

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2013.227
1 ST.2013.262

Entscheid

26. Februar 2014

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2010 und 2011 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 2010 und 2011**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) wurden vom Steueramt der Gemeinde D mit Veranlagungs- und Einschätzungsentscheid vom 21. Juni 2011 für die Steuerperiode 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 169'900.- (direkte Bundessteuer, deklariert Fr.171'000.-) bzw. von Fr. 178'000.- (Staats- und Gemeindesteuern, deklariert Fr. 179'100.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 872'000.- (deklariert) veranlagt bzw. eingeschätzt. Für die Steuerperiode 2011 veranlagte bzw. schätzte sie das Steueramt der Gemeinde D am 4. Mai 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 190'000.- (direkte Bundessteuer, deklariert Fr.189'500.-) bzw. Fr. 199'100.- (Staats- und Gemeindesteuern, deklariert Fr.198'600.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 866'000.- (deklariert) ein.

B. Am 30. Juli 2013 liessen die Pflichtigen dem Gemeindesteueramt D für die Steuerperioden 2010 und 2011 rektifizierte Steuererklärungen mit den folgenden Steuerfaktoren zukommen:

- 2010: steuerbares Einkommen Fr. 148'600.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 156'700.- (Staats- und Gemeindesteuern); steuerbares Vermögen Fr. 0.-;
- 2011: steuerbares Einkommen Fr. 167'000.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 176'100.- (Staats- und Gemeindesteuern); steuerbares Vermögen Fr. 0.-.

Das kantonale Steueramt fasste die rektifizierten Steuererklärungen als Einsprachen auf, auf die es am 16. Oktober 2013 wegen Verspätung nicht eintrat.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 12./13. November 2013 liessen die Pflichtigen die Festsetzung der Steuerfaktoren gemäss rektifizierter Steuererklärungen sowie die Zusprechung einer Parteientschädigung von Fr. 800.- beantragen.

In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 26. November 2013 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Die eidgenössische Steuerver-

waltung liess sich nicht vernehmen. Die Pflichtigen nahmen am 23./27. Dezember 2013 zur Beschwerde-/Rekursantwort Stellung.

Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Beschwerde bzw. Rekurs, so ist dem Steuerrekursgericht die materielle Prüfung der Rechtsmittel auf die Veranlagung/Einschätzung hin verwehrt. Es darf nur untersuchen, ob die Einsprachebehörde zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 140 N 44; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 147 N 43). Würde sich der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz 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/den Rekurs nur insofern einzutreten, als die Pflichtigen sinngemäss die Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide verlangen.

2. a) Laut Art. 132 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 140 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) kann der Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügung/den Einschätzungsentscheid innert 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben. Die Frist beginnt mit dem auf die Eröffnung folgenden Tag zu laufen (§ 12 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG; Art. 133 Abs. 1 Satz 1 DBG) und gilt als eingehalten, wenn die Einsprache (spätestens) am letzten Tag der Frist bei der Veranlagungsbehörde angelangt oder der

schweizerischen Post übergeben worden ist (§ 12 Abs. 3 VO StG bzw. Art. 133 Abs. 1 Satz 2 DBG). Die Einsprachefrist ist eine gesetzliche, nicht erstreckbare Frist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 18 DBG und § 140 N 48 StG, beide auch zum Folgenden). Wird sie versäumt, tritt die Verwirkung des betreffenden Rechts ein (BGr, 6. Februar 1987 = ASA 58, 285). Auf eine verspätete Einsprache kann und darf nicht eingetreten werden, selbst dann nicht, wenn sich die Veranlagung aufgrund anderweitig gewonnener Erkenntnisse als materiell unrichtig herausstellen sollte. Vorbehalten bleibt allerdings die Fristwiederherstellung (§ 15 VO StG bzw. Art. 133 Abs. 3 DBG).

