

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2016.48

1 ST.2016.55

Entscheid

28. Oktober 2016

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin
Christina Hefti und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

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

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) übermittelten ihre elektronische Steuererklärung für die Steuerperiode 2014 am 31. März 2015 dem Server des kantonalen Steueramts (so genannter KStA-E-Gov-Server). Trotz öffentlicher Aufforderung und individuellen Mahnungen durch das Steueramt C vom 28. April 2015 und 8. Juni 2015 ging weder die Freigabequittung für die bereits übermittelte Steuererklärung 2014 noch eine Steuererklärung in Papierform ein. Die Veranlagung (direkte Bundessteuer 2014) bzw. Einschätzung (Staats- und Gemeindesteuern 2014) durch das kantonale Steueramt erfolgte deshalb am 12. November 2015 in Anwendung von 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 pflichtgemäßem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von je Fr. 210'000.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 800'000.- (nur Staats- und Gemeindesteuern).

B. Gegen diese Veranlagungsverfügung bzw. diesen Einschätzungsentscheid erhoben die Pflichtigen mit Schreiben vom 10. Dezember 2015 Einsprache beim kantonalen Steueramt und beantragten, sie seien aufgrund des Ergebnisses eines Konkursverfahrens neu einzuschätzen. Die Veranlagung bzw. Einschätzung sei offensichtlich zu hoch. Der Einsprache lag weder eine Steuererklärung in Papierform noch eine Freigabequittung bei. Das kantonale Steueramt wies die Rechtsmittel mit separaten Einspracheentscheiden vom 28. Januar 2016 ab.

C. Mit Beschwerde/Rekurs vom 27./29. Februar 2016 beantragten die Pflichtigen sinngemäss die Veranlagung bzw. Einschätzung gemäss elektronisch eingereichter Deklaration.

Während sich die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht vernehmen liess, schloss das kantonale Steueramt in der Beschwerde-/Rekursantwort vom 29. März 2016 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel.

Am 18./19. April 2016 nahmen die Pflichtigen zur Eingabe des kantonalen Steueramts Stellung.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde gemäss Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 StG die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Die Vornahme einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen setzt also einen Untersuchungsnotstand voraus. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Diese Voraussetzung ist namentlich dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung zur Vorlage einer Steuererklärung nicht nachkommt, wobei die Hilfsblätter und die ihnen gleichgestellten Fragebogen Bestandteile des amtlichen Steuerklärungsformulars bilden (RB 1986 Nr. 50). Der Steuerpflichtige muss das amtliche (Steuerklärungs-)Formular gemäss Art. 124 Abs. 2 DBG bzw. § 133 Abs. 2 StG wahrheitsgetreu und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgerecht einreichen.

Vorbehalten bleiben abweichende Vorschriften zur elektronischen Einreichung gemäss § 109c Abs. 3 StG, wonach die Finanzdirektion auch Vorschriften über den elektronischen Datenaustausch zwischen den Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden, einschliesslich der elektronischen Einreichung der Steuererklärung erlassen kann. Die Steuererklärung gilt als elektronisch eingereicht, wenn die steuerpflichtige Person (a.) die auf ZHprivateTax erfasste Steuererklärung elektronisch an den KStA-E-Gov-Server übermittelt hat und (b.) die von ZHprivateTax generierte Freigabequittung auf Papier ausgedruckt, persönlich unterzeichnet und dem zuständigen Gemeindesteuernamt oder dem von diesem bezeichneten Scan-Center eingereicht hat. Zusammen mit der Freigabequittung sind auch die erforderlichen Beilagen zur Steuererklärung einzureichen (§ 8 Abs. 1 und 2 der Verordnung über die elektronische Einreichung der Steuererklärung vom 18. Oktober 2011 [VO e-Ste]). Die Steuerämter dürfen die gemäss

§ 8 VO e-Ste elektronisch eingereichten Steuererklärungsdaten erst einsehen und bearbeiten, wenn die Freigabequittung beim zuständigen Gemeindesteueramt oder dem von diesem bezeichneten Scan-Center eingegangen ist. Die erfassten Daten werden verschlüsselt übermittelt und auf dem KStA-E-Gov-Server abgelegt (§ 3 Abs. 2 VO e-Ste). Die Bestimmungen im Zusammenhang mit der elektronischen Steuererklärung gelten kraft Art. 104 Abs. 1 DBG bzw. § 4 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 auch für das Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer.

