermittelt werden" zurückgesandt hatte, liess der Steuerkommissär sie ein zweites Mal, wiederum erfolglos, an dieselbe Adresse zustellen. Mit Entscheid vom 25. März 2008 schätzte er sodann die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 nach Ermessen mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 20'000.- und mit einem steuerbaren Kapital von Fr. 100'000.- ein. Ein analoger Entscheid (d.h. eine ebenfalls gestützt auf Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer

[DBG] nach Ermessen erfolgende Veranlagung) erging am 25. Juli 2007 mit Bezug auf die direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2006; der Entscheid wurde vom kantonalen Steueramt, Dienstabteilung Bundessteuer, an die bereits auf dem Steuererklärungsformular figurierende Adresse in E zugestellt.

c) Auf eine von der Pflichtigen gegen die Veranlagung für die direkte Bundessteuer erhobene Einsprache trat das kantonale Steueramt am 29. Oktober 2008 nicht ein, im Wesentlichen mit der Begründung, die Einsprache genüge nicht den (besonderen) Begründungsanforderungen, wie sie Art. 132 Abs. 3 DBG für Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen aufstelle, indem die bereits mit Mahnung einverlangte Jahresrechnung nach wie vor nicht vorgelegt worden sei.

d) Mit Eingabe vom 28. November 2008 erhob die Pflichtige Einsprache (recte Beschwerde) gegen den Einsprachentscheid des kantonalen Steueramts mit dem Antrag, sie deklarationsgemäss zu veranlagern.

In der Beschwerdeantwort vom 16. Februar 2009 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rechtsmittels, soweit darauf überhaupt einzutreten sei.

2. Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Voraussetzung der Ermessensveranlagung ist danach, dass der Steuerpflichtige zur Einreichung der erforderlichen Unterlagen aufgefordert und gemahnt worden ist.

a) Die Vorlage der Jahresrechnung bildet einen unverzichtbaren Bestandteil der den Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren treffenden Mitwirkungspflichten. Der Steuerkommissär hat die Pflichtige daher zu Recht gemahnt, die Jahresrechnung 2006 einzureichen. Eine vorgängige Aufforderung war nicht notwendig. Bereits aus dem Steuererklärungsformular ergibt sich nämlich, dass die Pflicht zur Vorlage der Jahresrechnung unverzichtbarer Bestandteil der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren bildet.

b) Der Steuerkommissär musste nach Aktenlage wissen oder zumindest vermuten, dass eine Zustellung an die im Handelsregister figurierende Sitzadresse der Pflichtigen in D nicht mehr möglich sein würde. Er selbst hatte nämlich die entsprechenden Angaben betreffend die C (Löschung am ... 2005 publiziert) vom Internet heruntergeladen und ausgedruckt. Ausserdem war dem Steuerkommissär bekannt, dass die Dienstabteilung Bundessteuer des kantonalen Steueramts Steuererklärungsformulare – und zwar mit Erfolg, denn die betreffenden Formulare waren von der Pflichtigen ausgefüllt zurückgesandt worden – an eine andere als die im Handelsregister verzeichnete Adresse, und zwar in E, zugestellt hatte. Unter diesen Umständen ist nicht nachvollziehbar, dass der Steuerkommissär ohne weitere Abklärungen vorzunehmen ohne weiteres an die offensichtlich unzutreffende Adresse in D die Mahnung sandte; und sogar, als sich sein erster Zustellungsversuch als Misserfolg erwies, noch eine zweite Zustellung vornahm. Sein Vorgehen – dass er nämlich zunächst (absehbar und offenbar durchaus auch beabsichtigt) erfolglose Zustellungsversuche annahm, um anschliessend aufgrund deren Ergebnis anzunehmen, die Pflichtige habe die ihr im Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren obliegenden Pflichten in einer Weise verletzt, so dass die Vornahme einer Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung erforderlich sei – , muss als rechtsmissbräuchlich bezeichnet werden. Es widerspricht Treu und Glauben (vgl. art. 9 BV) sowie dem Gebot einer fairen Verfahrensführung (Art. 29 Abs. 1 BV und dazu Gerold Steinmann, in: St. Galler Kommentar, 2. A., 2008, Art. 29 N 9 und 20).

c) Die Aufforderung an den Steuerpflichtigen, den ihn im Einschätzungsverfahren treffenden Mitwirkungspflichten nachzukommen, bildet ebenso wie die erfolgreiche Mahnung dieser Pflichten eine unerlässliche Voraussetzung für die Vornahme einer Ermessensveranlagung. Die festgestellte Fehlerhaftigkeit der Zustellung der Mahnung führte hier aber bei Lichte betrachtet gerade dazu, dass die Pflichtige überhaupt keine Chance hatte, ihrer Mitwirkungspflicht durch Einreichung einer Jahresrechnung nachzukommen, musste dem Steuerkommissär doch bewusst sein, dass sie aller Voraussicht nach keine Kenntnis von den durch ihn versandten Mahnungen erhalten würde. Damit erweist sich die Ermessensveranlagung als solche ohne weiteres als rechtswidrig und ist daher aufzuheben.

d) An diesem Ergebnis ändert nichts, dass die Pflichtige offenbar handelsregisterrechtliche Meldepflichten verletzte; auch heute figuriert als ihr Sitz noch die Adresse der gelöschten C im Handelsregister. Abgesehen davon, dass die neueste ver-

waltungsgerichtliche Praxis (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00032), wonach schon mit der öffentlichen Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung ein Prozessrechtsverhältnis mit den daraus fliessenden Konsequenzen (insbes. Zustellungsfiktion) begründet wird, zu geradezu absurden Ergebnissen führt und grob rechtsfehlerhaft ist, war dem Steuerkommissär hier eine Adresse bekannt, an die aller Voraussicht nach hätten Zustellungen vorgenommen werden können. Dennoch entschloss er sich dazu, die Mahnung an eine andere Adresse zu senden, an welcher sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht würde zugestellt werden können und vereitelte dadurch, dass die Pflichtige auf die Mahnung reagieren konnte. Sein Vorgehen war offensichtlich rechtsmissbräuchlich und verdient keinen Schutz.

3. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden kann (auf den Antrag auf materielle Behandlung ist nicht einzutreten), und zur Rückweisung der Angelegenheit ins Veranlagungsverfahren zur Durchführung des Mahnverfahrens.

Die Kosten sind in der Regel anteilmässig zu verlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Angesichts des rechtsmissbräuchlichen Vorgehens des Steuerkommissärs, welches massgebend überhaupt erst zum Entstehen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens beitrug, rechtfertigt es sich hier indessen, die Verfahrenskosten vollumfänglich der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen.

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die Angelegenheit wird zur weiteren Behandlung, insbesondere zur Durchführung des Mahnverfahrens, ins Veranlagungsverfahren ans kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]