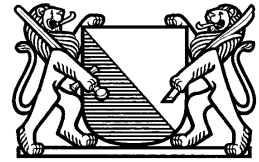


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2021.2
2 ST.2021.2

Entscheid

16. Dezember 2021

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Christian Griesser, Steuer-
richterin Tanja Petrik und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A,
Steuergemeinde C,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

Kanton Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

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

und

B,
wohnhaft in F, Kanton E
Steuergemeinde C,

Mitbeteiligter,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2018 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2018

hat sich ergeben:

A. Nach erfolgloser (letztmaliger) Mahnung vom 11. März 2020 zur Einreichung der Steuererklärung 2018 wurden B und A (nachfolgend der/die Pflichtige bzw. zusammen die Pflichtigen) am 20. Mai 2020 für die direkte Bundessteuer 2018 nach pflichtgemäßem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 95'000.- veranlagt. Gleichentags erging die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern 2018, mit welcher sie ebenfalls nach pflichtgemäßem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 95'000.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 4'000'000.- eingeschätzt wurden. Der Versand der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids erfolgte in einem an sie beide adressierten Schreiben und wurde wegen eines zuvor vom Pflichtigen in Auftrag gegebenen Nachsendeauftrags umgeleitet.

B. Am 19. November 2020 erhob die Pflichtige sinngemäss dagegen Einsprache, indem sie eine mit ihren Steuerfaktoren ausgefüllte Steuererklärung einreichte. Im Begleitschreiben führte sie aus, sie reiche hiermit ihre persönlichen Steuerfaktoren ein und bitte im Weiteren darum, sich betreffend noch fehlender Unterlagen und Informationen direkt mit dem Pflichtigen in Verbindung zu setzen. Diese Daten seien nicht in ihrem Besitz und ein gemeinsamer Wohnsitz bestehe nicht mehr.

Am 10. Dezember 2020 trat das kantonale Steueramt auf die Einsprache infolge Verspätung nicht ein. Der Versand erfolgte nunmehr an die beiden Pflichtigen separat.

C. Am 23. Dezember 2020 erhob die Pflichtige dagegen Beschwerde und Rekurs und beantragte sinngemäss die Rückweisung ins ordentliche Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren bzw. die materielle Behandlung ihrer Einsprache. Sie machte dabei geltend, sich per 2. Mai 2020 vom Pflichtigen getrennt zu haben. Von da an sei sämtliche an den Pflichtigen adressierte Post umgeleitet worden, weshalb sie die Veranlagungsverfügung bzw. den Einschätzungsentscheid nicht erhalten habe und darüber auch nicht vom Pflichtigen in Kenntnis gesetzt worden sei.

Mit Verfügung vom 18. Januar 2021 wurde dem Pflichtigen Frist angesetzt, um sich dazu zu äussern, ob er sich dem Rechtsmittel der Pflichtigen anschliesse. Er

erklärte mit Eingabe vom 9. März 2021 (Datum Poststempel), dass er sich daran nicht beteilige, und äusserte sich zum Sachverhalt. Das kantonale Steueramt hatte mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 5. Februar 2021 auf Abweisung der Rechtsmittel geschlossen. Am 23. März 2021 wurde das Gemeindesteueramt C zur Einreichung zusätzlicher Akten aufgefordert. Mit Begleitschreiben vom 24. März 2021 wurden diese eingereicht. Am 19. Mai 2021 ersuchte das Steuerrekursgericht telefonisch um Klarstellung des Begleitschreibens. Mit Verfügung vom 19. Mai 2021 wurde den Parteien sodann Gelegenheit gegeben, zu den vom Gemeindesteueramt eingereichten Unterlagen Stellung zu nehmen. In seiner Stellungnahme vom 4. Juni 2021 hielt das kantonale Steueramt an den in der Beschwerde- und Rekursantwort gestellten Anträgen fest. Der Pflichtige äusserte sich sodann mit Stellungnahme vom 22. Juni 2021 (Datum Poststempel).

Am 22. September 2021 wurden vom kantonalen Steueramt, Bereich Logistik, technische Informationen zum Datenfluss einverlangt. Das kantonale Steueramt beantwortete die Anfrage am 4. Oktober 2021. Am 7. Oktober 2021 wurden zusätzliche technische Informationen vom Steueramt der Gemeinde C eingeholt.

Das Verfahren ist spruchreif. Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der Pflichtige distanziert sich sinngemäss mit Eingabe vom 9. März 2021 (Datum Poststempel) vom Rechtsmittel der Pflichtigen. Ehegatten müssen indessen zusammen veranlagt und eingeschätzt werden (Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und § 7 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Mithin ist der Pflichtige zwingend in das Rechtsmittelverfahren einzubeziehen, da sich das Dispositiv des Entscheids aufgrund der gemeinsamen Veranlagung der Ehegatten auch auf ihn beziehen muss (BGr, 12. April 2011, 2C_206/2011, E. 1). Er ist deshalb als Mitbeteiligter ins Rubrum aufzunehmen (Martin Bertschi, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zü-

rich, 3. A., 2014, Vorbem. zu §§ 21-21a N 22 VRG). Seine Distanzierung ist jedoch bei den Kostenfolgen zu berücksichtigen.

b) Vorab ist überdies darauf hinzuweisen, dass die via E-Mail angeforderten Einspracheentscheide vom 10. Dezember 2021 datieren. Diejenigen, die mit den Verfahrensakten eingereicht wurden, sind hingegen auf den 8. Dezember 2020 datiert. Eine Erklärung für diese Diskrepanz enthalten die Unterlagen nicht. Da die Pflichtige in der Beschwerde- und Rekurschrift vom 23. Dezember 2020 von den Einspracheentscheiden vom 10. Dezember 2020 spricht, ist davon auszugehen, dass ihr diese eröffnet wurden und diese das Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren darstellen.

2. a) Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Beschwerde, so ist dem Steuerrekursgericht die materielle Prüfung der Beschwerde auf die Veranlagung hin verwehrt. Es darf nur untersuchen, ob die Einsprachebehörde auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 140 N 44 DBG, und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 147 N 43 StG). Würde sich der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz als gesetzwidrig erweisen, wären die Akten zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur materiellen Überprüfung der Veranlagung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57).

b) Im vorliegenden Fall ist damit das Verfahren auf die Frage beschränkt, ob der Einspracheentscheid vom 10. Dezember 2020 zu Recht ergangen ist.