b) Die Pflichtigen haben zunächst auf dem speziell eingerichteten, dem Ausfüllen dienenden verschlüsselten Server des kantonalen Steueramts die elektronische Steuererklärung 2014 ausgefüllt und diese anschliessend per Mausklick am 31. März 2015 (17:10 Uhr) an den KStA-E-Gov-Server übermittelt. Die elektronische Steuererklärung gilt indessen wie dargelegt erst als im Sinn von Art. 124 Abs. 2 DBG bzw. § 133 Abs. 2 StG eingereicht, wenn auch die persönlich unterschriebene, anlässlich der Übermittlung der Daten automatisch generierte Freigabequittung mit den Beilagen dem Gemeindesteueramt bzw. dem von diesem bezeichneten Scan-Center per Post übermittelt wurde. Dies wird den Steuerpflichtigen beim Ausfüllen der Steuererklärung auf der elektronischen Plattform "ZHprivateTax" deutlich erklärt. Die entsprechende Information findet sich auch unter den Erläuterungen auf der Login-Seite. Da vorliegend keine Freigabequittung einging, hat das Steueramt C die Pflichtigen mit Schreiben vom 28. April 2015 bzw. Mahnung vom 8. Juni 2015 aufgefordert, eine Steuererklärung einzureichen.

Nachdem die Pflichtigen darauf nicht reagierten, erging die Ermessenveranlagung bzw. -einschätzung wegen Verletzung der grundlegendsten Mitwirkungspflicht (Einreichen der Steuererklärung) zu Recht.

2. a) Gegen die Veranlagung bzw. Einschätzung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 DBG bzw. § 140 StG binnen 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Abs. 1). Nicht erforderlich sind dabei grundsätzlich Antrag und Begründung. Richtet sich die Einsprache jedoch gegen eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen, kann der Steuerpflichtige diese nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Abs. 3 Satz 1 bzw. Abs. 2 Satz 1). Zudem ist die Einsprache in diesem Fall zu begründen und sind allfällige Beweismittel zu nen-

nen (Satz 2). Die Begründung stellt hier eine Prozessvoraussetzung und damit ein Gültigkeitserfordernis der Einsprache dar (BGE 131 II 548 E. 2.3 S. 551; 123 II 552 E. 4c S. 557 f.). Erfüllt die Einsprache diese Anforderungen nicht, tritt das kantonale Steueramt darauf nicht ein (Pra 1988 Nr. 151 = ASA 67, 66).

b) Die eingeschränkte Anfechtbarkeit einer (zu Recht ergangenen) Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung bedeutet eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen (Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, 1995, S. 144; vgl. Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 132 N 33 DBG). Diese können eine zu Recht getroffene Ermessenstaxation nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. Vor diesem Hintergrund muss die Begründung der Einsprache sachbezogen sein und hinreichend detaillierte Darlegungen über den steuerlich massgeblichen Sachverhalt enthalten, welche geeignet erscheinen, der Überprüfungsinstanz ein vollständiges und verlässliches Bild darüber zu verschaffen. Der Einsprecher muss sich mit anderen Worten mit der angefochtenen Verfügung sachbezogen befassen (BGr, 19. Dezember 1984, StE 1985 B 96.11 Nr. 1). Die Begründung muss als tauglich erscheinen, die angefochtene Einschätzung zu überprüfen. Sie muss so ausgestaltet sein, dass die vom Steuerpflichtigen verfochtene Veranlagung im Einzelnen nachvollziehbar ist und – soweit möglich – beweismässig überprüft werden kann. Dagegen ist nicht erforderlich, dass die vorgetragenen Gründe und Sachdarlegungen (wenigstens) geeignet sind, die offensichtliche Unrichtigkeit der angefochtenen Ermessenseinschätzung darzutun oder gar zu belegen; denn dies ist eine Frage der materiellen Prüfung und keine Eintretensfrage (StRK II, 19. März 2007, 2 ST.2006.279; vgl. Zweifel, Art. 132 N 33 DBG).

Die Begründung muss aus der Einsprache selber hervorgehen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist auf die Einsprache eines Steuerpflichtigen, welcher wegen der nicht eingereichten Steuererklärung zulässigerweise nach Ermessen eingeschätzt worden ist und der auch mit der Einsprache seiner Deklarationspflicht nicht nachkommt, nicht einzutreten (BGr, 23. Mai 2005, 2A.302/2005, ZStP 2005 Nr. 29; BGr, 19. Juni 2002, 2A.442/2001; BGr, 9. September 2004, 2P.234/2003 und 2A.407/2003). Das gilt indessen nur dann, wenn es wegen der nicht nachgereichten Deklaration an der notwendigen Begründung der Einsprache fehlt. Das Nachbringen der Steuererklärung oder allgemein das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlung ist nach der differenzierten höchstrichterlichen Praxis nicht in jedem Fall eine Gültigkeitsvoraussetzung (BGr, 4. Juli 2005, StR 60, 976 f.; VGr, 27. Februar 2008,

SB.2007.00082, www.vgr.zh.ch). Ausnahmsweise genügen andere hinreichend substanziierte Vorbringen. So ist die Anfechtung einer Ermessenseinschätzung auch dann möglich, wenn der Steuerpflichtige aus besonderen Gründen nicht in der Lage ist, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen. Entscheidend ist allein, ob eine genügende Begründung vorliegt. Als solche kann selbstredend (je nach Umständen) namentlich die Steuererklärung gelten; doch ist deren Vorlage nicht zwingend. Es genügt vielmehr, wenn eine hinreichende Sachdarstellung und ein zu deren Untermauerung erforderliches Beweisangebot vorliegen (vgl. BGr, 2. Juli 2008, 2C_620/2007 und 621/2007, mit Hinweis auf StR 2005, 976 f.).

