



Entscheid

4. Juli 2012

Mitwirkend:

Einzelrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

vertreten durch Suter & Blum Treuhand AG,
Sihlfeldstrasse 56, 8003 Zürich,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2009 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2009

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) wurde am 28. Juli 2011 vom kantonalen Steueramt für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2009, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 102'400.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 104'000.- (zum Satz von Fr. 105'000.-) eingeschätzt. In der gleichzeitig eröffneten Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer 2009 setzte das kantonale Steueramt das steuerbare Einkommen auf Fr. 106'000.- (zum Satz von Fr. 104'600.-) fest.

B. Auf die hiergegen vom Pflichtigen am 22. September 2011 erhobene Einsprache trat das kantonale Steueramt am 18. Oktober 2011 infolge Verspätung nicht ein. Dabei wies es ein sinngemäss gestelltes Fristwiederherstellungsgesuch ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 21. November 2011 liess der Pflichtige dem Steuerrekursgericht formell beantragen, die Frist für die Einsprachen wieder herzustellen und die Einsprachen zur materiellen Prüfung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Tatsächlich machte er jedoch im Rekurs- und Beschwerdeverfahren erstmals geltend, dass die oben genannten Veranlagungsentscheide der Vertreterin infolge eines Postzurückbehaltungsauftrags erst am Montag, den 23. August 2011 zugestellt worden seien. Der Fristenlauf beginne damit am 23. (recte 24.) August 2011. Somit erweise sich die Einsprache als rechtzeitig und erübrige sich die Frage nach einer allfälligen Wiederherstellung der Einsprachefrist.

In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 13. Dezember 2011 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Dabei bestritt es, dass der ursprünglich bis 15. August 2011 erteilte Postzurückbehaltungsauftrag um eine Woche verlängert worden sei. Allenfalls sei dieser Auftrag mit der Durchsicht oder Mitnahme von Sendungen bereits früher automatisch beendet worden.

D. Am 30. Mai 2012 erhielt das kantonale Steueramt Gelegenheit, den Nachweis zu erbringen, dass die tatsächliche Zustellung der streitbetroffenen Einschätzungsentscheide vor dem 23. August 2011 erfolgt sei. Hierauf erklärte es, der Nachweis könne in der verlangten Form nicht erbracht werden, erübrige sich jedoch im vorliegenden Fall, da bezüglich der mit B-Post versandten Entscheide in guten Treuen davon ausgegangen werden könne, dass die Zustellung spätestens nach fünf Tagen, d.h. am 3. August 2011 erfolgt sei. Die Kenntnisnahme der Entscheide durch die Vertreterin sei dabei nicht Voraussetzung für eine ordnungsgemässe Zustellung.

Auf die weiteren Parteivorbringen 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 bzw. 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 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 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 bzw. Einschätzung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57).

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 bzw. den Einschätzungsentscheid innert 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben. Die Einsprachefrist beginnt gemäss Art. 133 Abs. 1 DBG bzw. § 12 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) am

Tag nach der Zustellung des Entscheids zu laufen und ist – wie die Beschwerde- und Rekursfrist – eine Verwirkungsfrist (BGr, 6. Februar 1987 = ASA 58, 285; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 18 DBG und § 140 N 48 StG mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Eine nach Ablauf der Frist erhobene Einsprache ist unwirksam und vermag keine materielle Überprüfung der angefochtenen Veranlagung bzw. Einschätzung herbeizuführen, selbst dann, wenn diese formell oder materiell fehlerhaft sein sollte. Auf eine verspätete Einsprache darf die Einsprachebehörde deshalb – vorbehältlich einer Fristwiederherstellung – nicht eintreten.

b) Unter welchen Voraussetzungen Entscheide gültig eröffnet worden sind, beurteilt sich nach Art. 116 f. DBG bzw. § 9 VO StG. Demgemäss gilt die Zustellung einer Sendung (als fristauslösendes Ereignis) als vollzogen, 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. Hat eine natürliche Person einen Vertreter bestellt und wurde die Bevollmächtigung gegenüber der Steuerbehörde kundgetan, hat die Zustellung indes an diesen zu erfolgen (§ 127 Abs. 2 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 117 N 19 DBG), und zwar an dessen Geschäftsort. Die Zustellung ist eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmebedürftige (einseitige) Rechtshandlung und dann erfolgt, wenn die Sendung in den Herrschaftsbereich des Adressaten bzw. seines Vertreters gelangt ist. Dies ist namentlich dann der Fall, wenn die Verfügung oder der Entscheid im Briefkasten des Adressaten deponiert wird.