3. a) Das Einkommen sowie bei den Staats- und Gemeindesteuern auch das Vermögen der Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (Art. 9 Abs. 1 DBG und § 7 Abs. 1 StG). Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben nach Art. 113 Abs. 1 DBG bzw. § 123 Abs. 1 StG die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus. Gemäss Art. 113 Abs. 2 DBG bzw. § 123 Abs. 2 StG unterschreiben sie die Steuererklärung gemeinsam. Sämtliche Mitteilungen der Steuerbehörden an verheiratete Steuerpflichtige, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden an die Ehegatten gemeinsam gerichtet (Art. 113

Abs. 4 DBG, § 123 Abs. 4 Satz 1 StG). Ein Anspruch auf separate Eröffnung besteht nicht (BGE 122 I 139 E. 2).

b) In zeitlicher Hinsicht sind die Verhältnisse in der Steuerperiode massgebend. Gemeinsam zu veranlagten sind deshalb auch mittlerweile geschiedene, getrenntlebende oder verschiedenen Steuerhoheiten unterworfenene Ehegatten für Steuerperioden, in denen sie noch in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe gelebt haben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 113 N 4 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 123 N 4 StG). Von einer (im steuerrechtlichen Sinn verstandenen) tatsächlich getrennten Ehe auszugehen ist erst bei einer auf eine gewisse Dauer (mindestens ein Jahr) angelegten räumlichen Trennung der Ehegatten, welche überdies mit einer getrennten Verwendung der Mittel verbunden ist. Damit von einer tatsächlich getrennten Ehe gesprochen werden kann, müssen also die Ehegatten, die in rechtlich ungetrennter Ehe leben, je über einen eigenen steuerrechtlichen Wohnsitz verfügen.

c) 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/Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Die Vornahme einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen setzt 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 Steuererklärungsformulars bilden (RB 1986 Nr. 50). Der Steuerpflichtige muss das amtliche (Steuererklärungs-)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.

4. a) Die Pflichtigen waren unbestrittenermassen per 31. Dezember 2018 in C wohnhaft und damit aufgrund persönlicher Zugehörigkeit dort steuerpflichtig (Art. 3 Abs. 1 DBG bzw. § 3 Abs. 1 StG). Der Einwand des Pflichtigen, er habe sein (Erwerbs-)Einkommen in Deutschland zu versteuern bzw. bereits versteuert, ändert

daran nichts. Im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht gemäss Art. 124 ff. DBG bzw. § 133 ff. StG wären die Pflichtigen deshalb gehalten gewesen, eine vollständig ausgefüllte und von beiden Ehegatten unterzeichnete Steuererklärung samt Beilagen einzureichen, wozu sie mit diversen Mahnungen der Gemeinde C auch eigens aufgefordert wurden. Hinweise auf allfällige Zustellungsmängel betreffend die Mahnung bestehen nicht. Namentlich bestehen keine Hinweise dafür, dass die Pflichtigen im Zeitraum der Mahnungszustellung im März 2020 bereits in tatsächlich getrennter Ehe lebten. Folglich brauchte die Mahnung den beiden Steuerpflichtigen unbestrittenermassen auch nicht individuell zugestellt zu werden (Art. 113 Abs. 4 DBG, § 123 Abs. 4 StG).

b) Die Pflichtigen verletzten durch die Ignorierung der Mahnung in der Folge ihre Verfahrenspflichten bzw. es lag ein zur pflichtgemässen Ermessensveranlagungs- bzw. -einschätzung notwendiger Untersuchungsnotstand gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG vor. Die Vornahme einer Veranlagung und Einschätzung nach pflichtgemässigem Ermessen für die Steuerperiode 2018 war damit angezeigt (E. 3c).

5. a) Fraglich ist indessen, ob es beim anschliessenden Versand der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids wegen der im gleichen Zeitraum stattfindenden tatsächlichen Ehetrennung der Pflichtigen gegebenenfalls zu (schwerwiegenden) Mängeln bei der Zustellung gekommen ist, welche die Veranlagung und Einschätzung anfechtbar machen oder gar als nichtig erscheinen lassen. Beachtlich ist, dass auch wenn Ehegatten gemeinsam zu veranlagern und einzuschätzen sind (E. 3b), jeder Ehegatte ein eigenes Steuersubjekt ist, d.h. beide Ehegatten sind selbständige und gleichberechtigte Steuerpflichtige (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 9 N 7 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 7 N 7 StG). Damit einhergehend ergibt sich, dass sie einerseits einzeln den gleichen Pflichten unterstehen, andererseits ihnen aber einzeln auch die gleichen Rechte zukommen (Zweifel/Hunziker, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 113 N 17). Zu ihren individuellen Verfahrensrechten gehört dabei namentlich, dass sie, wenn sie in gerichtlich oder tatsächlich getrennter Ehe leben, Anspruch auf eine gesonderte Zustellung der Mitteilungen der Steuerbehörden haben (Art. 117 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 113 Abs. 4 DBG e contrario und § 123 Abs. 4 Satz 1 StG). Werden steueramtliche Verfügungen im Taxationsverfahren nicht beiden Ehegatten (gemeinsam oder separat) zugestellt, obwohl dies gemäss Art. 113 Abs. 4 DBG bzw. Art. 117 Abs. 4 DBG und § 123 Abs. 4 StG angezeigt wäre, ist dies eine Verletzung

von steuergesetzlichen Verfahrensvorschriften, welche im Ergebnis auf die Verweigerung des rechtlichen Gehörs des übergangenen Gatten hinausläuft (StRK II, 13. Juli 2006, 2 DB.2005.147/2 ST.2005.299, E. 4a).

b) Den Unterlagen kann entnommen werden, dass die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid vom 20. Mai 2020 an beide Pflichtigen gemeinsam adressiert noch am gleichen Tag versandt wurde. Versandadresse war die ...strasse 5, in C. Die Sendung wurde allerdings wegen eines Nachsendeauftrags des Pflichtigen direkt umgeleitet und ihm am 23. Mai 2020 in D, Kanton E, zugestellt. Ebenfalls im Mai 2020 kam es zur tatsächlichen Trennung der Pflichtigen. Gemäss den Ausführungen der Pflichtigen und dem Eheschutz-Urteil vom 10. Februar 2021 leben die Pflichtigen seit dem 2. Mai 2020 getrennt. Der Pflichtige hat sich am 19. Mai 2020 rückwirkend per 6. Mai 2020 nach F im Kanton E abgemeldet. Die Pflichtige wohnte bis zur Erhebung von Beschwerde und Rekurs noch immer in C an der gleichen Adresse.