b) Zustellung ist die Übergabe des schriftlichen Entscheids an die Person, an welche er gerichtet ist. Nur eine zugestellte Veranlagung/Einschätzung kann in Rechtskraft erwachsen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 126 N 22 ff. StG, auch zum Folgenden). Die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden gilt u.a. dann als vollzogen, wenn sie an den Adressaten selbst erfolgt, d.h. ihm ausgehändigt wird bzw. in seinen Machtbereich (z.B. Einwurf in Briefkasten, Zustellung via Postfach) gelangt (§ 9 Abs. 1 VO StG; vgl. BGr, 21. März 2011, 2C_780/2010, www.bger.ch; VGr, 23. Oktober 2002, SB.2002.00064, www.vgrzh.ch, mit weiteren Hinweisen).

Da die Zustellung nur eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmepflichtige einseitige Rechtshandlung ist, wird für eine ordnungsgemässe Zustellung die Kenntnisnahme des Entscheids nicht vorausgesetzt.

c) Beweispflichtig für die rechtswirksame Eröffnung einer Verfügung, von welcher der Ablauf der Einsprachefrist abhängt, bzw. für den Zeitpunkt ihrer Mitteilung ist die zustellende Behörde (RB 1960 Nr. 54, 1970 Nr. 35, 1985 Nr. 49; BGE 61 I 6, 92 I 257; StE 1991 B 93.6 Nr. 10; Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., 1999, § 11 N 2). Wird die Verfügung mit eingeschriebener Post zugestellt, so lässt sich der Zeitpunkt der Zustellung durch Einholen eines Postlaufzettels ermitteln, wobei es dem Empfänger vorbehalten bleibt, die Richtigkeit oder Verlässlichkeit der postamtlichen Bescheinigung im Einzelfall zu entkräften (RB ORK 1947 Nr. 41 = ZR 46 Nr. 76; RB 1961 Nr. 55 = ZR 61 Nr. 127). Erfolgt die Sendung uneingeschrieben, d.h. mit A- oder B-Post, kann die Zustellung und der genaue Zustellungszeitpunkt i.d.R. nicht zweifelsfrei bewiesen werden. Das schliesst es jedoch nicht aus, dass aufgrund der Umstände des einzelnen Falls wenigstens der

Zeitraum bestimmt werden kann, in welchem die Sendung den Empfänger erreicht haben muss. Ob darüber hinreichende Gewissheit besteht, ist eine Frage der freien richterlichen Beweiswürdigung (vgl. Kölz/Bosshart/Röhl, Vorbem. zu §§ 19-28 N 78). Grundlage derselben bilden nicht nur die Beweismittel, wie Urkunden, Zeugen und dergleichen, und das eigene Wissen des Gerichts über notorische Tatsachen und Erfahrungssätze, sondern auch die Parteivorbringen und das Verhalten der Parteien im Prozess (Max Guldener, Schweizerisches Zivilprozessrecht, 3.A., 1979, S. 322). Dabei darf ein Beweis nicht nur dann als geleistet bezeichnet werden, wenn die zu beweisende Tatsache mit Sicherheit festgestellt ist. Es kann auch eine Wahrscheinlichkeit genügen, die zwar den Zweifel nicht völlig ausschliesst, ihn aber nach den Erfahrungen des Lebens nicht als berechtigt erscheinen lässt (Guldener, S. 323). Führt eine solche Beweiswürdigung zu keiner genügenden Gewissheit über den Zeitpunkt oder den Zeitraum, in welchem die Zustellung erfolgt ist, so schlägt dies, entsprechend der Verteilung der Beweislast, zum Nachteil der zustellenden Behörde aus (RB 1982 Nr. 87).

d) Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht nur im Privatrecht, sondern auch im Verwaltungsrecht und insbesondere im Steuerrecht (BGE 97 I 125, E. 3, auch zum Folgenden). Sowohl die Steuerbehörde wie auch der Steuerpflichtige haben sich so zu verhalten, wie es Treu und Glauben gebieten, woraus u.a. das Verbot widersprüchlichen Verhaltens folgt. Demzufolge bringt die vorbehaltlose, vollständige Zahlung einer definitiven Steuerrechnung zum Ausdruck, dass man im konkreten Fall die Rechtsanwendung durch die Steuerbehörden (und mithin die Steuerfaktoren gemäss Schlussrechnung) akzeptiert. An diese Erklärung ist der Pflichtige aufgrund des Verbot widersprüchlichen Verhaltens und aus Gründen der Rechtssicherheit gebunden (BVGer, 27. August 2013, A-4978/2012, E. 2.3 ff., www.bvger.ch)

3. a) Die Pflichtigen machen geltend, sie hätten die Veranlagungs- und Einschätzungsentscheide für die Steuerperioden 2010 und 2011 nicht erhalten. Da somit die betroffenen Steuerperioden noch offen gewesen seien, seien die rektifizierten Steuererklärungen nicht als Einsprache zu würdigen, sondern als rechtzeitige Korrektur.

b) Das kantonale Steueramt bezeichnet die Ausführungen der Pflichtigen, wonach sie zwei Jahre hintereinander keine Veranlagung/Einschätzung erhalten hät-

ten, als nicht glaubhaft und verweist im Übrigen darauf, dass die Pflichtigen die Steuerrechnungen erhielten und auch bezahlten.

c) Die Veranlagungs- und Einschätzungsverfügungen der Steuerperioden 2010 und 2011 wurden vom Gemeindesteuernamt D uneingeschrieben versandt, weswegen der direkte Nachweis der erfolgreichen Zustellung nicht erbracht werden kann. Wie folgend gezeigt, kann allerdings die Frage, ob diese Entscheide je zugestellt wurden, offen gelassen werden.

aa) Der Veranlagungs-/Einschätzungsentscheid für die direkte Bundessteuer und die Staat- und Gemeindesteuern 2010 erging am 21. Juni 2011. Am 15. Juli 2011 erliess die Gemeinde D die Schlussrechnung für die Staats- und Gemeindesteuern, Bezugsjahr 2010. Diese enthält v.a. den Hinweis darauf, dass – sollte noch keine Veranlagungsmitteilung erfolgt sein – innert 30 Tagen [ab Erhalt der Schlussrechnung] Einsprache gegen die Schlussrechnung erhoben werden kann.

Am 30. August 2011 erging die Schlussrechnung betreffend die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2010. Ausdrücklich auf der Rechnung erwähnt wird, dass sie aufgrund der Veranlagungsverfügung vom 21. Juni 2011 erfolge.

Am 8. August 2011 ersuchten die Pflichtigen das Steueramt D um Bewilligung einer Ratenzahlung für den Steuerausstand der Staats- und Gemeindesteuern 2010 gemäss Schlussrechnung vom 15. Juli 2010. Das Zahlungsabkommen wurde von der Gemeinde D am 18. August 2011 bewilligt. Die Pflichtigen leisteten ihre Raten für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 gemäss Vereinbarung. Die Schlussrechnung der direkten Bundessteuer, Steuerperiode 2010, beglichen sie am 27. September 2011.

bb) Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid für die Steuerperiode 2011 ergingen am 4. Mai 2012. Die Schlussrechnung zu den Staats- und Gemeindesteuern 2011 erfolgte am 1. Juni 2012, wiederum mit nämlichem Hinweis auf die Möglichkeit der Einsprache wie in der Schlussrechnung 2010. Das kantonale Steueramt stellte für die direkte Bundessteuer 2011 am 10. August 2012 eine definitive Rechnung "aufgrund der Veranlagungsverfügung vom 04.05.2012". Gemäss Steuerkonto-Auszug der Gemeinde D beglichen die Pflichtigen ihre Steuerschulden betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2011 in der Zeit vom 27. April - 28. August 2012 voll-

ständig. Die definitive Rechnung der direkten Bundessteuer bezahlten sie am 27. August 2012 ebenfalls vollständig. Dabei machen sie nicht geltend, mit der Zahlung einen irgendwie gearteten Vorbehalt angebracht zu haben.