3. a) In der Einsprache vom 10. Dezember 2015 beschränkten sich die Pflichtigen auf die Behauptung, die Einschätzung sei offensichtlich falsch, und verwiesen auf das Ergebnis eines Konkursverfahrens, das angeblich vom ... Juni bis zum ... Dezember 2014 dauerte. Aus der Einspracheschrift ergibt sich nicht ansatzweise, inwiefern die angefochtene Veranlagung bzw. Einschätzung unrichtig sein soll. Damit hält die Eingabe den Begründungsanforderungen an eine Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung nicht stand.

Da den einschätzenden Steuerbehörden die Einsicht in die auf dem E-Gov-Server liegenden Daten ohne ausdrückliche Ermächtigung des Steuerpflichtigen durch Einreichung der Freigabequittung verwehrt ist (§ 3 Abs. 2 VO e-Ste) und den zuständigen Ämtern über den Eingang der Daten bis zu diesem Zeitpunkt auch keine (automatische) Mitteilung gemacht wird, waren die dort lagernden Daten der Pflichtigen weder im Einschätzungs- noch im Einspracheverfahren verwendbar. Der Inhalt der bereits auf dem E-Gov-Server vorhandenen Steuererklärung der Pflichtigen konnte demnach nicht als (teilweise) Begründung der Einsprache herangezogen werden.

b) Nach feststehender bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der allgemeine Grundsatz von Art. 8 ZGB, wonach derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache beweisen muss, der aus ihr Rechte ableitet, auch im Prozessrecht massgebend. So trifft die Beweislast für die Rechtzeitigkeit einer Parteihandlung im Verfahren grundsätzlich diejenige Partei, welche die Handlung vorzunehmen hat (BGr, 9. April 2008, 2C_265/2008 E. 2.2.2, BGr, 4. November 2003, 2P.272/2003 E. 3.2, BGE 92 I 253 E. 3).

Dass die Freigabequittung den Steuerbehörden in Papierform vorlag, wird weder behauptet noch finden sich in den Akten bzw. im Computersystem Anhaltspunkte dafür. Den entsprechenden Nachweis für die vollständige Einreichung, zu welcher auch das Element der physisch beigebrachten und unterschriebenen Freigabequittung gehört, hätten die Pflichtigen von sich aus erbringen müssen, nachdem das kantonale Steueramt die Tatsache der Einreichung der Steuererklärung bereits im Einspracheentscheid deutlich in Abrede gestellt hatte. Die Pflichtigen begnügen sich im vorliegenden Beschwerde- und Rekursverfahren mit der Bemerkung, die Steuererklärung per 31. März 2015 in elektronischer Form eingereicht zu haben, unterlassen es jedoch, das in diesem Zusammenhang zwingend erforderliche Element der Freigabequittung zu erwähnen.

c) Nachdem die Pflichtigen der Begründungspflicht der Einsprache nicht nachgekommen waren, hätte das kantonale Steueramt richtigerweise Nichteintretensanstelle Abweisungsentscheide fällen müssen, mithin die Einsprachen der Pflichtigen nicht materiell behandeln, sondern darauf gar nicht eintreten dürfen (vgl. BGr, 8. April 2010, 2C_485/2009 E. 3.2). Indem es die Einsprache trotzdem materiell behandelt hat, hat es eine Rechtsverletzung begangen, die vom Steuerrekursgericht von Amts wegen zu berichtigen ist (vgl. Pra 1991 Nr. 63; VGr, 6. April 1982, SB 46/1981).

Bei einem Nichteintretensentscheid der Vorinstanz hätte das Steuerrekursgericht demnach einzig überprüfen dürfen, ob dieser zu Recht ergangen ist; eine materielle Überprüfung wäre ihm versagt gewesen. Dies muss auch für den vorliegenden Fall gelten, ansonsten dem Pflichtigen aus dem Verfahrensfehler der Vorinstanz noch ein zusätzlicher Vorteil erwachsen würde. Dementsprechend ist dem Steuerrekursgericht die materielle Überprüfung der Veranlagung bzw. Einschätzung versagt. Dies führt zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

4. Die Kosten des Beschwerde- und Rekursverfahrens sind bei diesem Verfahrensausgang den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung wurde nicht verlangt.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]