c) Der anschliessende Versand der Schlussrechnung für die Staats- und Gemeindesteuern 2018 erfolgte am 30. Juni 2020 und wurde vom Gemeindesteueramt lediglich an den Pflichtigen adressiert. Die Steuerrechnung betreffend die direkte Bundessteuer vom 26. Mai 2020 war hingegen zwar an beide Pflichtigen gemeinsam adressiert, dürfte wegen des in Auftrag gegebenen Nachsendeauftrags allerdings mit höchster Wahrscheinlichkeit an den Pflichtigen weitergeleitet worden sein. Mit dem Gemeindesteueramt hatte der Pflichtige danach auch mehrmals Kontakt via E-Mail betreffend das Inkasso der Steuerforderung. Bis zum 12. November 2020 kommunizierte das Gemeindesteueramt ausschliesslich mit dem Pflichtigen, wobei dieser auch geltend machte, er habe sein Einkommen in Deutschland versteuert und könne deshalb nicht für die eingeforderten Einkommenssteuern in C verantwortlich sein (vgl. dazu auch vorne E. 4a). Mit einem separat an die Pflichtigen versandten Schreiben vom 13. November 2020 legte das Gemeindesteueramt die steuerrechtliche Seite des gegebenen Sachverhalts – insbesondere die Themen Solidarschuldnerschaft, Zahlungsunfähigkeit und Ermessenseinschätzung – daraufhin eingehend dar. In der Folge reichte die Pflichtige am 27. November 2020 (Datum Poststempel) ihre Steuererklärung samt Begleitschreiben und Beilagen ein, die das kantonale Steueramt als Einsprache entgegennahm und in der Folge darauf mit separat an die Pflichtigen adressierten Einspracheentscheiden vom 10. Dezember 2020 nicht eintrat.

d) Die Pflichtigen lebten damit zwar zum Versandzeitpunkt tatsächlich bereits seit ca. 18 Tagen getrennt, sie setzten jedoch den Einwohnerdienst der Gemeinde C lediglich einen Tag vor dem Versand der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids der Steuerperiode 2018 darüber in Kenntnis. Zur Beurteilung der Frage, ob es betreffend die Zustellung der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids vom 20. Mai 2020 zu (schwerwiegenden) Mängeln gekommen ist (E. 5a), hängt damit zunächst mit der Frage zusammen, ob (tatsächlich getrenntlebende) Ehegatten ab dem effektiven Trennungszeitpunkt oder aber erst zu einem späteren Zeitpunkt einen verfahrensrechtlichen Anspruch auf eine separate Zustellung von Mitteilungen der Steuerbehörden gemäss Art. 117 Abs. 4 DBG bzw. Art. 113 Abs. 4 DBG e contrario und § 123 Abs. 4 StG haben. Unbestritten ist vorweg, dass Ehegatten nicht erst dann, wenn sie als tatsächlich "getrennt lebend" i.S.v. Art. 9 Abs. 1 DBG bzw. § 7 Abs. 1 StG gelten und folglich inskünftig getrennt besteuert werden (regelmässig erst ein Jahr nach der tatsächlichen Trennung; vorne E. 3b), Anspruch auf eine separate Zustellung haben.

6. a) Den tatsächlichen Trennungszeitpunkt erachtete namentlich die Steuerrekurskommission in einem Entscheid aus dem Jahr 1989 als massgeblich (StRK IV, 8. Februar 1989, R 661/1988 = StE 1989 B 93.6. Nr. 8, E. 2b). Dies mit der Begründung, mit dem Getrenntleben bzw. der Scheidung bestehe keine Gewähr mehr dafür, dass der in der Zwischenzeit weggezogene Ehegatte vom Entscheid überhaupt Kenntnis erhalte. Die Steuerrekurskommission erwog, dass sich diese Schlussfolgerung auch aus verfassungsrechtlichen Gründen aufdränge, denn es vertrage sich nicht mit dem Gleichstellungsgebot, wenn getrenntlebende bzw. geschiedene Steuerpflichtige nur deshalb anders behandelt würden als die übrigen Steuerpflichtigen in derselben Lage, weil sie sich erst kurze Zeit vorher von ihrem Ehegatten getrennt hätten. Das Verwaltungsgericht teilte andeutungsweise diese Auffassung in einem im gleichen Jahr ergangenen Entscheid, ohne jedoch explizit darauf einzugehen, ab wann getrenntlebende Ehegatten mit unterschiedlichen Wohnsitzen Anspruch auf eine separate Zustellung haben (RB 1989 Nr. 33). Auch Martin Zweifel scheint in einem im Jahr 1988 verfassten Aufsatz diese Meinung zu vertreten (Martin Zweifel, Die verfahrensrechtliche Stellung der Ehegatten in der Steuerveranlagung, ZBI 1988, 333, 348 f.).

b) In neueren Entscheiden wird hingegen grösstenteils die Meinung vertreten, dass das tatsächliche Trennungsdatum, über welches die Steuerbehörden nicht umge-

hend automatisch in Kenntnis gesetzt werden, mit Bezug auf Art. 117 Abs. 4 DBG bzw. Art. 113 Abs. 4 DBG e contrario und § 123 Abs. 4 StG nicht massgebend sein kann. Die Auffassung, dass nicht der tatsächliche Trennungszeitpunkt massgebend ist, sondern dass derjenige, der die verfahrensrechtlichen Folgen einer rechtlich oder tatsächlich getrennten Ehe beanspruchen möchte, diese Tatsache der Behörde anzeigen muss, vertrat mit einem Entscheid vom 4. März 2008 das Bundesgericht (BGr, 2C_477/2007, E. 3.3) sowie in einem früheren Entscheid auch das Verwaltungsgericht des Kantons Waadt mit Urteil vom 28. Mai 2003 (FI 2003/0013 = StR 2004, 51, 53 f.). Namentlich erwog dabei das Bundesgericht, dass es an den Ehegatten liege, die (nicht näher spezifizierten) *zuständigen Behörden* über die tatsächliche Trennung zu unterrichten. Ansonsten hätten die Ehegatten untereinander selbst dafür zu sorgen, dass sie einander über an sie gemeinsam adressierte Post informierten (Art. 159 Abs. 3 ZGB). Auch die Lehre scheint weitgehend diese Meinung zu vertreten (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 123 N 12 StG; Zweifel/Hunziker, Art. 113 N 15a DBG; Zweifel/Hunziker, Art. 40 N 11a StHG; Locher, Art. 113 N 36). Namentlich in Art. 123a Abs. 4 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986 (BR 720.000) ist sodann explizit festgehalten, dass die Zustellung an jeden Ehegatten (nur) gesondert erfolgt, sofern die Trennung den Steuerbehörden mitgeteilt wurde.

