

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.82
1 ST.2011.120

Entscheid

5. September 2011

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. Schweizerische Eidgenossenschaft,

2. Staat Zürich,

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2009 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2009**

hat sich ergeben:

A. Die A reichte für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2009 keine Steuererklärung ein. Das kantonale Steueramt schätzte sie deshalb am 2. Februar 2011 gestützt auf Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Reingewinn bzw. Eigenkapital von je Fr. 20'000.- ein.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 2. März 2011 je Einsprache, auf welche das kantonale Steueramt am 12. April 2011 nicht eintrat, da es an der erforderlichen Einsprachebegründung in Form der Steuererklärung fehle. Gleichzeitig auferlegte es ihr für die Staats- und Gemeindesteuern die Verfahrenskosten von Fr. 300.-.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 12. Mai 2011 beantragte die Pflichtige sinngemäss, sie gemäss nunmehr nachgereichter Steuererklärung einzuschätzen. Sie machte u.a. geltend, sie habe nie eine Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung erhalten. Das kantonale Steueramt verzichtete am 12. Juli 2011 auf Stellungnahme, gemäss einer Aktennotiz hatte der Steuerkommissär indessen eine Auskunft bei der Post eingeholt über die Zustellung der Mahnung. Demnach habe die Pflichtige offensichtlich kurz nach Ablauf der Abholfrist um eine Zweitzustellung ersucht, worauf die Post aber die Sendung direkt an das kantonale Steueramt retourniert habe. Mit Verfügung vom 26. Juli 2011 wurde der Pflichtigen Gelegenheit eingeräumt, hierzu Stellung zu nehmen. Am 28./29. Juli 2011 machte diese von der Möglichkeit Gebrauch.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde eine Beschwerde oder einen Rekurs, so ist dem Rekursgericht die

materielle Prüfung des Rechtsmittels auf die Einschätzung hin verwehrt. Sie darf nur untersuchen, ob die Vorinstanz zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 140 N 44 und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 147 N 43). Würde sich der Nichteintretensentscheid als gesetzwidrig erweisen, wären die Akten zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur materiellen Überprüfung der Einschätzung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57). Dementsprechend ist auf die Beschwerde bzw. den Rekurs nur insofern einzutreten, als die Pflichtige sinngemäss die Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide verlangt. Nicht zu behandeln sind ihre Einwendungen gegen die Höhe der Einschätzung.

2. Die Pflichtige macht geltend, dass die Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung ihr nicht rechtsgültig zugestellt worden sei.

a) Die Vorinstanz ist auf die Einsprache nicht eingetreten, da die Pflichtige mangels Einreichung der Steuererklärung nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt werden musste und auch mit der Einsprache keine Steuererklärung eingereicht hat. Sie stützt sich dabei auf die speziellen Anforderungen an die Begründung der Einsprache bei der Anfechtung von Ermessenseinschätzungen: Bei Einsprachen gegen solche stellen Begründung und Nennung der Beweismittel Prozessvoraussetzungen dar (BGE 131 II 548 E. 2.3 S. 551; 123 II 552 E. 4c S. 557 f.). Ein Steuerpflichtiger, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung verursacht hat, wird hierzu in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen – also eine bisher nicht vorgelegte Steuererklärung nachträglich einreichen – müssen (BGr, 29. April 2009, 2C_579/2008, E. 2.1 f., auch zum Folgenden). Genügt die Einsprache diesen Erfordernissen nicht, ist darauf nicht einzutreten (vgl. zum Ganzen BGr, 21. Dezember 2009, 2C_463/2009).