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 1985 Nr. 49 und 1970 Nr. 35; BGE 61 I 6 und 92 I 257; StE 1991 B 93.6 Nr. 10).

d) Erfolgt die Sendung eingeschrieben (Einschreiben bzw. Recommandé, R [früher: Lettre signature, LSI]) oder mittels Gerichtsurkunde (GU), muss der Adressat den Empfang der Post zuhänden des Absenders bestätigen. Wird der Adressat einer solchen Sendung anlässlich einer versuchten Zustellung nicht angetroffen, wird eine Abholeinladung in seinen Briefkasten oder sein Postfach gelegt. Diesfalls wird die Sendung nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung in jenem Zeitpunkt zugestellt, in welchem die Post abgeholt wird. Geschieht dies nicht binnen der siebentägigen Abhol-

frist, gilt die Sendung als am letzten Tag dieser Frist zugestellt, und zwar auch dann, wenn der Adressat die Post beauftragt hat, die Sendung länger als sieben Tage zur Abholung bereitzuhalten (BGr, 27. Oktober 2000, StE 2001 B 96.21 Nr. 8; BGr, 23. März). Diese Zustellungsfiktion gilt allerdings nur, wenn ein besonderes Verfahrens- oder Prozessrechtsverhältnis vorliegt, bei welchem der Steuerpflichtige nach Treu und Glauben im konkreten Einzelfall mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit mit der Zustellung eines behördlichen Akts rechnen musste. In diesem Fall hat er dafür zu sorgen, dass ihm Entscheide, welche das Verfahren betreffen, zugestellt werden können (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 133 N 7 DBG mit Hinweisen). Besteht kein derartiges Verfahrens- oder Prozessrechtsverhältnis, dann schadet dem Steuerpflichtigen ein allfälliger Postzurückbehaltungsauftrag nicht. Dies gilt auch beim Vorhandensein eines Vertretungsverhältnisses. In diesem Fall gilt die Sendung erst dann als zugestellt, wenn sie bei der Post abgeholt wird bzw. die Post die zurückbehaltene Sendung dem Adressaten in den Briefkasten legt. Bei allen eingeschriebenen Sendungen kann der Nachweis über Vollzug und Zeitpunkt der Zustellung (tatsächlich oder fiktiv) über den elektronischen Dienst der Post "Track & Trace" erbracht werden.

e) 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. In diesem Fall lässt sich der Beweis nur aufgrund von Indizien oder den gesamten Umständen des Einzelfalls erbringen. Wird der Vollzug oder der Zeitpunkt der Zustellung einer uneingeschriebenen Sendung bestritten, muss im Zweifel auf die Darstellung des Empfängers abgestellt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 29 DBG; BGE 103 V 63 E. 2.a S. 66). Erreicht eine uneingeschriebene Sendung den Adressaten infolge eines Postzurückbehaltungsauftrags erst später als dies nach dem gewöhnlichen Lauf der Postzustellung zu erwarten gewesen wäre, dann ist grundsätzlich der tatsächliche, vom Pflichtigen behauptete Zustellungszeitpunkt massgebend. Ein früherer fiktiver Zustellungszeitpunkt darf nur angenommen werden, wenn sich der Adressat in einem besonderen Verfahrens- oder Prozessrechtsverhältnis befand, d.h. mit der Zustellung einer amtlichen Sendung rechnen und dementsprechende Vorkehrungen zum Empfang dieser Sendung treffen musste (BGE 127 I 34 mit Verweisungen).