c) Gerichtsnotorisch ist, dass gerade im Zeitraum der tatsächlichen Trennung die Kommunikation unter den Ehegatten oftmals schwierig ist, weshalb dann die Gefahr, dass ein Ehegatte nicht mehr über ergangene Mitteilungen des kantonalen Steueramts in Kenntnis gesetzt wird, durchaus real ist, was auch der vorliegende Fall belegt (E. 5b f.). Hinzu kommt, dass mit der Trennung die Solidarschuldnerschaft auch für alle noch offenen Steuerschulden entfällt (Art. 13 Abs. 2 DBG bzw. § 12 Abs. 1 StG). In gewissen Konstellationen kann damit der eine Ehegatte durch gezielte Informationsunterschlagung dem anderen Ehegatten erhebliche finanzielle Nachteile zufügen, ohne selbst solche befürchten zu müssen. Dies spricht folglich dafür, Ehegatten ab dem tatsächlichen Trennungszeitpunkt einen verfahrensrechtlichen Anspruch auf separate Zustellung gemäss Art. 117 Abs. 4 DBG und § 123 Abs. 4 StG zuzugestehen. Auf der anderen Seite ist eine solche Lösung nicht praktikabel, da eben die kantonalen Steuerbehörden nicht automatisch über eine tatsächliche Trennung in Kenntnis gesetzt werden. Hinzu kommt, dass nicht nur die Steuerbehörden (Art. 9 BV), sondern auch die Steuerpflichtigen gegenüber den Organen des Staates nach den Regeln von Treu und Glauben zu handeln haben (Art. 5 Abs. 3 BV; BGr, 4. März 2008, 2C_477/2007, E. 3.4). Die Steuerbehörden können demnach in guten Treuen von den betroffenen

steuerpflichtigen Personen erwarten, über eine etwaige (tatsächliche) Trennung direkt oder indirekt in Kenntnis gesetzt zu werden. Folglich können steuerpflichtige Personen erst verfahrensrechtliche Ansprüche aus Art. 117 Abs. 4 DBG bzw. Art. 113 Abs. 4 DBG und § 123 Abs. 4 StG ableiten, wenn sie die *zuständige(n) Behörde(n)* (dazu nachfolgend E. 7 f.) über die tatsächliche Trennung informiert haben. Der tatsächliche Trennungszeitpunkt erweist sich entgegen der früheren Rechtsprechung der Steuerrekurskommission diesbezüglich als unbeachtlich.

d) Für das vorliegende Verfahren wiederum bedeutet dies, dass alleine deshalb, weil die Pflichtigen bereits seit dem 2. Mai 2020 tatsächlich getrennt lebten, noch nicht von einer mangelhaften Zustellung der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids vom 20. Mai 2020 ausgegangen werden kann.

7. a) Weil der tatsächliche Trennungszeitpunkt für den Anwendungsbereich von Art. 117 Abs. 4 DBG bzw. Art. 113 Abs. 4 DBG und § 123 Abs. 4 StG nicht massgebend ist (E. 6c), stellt sich als nächstes die Frage, ob das kantonale Steueramt zum Versandzeitpunkt (20. Mai 2020) wegen der am Tag zuvor bei der Einwohnerkontrolle eingegangenen Wegzugsmeldung des Pflichtigen von der Trennung Kenntnis hatte bzw. hätte haben können oder müssen. Unbestritten ist dabei, dass die Pflichtigen weder am 19. Mai 2020 noch zuvor die kommunalen oder kantonalen Steuerbehörden direkt über die Trennung informierten. Damit stellt sich einzig die Frage, ob mit der Meldung an die Einwohnerkontrolle auch gleichzeitig das kantonale Steueramt über den Wegzug in Kenntnis gesetzt wurde bzw. das kantonale Steueramt zum Versandzeitpunkt zumindest Zugriff auf die besagte Wegzugsmeldung gehabt hätte und folglich am 20. Mai 2020 ein separater Versand gemäss Art. 117 Abs. 4 DBG bzw. Art. 113 Abs. 4 e contrario DBG und § 123 Abs. 4 StG hätte veranlassen müssen.

b) Zur Klärung dieser Frage bedarf es zunächst einer technischen und rechtlichen Analyse der Datenflüsse zwischen der kommunalen Einwohnerkontrollbehörde und dem kommunalen und kantonalen Steueramt. In der Schweiz und im Kanton Zürich sind zunächst das Bundesgesetz über die Harmonisierung der Einwohnerregister und anderer amtlicher Personenregister vom 23. Juni 2006 (Registerharmonisierungsgesetz, RHG) bzw. kantonal das Gesetz über das Meldewesen und die Einwohnerregister vom 11. Mai 2015 (MERG) massgebend. Diese sehen namentlich vor, dass die meldepflichtige Person Änderungen der im Einwohnerregister erfassten Daten inner-

halb von 14 Tagen zu melden hat (Art. 11 RHG bzw. § 3 Abs. 3 i.V.m. § 10 MERG). Die Verletzung der Meldepflicht kann mit Busse bestraft werden (§ 31 Abs. 1 lit. a MERG). Zu den Daten im Einwohnerregister zählen dabei namentlich Zivilstand sowie Zu- und Wegzug (Art. 6 lit. k, q und r RHG; § 11 MERG). Gemäss Art. 8 lit. f Ziff. 1 der Zivilstandsverordnung vom 28. April 2004 sind beim Zivilstand folgende Status möglich: ledig – verheiratet/geschieden/verwitwet/unverheiratet – in eingetragener Partnerschaft/aufgelöste Partnerschaft: gerichtlich aufgelöste Partnerschaft/durch Tod aufgelöste Partnerschaft /durch Verschollenerklärung aufgelöste Partnerschaft. Den Status (tatsächliche) "Trennung" – oftmals ein Vorstadium zur Scheidung – gibt es damit im Zivilstandswesen nicht, was folglich auch nicht eingetragen werden kann bzw. eingetragen zu werden braucht. Meldepflichtige Personen müssen jedoch, ungeachtet einer nach wie vor bestehenden Ehe bzw. bei einer blossen Trennung, ihren Zu- oder Wegzug melden (Art 6 lit. q und r RHG). Dadurch erhalten die kommunalen Steuerbehörden in der Regel Kenntnis für die aus ihrer Sicht massgebliche tatsächliche Trennung, denn in steuerrechtlicher Hinsicht werden Ehegatten bereits ab der tatsächlichen Trennung, die der rechtlichen Trennung teilweise Jahre vorausgeht, wieder getrennt besteuert (Art. 9 Abs. 1 DBG bzw. § 7 Abs. 1 StG; vorne E. 3b). Die Gemeinden haben ihre Einwohnerregister aktuell zu halten, haben sie laufend zu bereinigen und müssen die Mutationen ihrer Einwohnerregister täglich der kantonalen Einwohnerdatenplattform (KEP) übermitteln, d.h. es findet im Einwohnerkontrollwesen täglich eine vertikale Aktualisierung der Datenbanken statt (§ 8 und 9 der Verordnung über das Meldewesen und die Einwohnerregister vom 14. Februar 2018; MERV).