Die Mahnung ist unverzichtbare formelle Voraussetzung einer Ermesseneinschätzung (Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 46 f. DBG und § 139 N 67 f. StG). Trifft die Behauptung der Pflichtigen demnach zu, würde eine notwendige Voraussetzung für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung fehlen und damit auch die Grundlage für die vorinstanzlichen Nichteintretensentscheide dahinfallen.

b) Nach § 9 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) ist eine Sendung (als fristauslösendes Ereignis) zugestellt, wenn sie an den Adressaten selbst oder an ein zu seiner Haushaltung gehörendes erwachsenes Familienmitglied oder an eine Person mit Postvollmacht erfolgt und von diesen Personen für den Adressaten entgegengenommen worden ist. Kann die Sendung nicht ausgehändigt werden, gilt die Zustellung dennoch als am letzten Tag der von der Post angesetzten Abholfrist erfolgt, sofern die Zustellung vom Adressaten schuldhaft verhindert worden ist (§ 9 Abs. 2 VO StG). Es besteht kein Recht des Steuerpflichtigen, eingeschriebene Briefe nicht entgegen zu nehmen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 36 DBG und § 126 N 41). Wenn es ein Steuerpflichtiger ablehnt, solche Sendungen entgegenzunehmen (wissentliche Annahmeverweigerung), gilt die Zustellung als schuldhaft verhindert und muss er es hinnehmen, dass die Sendung als zugestellt gilt und daran Rechtsfolgen geknüpft werden. Eine schuldhafte Verhinderung der Zustellung liegt auch vor, wenn der Steuerpflichtige Kenntnis vom Versand durch die Steuerbehörde hat, die Sendung aber nicht innert der Abholungsfrist auf der Post entgegen nimmt (RB 2000 Nr. 129).

Der allgemeinen Regel von Art. 8 des Zivilgesetzbuchs entsprechend trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die Zustellung von Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheiden (BGr, 21. Mai 2002, 2A.293/2001, E. 1b).

c) Die Pflichtige bestreitet nicht, dass die Abholungseinladung bei ihr in den Briefkasten eingeworfen wurde, und legt sogar die Kopie davon vor. Demnach wurde am 4. November 2010 ein erfolgloser Zustellversuch unternommen, worauf der Pflichtigen eine Abholfrist bis 11. November 2010 angesetzt wurde. Sie macht indessen geltend, dass sie beim Kundendienst der Post eine Zweitzustellung verlangt habe. In der Folge habe ihr Mitarbeiter jeweils den Postboten nach der Sendung gefragt, diese sei aber nie ausgeliefert worden. Auf telefonische Nachfrage beim Kundendienst sei ihr mitgeteilt worden, dass der Brief nicht mehr auffindbar sei. Dieser Sachdarstellung entspricht in weiten Teilen eine vom Steuerkommissär protokollierte Auskunft der Post; indessen hat nach der Auskunft der Post die Adressatin offenbar erst kurz nach Ablauf der Abholfrist um eine Zweitzustellung ersucht, worauf der Post der Fehler unterlaufen sei, dass sie keinen zweiten Zustellversuch unternommen, sondern den Brief retourniert habe. Unbestritten ist demnach, dass die Postsendung der Pflichtigen nicht aus-

gehündigt worden ist. Fragen kann sich demnach nur noch, ob das Scheitern der Aus-
händigung ihr kraft schuldhafter Vereitelung angerechnet werden kann.

d) aa) Zwischen den Parteien ist nicht streitig, dass die Pflichtige von der Post eine Zweitzustellung verlangt hat, und die Sendung ihr dennoch nicht ausgehündigt worden ist. Diese Sachdarstellung wird dadurch untermauert, dass die Pflichtige am 17. November 2010 bei der Post um den Verbleib der Sendung nachgefragt hat (e-mail des Kundendiensts vom 7. Dezember 2010). Eine solche Zweitzustellung von eingeschriebenen Sendungen findet sich im Dienstleistungsangebot der Post. Grundsätzlich ist kein Grund ersichtlich, ein Verlangen nach Zweitzustellung nicht mit dem Vorsprechen bei der Poststelle zwecks Abholung der eingeschriebenen Sendung gleichzustellen. Stellt der Adressat demnach ein solches Gesuch und wartet er darauf auf den Postboten, hat er seine Verfahrenspflichten im Zusammenhang mit der Zustellung grundsätzlich erfüllt. Vorausgesetzt ist indessen, dass der Auftrag noch vor Ablauf der Abholfrist erteilt wird, ansonsten er gar nicht mehr erfüllbar ist. Daraus folgt, dass Zustellfehler, welche darauf zurückzuführen sind, dass die Post einen solchen Auftrag nicht erfüllt, nicht anders zu beurteilen sind, als wenn die Post aufgrund eines Fehlers nicht in der Lage ist, eine mit Abholungseinladung angezeigte Sendung am Postschalter auszuhändigen. Ist das Scheitern der Zustellung auf solche auf der Seite der Post liegende Umstände zurückzuführen, kann dies nicht dem Adressaten angelastet werden.