3. Vorliegend ist in erster Linie streitig, in welchem Zeitpunkt die Veranlagungsverfügung bzw. der Einschätzungsentscheid der Steuerperiode 2009 der Vertreterin zugestellt wurden. Die Frage einer allfälligen Wiederherstellung der Einsprachefrist stellt sich nur dann, wenn auf einen früheren als den vom Pflichtigen behaupteten Zustellzeitpunkt abzustellen wäre.

a) Die beiden Entscheide datieren vom 28. Juli 2011 und wurden laut Darstellung des kantonalen Steueramts mit B-Post an die Adresse der Vertreterin versandt. Nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge ist bei B-Postsendungen mit einer verzögerten Zustellung von bis zu fünf Tagen zu rechnen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 29 DBG und § 126 N 34 StG). Somit kann mit dem kantonalen Steueramt davon ausgegangen werden, dass die Sendung der Adressatin spätestens am 3. August 2011 hätte zugestellt werden können.

b) Indes hat vorliegend die Vertreterin der Post unbestrittenermassen einen Zurückbehaltungsauftrag bis zum 15. August 2011 erteilt, der bis und mit Sonntag, 22. August 2011 verlängert worden ist. Infolgedessen hat die Vertreterin die fragliche Sendung erst am 23. August 2011 in Empfang genommen und ist nach dem Gesagten grundsätzlich dieser Zustellungszeitpunkt massgebend (vgl. vorne E. 2.e). Die Fiktion einer früheren Zustellung wäre jedoch wie gesehen auch in diesem Fall möglich, sofern sich die Adressatin in einem besonderen Verfahrens- oder Prozessrechtsverhältnis befand. Dies ist in einem Rechtsmittelverfahren (Einsprache-, Rekurs- und Beschwerdeverfahren) regelmässig der Fall. Dagegen kann in einem Veranlagungsverfahren die Unterlassung des Adressaten, geeignete Vorkehrungen für die Zustellbarkeit von amtlichen Sendungen zu treffen, nicht generell, sondern nur in Einzelfällen als schuldhafte Vereitelung einer Zustellung angenommen werden. Gegenüber Steuerpflichtigen, die wiederholt Aufforderungen zur Einreichung der Steuererklärung nicht befolgten und deshalb nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt werden mussten, entsteht ein Verhältniss, das die Empfangspflicht von behördlichen Sendungen begründet, bereits mit der im kantonalen Amtsblatt veröffentlichten Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung für die Staats- und Gemeindesteuern (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00021, www.vgrzh.ch, auch zum Folgenden). Denn bei Nichtbefolgung der Aufforderung zur Einreichung der Steuerklärung muss der Steuerpflichtige immer und relativ bald darauf mit einer behördlichen Mahnung rechnen (Weisung der Finanzdirektion über das Steuerklärungsverfahren im Kalenderjahr 2010 vom 17. September

2010, ZStB I Nr. 31/024, Rz. 62). Bei fortdauernder Säumnis hat er ausserdem zwingend mit einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen zu rechnen (Art. 130 Abs. 2 DBG, § 139 Abs. 2 StG). In diesem Fall ist es gerechtfertigt, vom Steuerpflichtigen resp. seinem Vertreter Massnahmen zu verlangen, welche die Zustellbarkeit von amtlichen Sendungen ermöglichen. Dies gilt erst recht, wenn der Steuerpflichtige bereits in früheren Jahren wegen Nichteinreichens der Steuererklärung nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt wurde. In diesem Sinn besteht auch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bereits im Veranlagungsverfahren ein die Empfangspflicht begründendes Verfahrensverhältnis (BGr, 5. Mai 2008, 2C_689/2007, www.bger.ch). Hat der Steuerpflichtige dagegen – wie hier – die Steuererklärung eingereicht, entsteht zwar auch ein Verfahrensverhältnis. Doch muss der Pflichtige in diesem Fall nicht zwingend und im gleichen Ausmass mit der Zustellung von amtlichen Sendungen rechnen. Denn es kann sein, dass die Einschätzung aufgrund der Steuererklärung erfolgt und dem Steuerpflichtigen in diesem Fall der Abschluss der Einschätzung lediglich durch informative Zustellung der Schlussrechnung angezeigt wird (§ 126 Abs. 4 StG).