c) aa) Für Belange des Steuerrechts ist nicht direkt das Einwohnerregister massgebend, sondern vielmehr das kommunale und das kantonale Steuerregister. Gemäss § 109a Abs. 1 StG führt das Gemeindesteueramt das kommunale Steuerregister, in welchem namentlich diejenigen Steuerpflichtigen erfasst sind, für welche die Gemeinde als Einschätzungsgemeinde zuständig ist (§ 109a Abs. 1 lit. a StG). Welche Daten im kommunalen Steuerregister zu erfassen sind, bemisst sich nach der Weisung der Finanzdirektion über die Führung der Steuerregister in den Gemeinden vom 7. Januar 2019 (ZStB Nr. 109a.2). Das Gemeindesteueramt führt das kommunale Steuerregister heute praktisch ausnahmslos in elektronischer Form (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 109a N 7 StG). Ihre Daten beziehen die Gemeindesteuerämter wiederum von den Einwohnerkontrollen. Die Einwohnerkontrollen der betreffenden Gemeinden sind für die Erteilung und die Kontrolle der Zugriffsberechtigungen sowie für die Ausübung der Zugriffe verantwortlich und beschränken die Zahl der Zugriffsberech-

tigten (§ 109a Abs. 3 StG). Das kommunale Steuerregister ist Grundlage für die gesetzlich den Gemeindesteuerämtern zugewiesenen Aufgaben der Durchführung des Steuerklärungsverfahrens (§ 133 Abs. 1 StG) und des Steuerbezugs (§ 172 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 109a N 10 StG). Eine neu zugezogene steuerpflichtige Person wird über die Einwohnerkontrolle und das i.d.R. damit verbundene kommunale Steuerregister erfasst (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 109a N 9 StG). Die Gemeindesteuerämter haben dem kantonalen Steueramt die von diesem zu bestimmenden Informationen über die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen zu liefern sowie alle Tatsachen, die eine Änderung der Steuerpflicht verursachen, wie Wegzug aus der Gemeinde, Tod des Steuerpflichtigen, Auflösung und Liquidation einer juristischen Person, Aufgabe der steuerbaren Werte sofort nach amtlicher Feststellung zu melden (§ 31 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998; VO StG). In der Praxis funktioniert dies gemäss telefonischer Auskunft von Frau G, Leiterin des Steueramts C wie folgt: Das Gemeindesteueramt kann zwar die Daten bei der Einwohnerkontrolle sofort ab Eintragung individuell abfragen; das kommunale Steuerregister wird jedoch nicht täglich aktualisiert. Vielmehr werden die gesammelten Mutationsdaten in etwa im Wochenrhythmus abgefragt, verarbeitet, ins kommunale Steuerregister übernommen und dem kantonalen Steueramt weitergeleitet. Im vorliegenden Fall ist es indessen wegen einer Vakanz beim Gemeindesteueramt gerade im Zeitraum vom 27. April 2020 bis zum 7. Juli 2020 zu keiner Mutationsabfrage/Steuerregisteraktualisierung anhand der Daten der Einwohnerkontrolle gekommen. Erst am 7. Juli 2020 ist der Wegzug des Pflichtigen erfasst und im kommunalen Steuerregister vermerkt worden.

bb) Das kantonale Steuerregister wiederum führt das kantonale Steueramt. Dieses erfasst alle im Kanton steuerpflichtigen Personen. Für die Erfassung dieser Personen stützt sich das kantonale Steueramt auf die kommunalen Steuerregister (§ 109b Abs. 1 StG). Der Datenaustausch erfolgt dabei weitgehend automatisiert über elektronische Schnittstellen (§ 109c Abs. 1 StG), wobei die einzelnen Gemeindesteuerämter und nicht etwa die kommunalen Einwohnerkontrollen oder die KEP (direkt) als Datenlieferanten auftreten. Das kantonale Steueramt wäre zwar, soweit es für die Erfüllung seiner gesetzlichen Aufgaben nötig ist, grundsätzlich zum Datenbezug von der KEP berechtigt (vgl. § 23 Abs. 1 lit. b MERG), da es mit § 109a – 109d StG über eine hinreichende gesetzliche Grundlage gemäss § 8 des Gesetzes über die Information und den Datenschutz vom 12. Februar 2007 (IDG) verfügt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 109a N 1 StG). Aktuell ist es jedoch unter den Datenbezügern nicht

aufgeführt, weshalb davon auszugehen ist, dass es derzeit keine Daten aus der KEP bezieht (www.zh.ch/de/politik-staat/gemeinden/einwohnerwesen.html; Stand 30. Juni 2021). Damit besteht auch keine Verpflichtung, Daten aus der KEP abzurufen (vgl. § 23 Abs. 3 MERG). Der (kantonale) Datenfluss von der Einwohnerkontrolle zum kantonalen Steuerregister erfolgt damit nicht horizontal direkt von der KEP zum kantonalen Steuerregister. Vielmehr fließen die einwohnerspezifischen Daten wie beispielsweise Mutationsmeldungen zunächst (horizontal) von der kommunalen Einwohnerkontrolle zum Gemeindesteueramt bzw. ins kommunale Steuerregister (E. 7c/aa) und erst dann vertikal ins kantonale Steuerregister. Die Details zum elektronischen Datenaustausch werden in der Weisung der Finanzdirektion über den elektronischen Datenaustausch zwischen den Gemeindesteuerämtern und dem kantonalen Steueramt betreffend die natürlichen Personen vom 15. November 2010 geregelt (ZStB 30/205; in der während der strittigen Steuerperiode bis zum 31. Dezember 2020 gültigen Fassung). Die inhaltlichen und technischen Einzelheiten für die Schnittstellen und die über diese zu übermittelnden Daten wiederum sind in den "Richtlinien des kantonalen Steueramtes zur Weisung der Finanzdirektion über den elektronischen Datenaustausch zwischen den Gemeindesteuerämtern und dem kantonalen Steueramt betreffend die natürlichen Personen (Weisung Schnittstellen)" geregelt. Im konkreten Fall wurde der Wegzug des Pflichtigen vom 19. Mai 2020 (E. 5b) dem kantonalen Steueramt erst am 21. Juli 2020 mit entsprechender Mutationsmeldung vom Gemeindesteueramt C mitgeteilt.

d) Insgesamt kann damit festgehalten werden, dass der Informationsfluss von der Einwohnerkontrolle bis zum kantonalen Steueramt zwar elektronisch über standardisierte Schnittstellen abgewickelt wird, jedoch die betreffenden Datenbanken (noch) nicht täglich vollautomatisch aufeinander abgestimmt werden. Namentlich auf der kommunalen Ebene werden die Mutationen teilweise noch manuell erfasst. Folge davon ist, dass es eine gewisse Zeit dauern kann, bis eine der Einwohnerkontrolle gemeldete Datenmutation beim kantonalen Steueramt ankommt, wie der vorliegende Fall exemplarisch zeigt. Zum Versandzeitpunkt am 20. Mai 2020 hatte damit das kantonale Steueramt nicht nur effektiv keine Kenntnis von der am Tag zuvor gemeldeten Trennung der Pflichtigen, sondern es konnte davon überhaupt noch keine Kenntnis haben, da das Gemeindesteueramt die Mutationsmeldung noch nicht entgegengenommen, verarbeitet und weitergeleitet hatte und es auch nicht zu den Datenbezüglern der KEP gehört.