cc) Am 30. Juli 2013 liessen die Pflichtigen dem Steueramt D die rektifizierte Steuererklärungen 2010 und 2011 zukommen mit dem Ersuchen, gemäss diesen veranlagt/eingeschätzt zu werden.

d) aa) Die Schlussrechnungen für die direkte Bundessteuer vom 30. August 2011 bzw. 10. August 2012 sowie für die Staats- und Gemeindesteuern vom 15. Juli 2011 bzw. 1. Juni 2012 ergingen allesamt mit dem Hinweis auf die zugrundeliegenden Veranlagungs- und Einschätzungsentscheide. Dass die Pflichtigen diese erhielten, wird nicht bestritten und ist durch die Zahlung der exakten Rechnungsbeträge nachgewiesen. Mithin ist auch erstellt, dass die Pflichtigen spätestens mit Erhalt der Schlussrechnungen auf die jeweiligen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheide hingewiesen wurden.

Der Grundsatz, dass durch eine fehlerhafte Zustellung dem Pflichtigen kein Nachteil erwachsen darf, gilt nicht uneingeschränkt: Im Einklang mit dem Grundsatz von Treu und Glauben entfaltet eine fehlerhafte Zustellung ihre Wirkungen, wenn sie trotz Formmängeln ihr Ziel erreicht hat. Hat also die steuerpflichtige Person von einem Entscheid Kenntnis erhalten, muss sie sich sachgerecht verhalten und kann sich nicht einfach auf den Standpunkt stellen, die Zustellung sei fehlerhaft gewesen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 127 N 70 StG). Erfährt der Pflichtige von einem Entscheid, den er nicht erhalten hat, hat er diesen Entscheid demnach einzufordern (BGr, 6. Dezember 2004, 2A.657/2004, E. 2; www.bger.ch).

bb) Spätestens bei Erhalt der Schlussrechnungen hätten die Pflichtigen merken müssen, dass die Veranlagungen/Einschätzungen, auf welche diese verweisen, ihnen nicht zugekommen waren und sich entsprechend bei den Steuerbehörden melden müssen. Dass sie dies im Wissen um die Steuerfaktoren willentlich unterliessen, können sie nicht zu ihren Gunsten verwenden, indem sie sich auf den Standpunkt stellen, die Einsprachefrist habe nie zu laufen begonnen. Spätestens als die Pflichtigen von den Veranlagungs- und Einschätzungsentscheiden erfuhren, begann die Einsprachefrist zu laufen, weswegen sie im Zeitpunkt der Einreichung der Rektifikate am

30./31. Juli 2013 (welche rund 11 Monate nach der letzten Schlussrechnung erfolgten) abgelaufen war.

Nicht nur forderten die Pflichtigen die Veranlagungs-/Einschätzungsentscheide nicht ein, sie bezahlten zudem alle Steuerrechnungen widerspruchslos bzw. ohne jeden Vorbehalt, womit sie kundgaben, mit den Steuerfaktoren einverstanden zu sein.

cc) Das Verhalten der Pflichtigen, trotz vorbehaltloser Anerkennung der geschuldeten Beträge mittels Zahlung ca. ein Jahr nach der letzten Rechnung eine Abänderung der Steuerfaktoren zu verlangen, ist rechtsmissbräuchlich und verdient keinen Schutz.

dd) Ergänzend sei noch angefügt, dass den Pflichtigen zumindest im Fall der Staats- und Gemeindesteuern gemäss ausdrücklichem Hinweis die Einsprache gegen die Schlussrechnungen offen gestanden hätte.

e) Die Pflichtigen machen in Beschwerde und Rekurs keine Fristwiederherstellungsgründe geltend, womit kein entsprechendes Gesuch vorliegt und sich die Frage der Wiederherstellung der Einsprachefrist nicht stellt.

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]