Da der Einwurf der Abholungseinladung von der Pflichtigen eingestanden wird, hat das kantonale Steueramt seine Beweispflicht grundsätzlich erfüllt. Damit obliegt der Pflichtigen die Beweislast für ihre Behauptung, dass sie noch rechtzeitig eine Zweitzustellung bei der Post verlangt habe. Eindeutige Beweise hierfür legt sie keine vor. Indessen ergeben sich Anhaltspunkte, dass es sich tatsächlich so verhalten hat. Vorab ist nicht einzusehen, weshalb die Post nach Ablauf der Abholfrist überhaupt noch einen Auftrag zur Zweitzustellung hätte entgegen nehmen sollen, da zu diesem Zeitpunkt die Sendung ja bereits auf dem Rückweg zum Absender hätte sein müssen; entgegen der Aktennotiz des Steuerkommissärs kann es in dieser Situation auch keinen "Fehler" der Post mehr darstellen, wenn die Zweitzustellung nicht mehr durchgeführt wird. Weiter wurde gemäss der Abholungseinladung nach dem erfolglosen Zustellversuch vom 4. November 2010 eine Abholfrist bis 11. November 2010 angesetzt; der Auszug Track & Trace enthält indessen als letzten Vermerk "Mi 10.11.2010 19:21

Sortierung – Weiterleitung". Offenkundig wurde demnach einen Tag vor Ablauf der Abholfrist über die Sendung verfügt. Daraus ist zu schliessen, dass dies in Reaktion auf den Auftrag der Pflichten geschehen ist, da keine andere Erklärung dafür ersichtlich ist, weshalb die Post die Sendung hätte sonst bearbeiten müssen.

Demgegenüber wird in der Aktennotiz des Steuerkommissärs geltend gemacht, die Pflichtige habe offensichtlich erst nach Ablauf der Abholfrist um Zweitzustellung ersucht. Worauf diese Vermutung beruht, wird allerdings nicht dargelegt. Anzunehmen ist, dass der Steuerkommissär diesen Schluss aus dem Vermerk "2. Zustellung Fr. 12.11.10" auf dem Briefumschlag zieht und demnach annimmt, dieser sei anlässlich des Anrufs der Pflichten angebracht worden. Nicht erklärt wird damit aber, weshalb die Eintragungen auf dem Auszug Track & Trace bereits am 10. November 2010 abbuchen. Vielmehr ist der Schluss zu ziehen, dass der Auftrag der Zweitzustellung bereits am 10. November 2010 erteilt worden ist und die Sendung aufgrund unbekannter interner Vorgänge bei der Post erst am 12. November 2010 zur Aushändigung vorgesehen war, stattdessen aber an das kantonale Steueramt retourniert wurde.

bb) Damit ist davon auszugehen, dass der Auftrag zur Zweitzustellung noch vor Ablauf der Abholfrist erteilt worden ist, und kann das Scheitern der Zustellung nicht mehr der Pflichten angelastet werden.

3. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Beschwerde und der Rekurs teilweise gutzuheissen und ist die Sache an das kantonale Steueramt in das Einschätzungsverfahren zurückzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Veranlagungsverfügung vom 2. Februar 2011 und der Einspracheentscheid vom

12. April 2011 werden aufgehoben und die Sache in das Einschätzungsverfahren an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einschätzungsentscheid vom 2. Februar 2011 und der Einspracheentscheid vom 12. April 2011 werden aufgehoben und die Sache in das Einschätzungsverfahren an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]