8. a) Folglich stellt sich noch die Frage, ob mit der Meldung an die Einwohnerkontrolle ungeachtet der tatsächlichen Kenntnisnahme vom 21. Juli 2020 das (kommunale und/oder kantonale) Steueramt bereits zu einem früheren Zeitpunkt als hypothetisch über die Trennung der Pflichtigen in Kenntnis gesetzt gilt, was ihnen wiederum das Recht auf separate Zustellungen steueramtlicher Mitteilungen gemäss Art. 113 Abs. 4 DBG bzw. § 123 Abs. 4 StG einräumen würde. Solche hypothetischen Kenntnisnahmen gewisser Tatsachen und Umstände muss sich das kantonale Steueramt gemäss Rechtsprechung teilweise für inneramtliche Abläufe anrechnen lassen, da solche von einer steuerpflichtigen Person von aussen nicht beeinflusst werden können, was nicht zu ihrer Benachteiligung führen darf (vgl. z.B. StRG, 11. März 2021, 1 DB.2020.169/1 ST.2020.197, E. 1c und StRG 25. März 2014, 2 DB.2013.252/2 ST.2013.298, E. 2a betr. inneramtliche Unterlagenweiterleitung). Weil im konkreten Fall der Wegzug lediglich einen Tag vor dem Versand gemeldet wurde, muss lediglich geprüft werden, ob bereits zeitgleich mit der Meldung an die Einwohnerkontrolle auch das kantonale Steueramt als (hypothetisch) darüber in Kenntnis gesetzt gilt. Offen gelassen werden kann, ob gegebenenfalls erst mit einer gewissen Verzögerung von einigen Tagen oder Wochen eine hypothetische Kenntnis beim kantonalen Steueramt angenommen werden kann, da dies vorliegend am Resultat nichts ändern würde.

b) aa) Von einer hypothetischen Kenntnis des kantonalen Steueramts wäre bei entsprechender gesetzlicher Fiktion auszugehen. Dies ähnlich der gesetzlichen Regelungen bei postalischen Zustellungen, wo beispielsweise Art. 133 Abs. 2 DBG bzw. § 12 Abs. 3 VO StG festhalten, dass eine postalische Eingabe auch dann als rechtzeitig eingegangen gilt, wenn sie spätestens am letzten Tag der Frist der Post oder einer Behörde übergeben worden ist. De facto wird dadurch eine hypothetische Kenntnis ab Versand fingiert. Das Datum der tatsächlichen Kenntnisnahme ist dann unerheblich.

bb) Weder in den nationalen noch in den kantonalen Gesetzen zum Meldewesen findet sich jedoch eine Bestimmung, die festhält, dass, sobald eine Meldung an die Einwohnerkontrolle erfolgt ist, deren Inhalt zumindest allen kommunalen und kantonalen Behörden als bekannt gilt. Einer Mutationsmeldung kann deshalb mangels gesetzlicher Grundlage auch nicht diese umfassende Wirkung zukommen. Gegenteiliges lässt sich auch nicht aus dem Entscheid des Bundesgerichts vom 4. März 2008 ableiten (BGr, 2C_477/2007, E. 3.3 f., auch zum Folgenden; vorne E. 6b). In diesem Entscheid wird zwar implizit angetönt, dass auch eine Meldung der tatsächlichen Tren-

nung bzw. der getrennten Wohnsitznahme bei der Einwohnerkontrolle (früher oder später) ausreichend sein kann, damit die Steuerbehörden gemäss Art. 117 Abs. 4 DBG bzw. Art. 113 Abs. 4 DBG e contrario und § 123 Abs. 4 StG Zustellungen an tatsächlich getrennt lebende Ehegatten separat vorzunehmen haben. Das Bundesgericht brauchte allerdings die Frage, ab wann beispielsweise eine Wegzugsmeldung gegenüber der Einwohnerkontrolle auch den Steuerbehörden als bekannt gilt nicht zu beantworten, da in casu keine solche Trennungsmeldung erfolgt war.

cc) Steuerpflichtige Personen können sich im Weiteren auch nicht nach Treu und Glauben darauf verlassen, dass gegenüber der Einwohnerkontrolle abgegebene Meldungen bereits eine logische Sekunde später in sämtliche relevanten Datenbanken der kantonalen und kommunalen Steuerbehörden übertragen worden sind. Unabhängig davon, ob dies überhaupt technisch sowie unter der Berücksichtigung der Grundsätze der nationalen und kantonalen Datenschutzgesetzgebung (vgl. Art. 4 ff. des Bundesgesetzes über den Datenschutz vom 19. Juni 1992 sowie § 4 ff. IDG) möglich wäre, kann in der stark föderalistisch geprägten Verwaltung nicht von einem solch schnellen amtsübergreifenden Datenfluss ausgegangen werden. Allgemein bekannte Realität ist vielmehr, dass nach wie vor jede Verwaltungseinheit primär selbst für die Sammlung und Instandhaltung ihrer eigenen Datensätze verantwortlich ist und, wenn überhaupt, der amtsübergreifende Austausch höchstens mit einer gewissen Verzögerung stattfindet. Steuerpflichtige Personen müssen sich deshalb bewusst sein, dass es eine gewisse Zeit dauert, bis beispielsweise ein Wegzug allen relevanten Behörden bekannt ist.

c) Damit wäre von einer hypothetischen Kenntnisnahme der kommunalen und kantonalen Steuerbehörden nur noch dann auszugehen, wenn diese gesetzlich verpflichtet wären, ihre Steuerregister – wie dies im Einwohnermeldewesen der Fall ist (E. 7b) – täglich zu aktualisieren und sie dies pflichtwidrig unterlassen hätten. Eine entsprechende explizite Vorgabe enthält nun jedoch weder das StG noch die VO StG. Vielmehr räumt § 106 Abs. 2 StG den Gemeinden diesbezüglich Autonomie ein, so dass sie sich selber organisieren können (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 109a N 6 StG), solange sie dabei die allgemeingültigen Verwaltungsgrundsätze beachten. Dem Kanton kommt diesbezüglich auch kein Weisungsrecht zu. Auf kommunaler Stufe wiederum besteht, soweit ersichtlich, keine explizite Regelung, in welchem Rhythmus das Gemeindesteueramt das Steuerregister zu aktualisieren hat. Gesetzlich ist damit nur vorgeschrieben, dass die Gemeindesteuerämter diejenigen Tatsachen und Mutati-

onen, die sie im kommunalen Steuerregister erfassen, sofort nach *amtlicher Feststellung* an das kantonale Steueramt weiterzuleiten haben (§ 31 VO StG). Dies ist jedoch nicht dahingehend auszulegen, dass namentlich Feststellungen der kommunalen Einwohnerkontrolle sofort bzw. täglich aufgenommen, verarbeitet und auch ans kantonale Steueramt weitergeleitet werden müssten. Die Bestimmung besagt lediglich, dass sobald die Gemeindesteuerämter die Mutationen feststellen, sie diese umgehend weiterzuleiten haben, jedoch nicht, wie regelmässig sie selbst das kommunale Gemeindesteuerregister zu aktualisieren haben. Administrativ betrachtet wäre die tägliche Aktualisierung ohnehin gerade für kleine Gemeinden mit viel Aufwand verbunden, denn die Aktualisierung umfasst nicht nur, das Steuerregister aktuell zu halten, sondern es müssen auch die damit zusammenhängenden Verwaltungshandlungen – z.B. die Rückerstattung bereits provisorisch bezahlter Steuerrechnungen bei Wegzug etc. – verarbeitet werden. Dass da gerade kleinere Gemeinden die Mutationsmeldungen beispielsweise nur gesammelt und im Wochenrhythmus abfragen, erscheint somit naheliegend und ist nicht zu beanstanden.

d) Zusammenfassend ist gesetzlich nicht vorgesehen, dass das kommunale und kantonale Steueramt tatsächlich oder hypothetisch umgehend über bei der Einwohnerkontrolle eingegangene Mutationsmeldungen in Kenntnis gesetzt werden. Eine steuerpflichtige Person darf sich nach Treu und Glauben auch nicht darauf verlassen, dass dies der Fall ist. Sie darf grundsätzlich höchstens davon ausgehen, dass die kommunalen und kantonalen Steuerbehörden mit einer gewissen Verzögerung über bei der Einwohnerkontrolle getätigte Meldungen in Kenntnis gesetzt werden. Finden zwischenzeitlich Zustellungen oder Zustellungsversuche statt, so liegen etwaige Konsequenzen von diesbezüglichen Unregelmässigkeiten in der Risikosphäre der betroffenen Personen. Diese können folglich im Normalfall nichts aus einer verzögerten oder erst verspäteten Kenntnisnahme aus mangelhafter Zustellung während dieser Übergangsphase ableiten. Will die steuerpflichtige Person dieses Risiko nicht eingehen und sicherstellen, dass das kantonale Steueramt beispielsweise umgehend über eine tatsächliche Ehetrennung in Kenntnis gesetzt wird, so hat sie dies diesem selbst mitzuteilen. Dann hat es sich die Kenntnis direkt anrechnen zu lassen, auch wenn noch keine Mutationsmeldung der betreffenden Gemeinde eingegangen ist. Nur inneramtlich, jedoch nicht behördenübergreifend, ist gegebenenfalls von einer sofortigen und umfassenden hypothetischen Kenntnisnahme auszugehen (E. 8a).

e) Dass das kantonale Steueramt am 20. Mai 2020 die Veranlagungsverfügung und den Einschätzungsentscheid an die Pflichtigen gemeinsam adressiert gemäss Art. 113 Abs. 4 DBG und Art. 117 Abs. 3 DBG bzw. § 123 Abs. 4 StG versandte, ist damit nicht zu beanstanden (E. 5 f.). Folge davon ist, dass mit der Zustellung an den Pflichtigen für beide Ehegatten die Einsprachefrist von 30 Tagen gemäss Art. 140 Abs. 1 DBG bzw. § 147 Abs. 1 StG zu laufen begann, die offensichtlich unbenutzt ablief. Insoweit ist der am 10. Dezember 2020 ergangene Nichteintretensentscheid nicht zu beanstanden. Weiter ersuchte die Pflichtige in ihrem als Einsprache entgegengenommenen Begleitschreiben zur eingereichten Steuererklärung vom 27. November 2020 (Datum Poststempel) auch nicht um Fristwiederherstellung gemäss Art. 133 Abs. 3 DBG und § 129 Abs. 2 StG i.V.m. § 15 Abs. 1 VO StG, obwohl an sich ein Fristwiederherstellungsgrund vorgelegen hätte, da nicht nur Landesabwesenheit, Krankheit etc. zur Fristwiederherstellung berechtigen, sondern auch die unverschuldete Nichtkenntnisnahme der Fristansetzung. Die entsprechende Feststellung in den Einspracheentscheiden, es seien keine Fristwiederherstellungsgründe geltend gemacht worden, erweist sich als zutreffend. Das Schreiben der Pflichtigen vom 27. November 2020 (Datum Poststempel) konnte und musste vom kantonalen Steueramt inhaltlich auch nicht als Revisionsgesuch i.S.v. Art. 147 ff. DBG bzw. § 155 ff. StG verstanden werden.

9. a) Das Gesagte (insbesondere E. 8e) steht indessen unter dem Vorbehalt, dass die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid vom 20. Mai 2020 nicht wegen einer besonders schweren Gehörsverletzung als nichtig zu qualifizieren sind, was nachfolgend zu prüfen ist. Verfügungen und Entscheide sind praxisgemäss nur dann nichtig, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (BGr, 18. Mai 2021, 2C_1022/2020, E. 3.1, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs kann im Ausnahmefall die Nichtigkeit zur Folge haben. Dies gilt nur bei besonders schweren Gehörsverletzungen, namentlich dann, wenn der Betroffene von einem Verfahren gar keine Kenntnis erhält (BGE 129 I 361; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 114 N 12 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 124 N 11 StG; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Steuerverfahrensrecht, 2. A., 2018, § 15 Rz. 55 ff., mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die Nichtigkeit eines Entscheids ist von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden jederzeit von Amtes wegen

zu beachten (BGE 138 II 501 E. 3.1, mit Hinweisen). Die Kognition des Steuerrekursgerichts (vgl. vorne E. 2) ist deshalb insoweit nicht eingeschränkt.

b) Trotz dem nicht angezeigten separaten Versand (E. 8e) darf nicht unbesehen bleiben, dass es in dieser speziellen Einzelfallkonstellation mit der Nichtinformation der Pflichtigen im Ergebnis objektiv zu einer besonders schweren Gehörsverletzung kam, an welcher die nunmehr benachteiligte Pflichtige keine Schuld trägt. Speziell an der vorliegenden Konstellation ist, dass sie zunächst nicht diejenige Person ist, die den Wohnsitz verlegt hat, sondern ihr (Noch-)Ehemann. Sie persönlich brauchte denn auch die Einwohnerkontrolle nicht über einen Wegzug zu informieren. Die Meldepflicht traf nur den umziehenden Pflichtigen (E. 7b, auch zum Folgenden). Eine Änderung des Zivilstands wiederum hätte sie nicht eintragen können, da es den Zivilstand "Trennung" nicht gibt. Sie konnte und durfte deshalb in guten Treuen davon ausgehen, dass sie weiterhin sämtliche an sie adressierte behördliche Sendungen erhalten würde. Das dem letzten Endes nicht so war, war dem Umstand geschuldet, dass sich die Post bei einem Nachsendeauftrag allem Anschein nach bei mehreren aufgeführten Adressaten an der erstgenannten Person orientiert und die Sendung dann gegebenenfalls, ohne die weiteren Adressaten zu informieren, dieser weiterleitet. Dieses Vorgehen ist rechtlich äusserst bedenklich und führte im vorliegenden Fall denn auch zu einer massiven und unverschuldeten Benachteiligung der Pflichtigen, der sie wenig entgegensetzen konnte. Weiter war der Pflichtige nach seinem Wegzug auch nicht mehr berechtigt, die Pflichtige zivilrechtlich i.S.v. Art. 32 ff. OR zu vertreten, da dies ebenfalls das Zusammenleben der Ehegatten voraussetzt (vgl. Art. 166 Abs. 1 ZGB). Deshalb kann nicht davon ausgegangen werden, der Pflichtige habe die Sendung auch als ihr Vertreter entgegengenommen. Der Pflichtige wäre überdies zwar im Rahmen der trotz Ehetrennung fortwährenden ehelichen Beistandspflicht verpflichtet gewesen, die Pflichtige über die ihm zugestellte Veranlagung und Einschätzung zu informieren (Art. 159 Abs. 3 ZGB). Dies vermag jedoch am verfassungsmässigen Anspruch der Pflichtigen auf rechtliches Gehör nichts zu ändern; mithin die Gehörsverletzung im vorliegenden Fall trotzdem noch als besonders schwer einzustufen ist. Weil das Gemeindesteueramt zudem das Steuerregister während mehr als zwei Monaten exakt im fraglichen Zeitraum nicht aktualisierte und die Mutationen auch während beinahe dreier Monate nicht an das kantonale Steueramt weiterleitete (E. 7c/aa), erhielt sie über Monate keine Kenntnis von Mitteilungen (insbesondere Steuer- und Schlussrechnungen) der kantonalen und kommunalen Steuerbehörden, die an beide Ehegatten adressiert waren (E. 5b f.). Sie hatte damit keine Möglichkeit, rechtzeitig auf die ergangene Veranlagung

und Einschätzung reagieren zu können. Als sie dann schliesslich erstmals direkt vom Gemeindesteuernamt angeschrieben wurde, reagierte sie umgehend und reichte innerhalb von ca. zwei Wochen ihre Steuererklärung samt Beilagen nach.

c) Im Ergebnis hatte die Pflichtige nach Treu und Glauben einen verfassungsmässigen Anspruch darauf, dass die Post bei ihr in C zumindest einen Zustellungsversuch der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids vorgenommen hätte. Rein objektiv ist es damit wegen einer Verkettung unglücklicher Umstände trotz korrektem Handeln des kantonalen Steueramts bei der Pflichtigen zu einer unverschuldeten besonders schweren Gehörsverletzung gekommen, woran die Post die Hauptschuld trägt. Dieses Fehlverhalten der Post muss sich die Pflichtige mangels entsprechender Instruktion nicht anrechnen lassen (BGr, 23. April 2020, 2C_272/2020, E. 3.3 e contrario, mit Hinweisen). Die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid leiden damit an einem unheilbaren Verfahrensmangel, da sie der Pflichtigen bis anhin nicht eröffnet worden sind. Sie sind damit als nichtig zu betrachten und konnten demnach auch nicht in Rechtskraft erwachsen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 147-153a N 17 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 155-162a N 14 StG). Folglich ist auch dem Einspracheentscheid vom 10. Dezember 2020 die Grundlage entzogen (E. 2a). Der Anspruch der Steuerpflichtigen auf einen gesetzlichen Instanzenzug gebietet diesfalls zwingend die Nachholung des Taxationsverfahrens durch die Steuerverwaltung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 143 N 28 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 30 StG).

d) Der Einspracheentscheid vom 10. Dezember 2020 betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2018 ist damit unter Feststellung der Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung und des Einschätzungsentscheids vom 20. Mai 2020 im Sinn der Erwägungen aufzuheben und die Sache an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Da zumindest die Pflichtige in der Zwischenzeit am 27. November 2020 (Datum Poststempel) die Steuererklärung 2018 samt Beilagen einreichte, ist der für die Veranlagung/Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG notwendige Untersuchungsnotstand vor rechtsgültiger Eröffnung ihr gegenüber wieder weggefallen und demnach die Vornahme einer solchen aktuell nicht angezeigt. Die Veranlagungs- und Einschätzungsbehörde ist anzuhalten, die Pflichtigen, gegebenenfalls unter vorgängi-

ger Anhaltung zur Vervollständigung des Sachverhalts unter nochmaligem Hinweis auf ihre Mitwirkungspflichten, gehörig zu veranlagern und einzuschätzen.

10. a) Eine Rückweisung mit – wie hier – offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kostenregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt wurde (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013, E. 3; VGr, 22. April 2015, SB.2014.00131, E. 3). Daher wären die Gerichtskosten grundsätzlich dem Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen. Da sich das kantonale Steueramt nichts vorzuwerfen braucht (E. 8e), sind die Kosten ausnahmsweise auf die Gerichtskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 3 DBG bzw. § 151 Abs. 3 StG). Eine Parteientschädigung wurde nicht beantragt und ist auch nicht zuzusprechen.

b) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 10. Dezember 2020 wird aufgehoben. Unter Feststellung der Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2020 betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2018, wird die Sache im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 10. Dezember 2020 wird aufgehoben. Unter Feststellung der Nichtigkeit des Einschätzungsentscheids vom 20. Mai 2020 betreffend die Staats- und Gemeinde-

steuern, Steuerperiode 2018, wird die Sache im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]