d) Selbst wenn man aber in diesem Fall ein ab Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung (im Januar 2010) beginnendes Verfahrensverhältnis mit Empfangspflicht annehmen wollte, kann die Obliegenheit, den Empfang von behördlichen Sendungen sicherzustellen, nicht unbeschränkt lange, sondern maximal ein Jahr lang aufrechterhalten werden (BGr, 23. März 2006, 2P_120/2005, www.bger.ch). Dieses Jahr war im vorliegenden Fall im Zeitpunkt der Einschätzung (28. Juli 2011) bereits lange abgelaufen. Anderweitige Umstände, die geeignet gewesen wären, die Empfangspflicht nach Ablauf dieses Jahres wieder aufleben zu lassen, sind im vorliegenden Fall nicht ersichtlich und wurden vom kantonalen Steueramt zu Recht auch nicht geltend gemacht. Denn die Einschätzungen, womit das kantonale Steueramt ohne Vorankündigung in mehreren Punkten von der Steuererklärung abwich, erfolgten sozusagen wie ein Blitz aus heiterem Himmel. Daran ändert im Übrigen auch die Tatsache nichts, dass sich der Pflichtige durch ein Steuerberatungsbüro vertreten liess, besteht doch auch bei Vertretern keine permanente Empfangspflicht. Mit anderen Worten darf nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch bei vertretenen Steuerpflichtigen die Zustellfiktion nur bei Bestehen eines besonderen Verfahrens- oder Prozessrechtsverhältnisses im dargelegten Sinn angewendet werden (BGE 127 I 34 E. 2a.aa). Einzig in diesem Fall wäre ein Postzurückbehaltungsauftrag der Vertreterin wirkungslos.

e) Nach dem Gesagtem ist im vorliegenden Fall von einer Zustellung am 23. August 2011 auszugehen. Folglich begann die 30-tägige Einsprachefrist am 24. August 2011 und endete am Donnerstag, 22. September 2011, sodass die Einsprache vom 22. September 2011 rechtzeitig erfolgte und das kantonale Steueramt zu Unrecht nicht darauf eingetreten ist. Somit sind in Gutheissung der Rechtsmittel die Einspracheentscheide vom 18. Oktober 2011 aufzuheben und die Sache zur Durchführung des Einspracheverfahrens und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

4. Gemäss Art. 144 Abs. 2 DBG und § 151 Abs. 2 StG werden die Kosten ganz oder teilweise dem obsiegenden Beschwerdeführer/Rekurrenten auferlegt, wenn er bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Einschätzungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Recht gekommen wäre. Diese Voraussetzung ist vorliegend gegeben. Denn der Pflichtige trug den entscheidenden Sachverhalt (Bestehens eines Postzurückbehaltungsauftrags), der zur Gutheissung der Rechtsmittel führte, erstmals im Beschwerde- und Rekursverfahren vor. Vorher erwähnte er – ohne weitere Begründung – nur, dass der Einschätzungsentscheid und die Veranlagungsverfügung 2009 infolge Ferienabwesenheit erst am 23. August 2011 beim Vertreter eingingen. Aufgrund dieser ungenauen Sachdarstellung ist das kantonale Steueramt zu Recht auf die Einsprache(n) nicht eingetreten und hat der Pflichtige das Beschwerde- und Rekursverfahren massgeblich verursacht. Grundsätzlich wären ihm die gesamten Kosten aufzuerlegen. Da jedoch das kantonale Steueramt die vom Pflichtigen vorgetragene Sachdarstellung und überdies auch die vom Einzelrichter des Steuerrekursgerichts vertretene Rechtsauffassung nicht anerkannte (Prot. S. 4), ist davon auszugehen, dass die Entscheidungen des kantonalen Steueramts in Kenntnis der neuen Sachlage nicht anders ausgefallen wären. Unter diesen Umständen sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen und sind keine Parteientschädigungen zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 und § 151 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 18. Oktober 2011 wird aufgehoben und die Sache zur materiellen Beurteilung der Einsprache und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 18. Oktober 2011 wird aufgehoben und die Sache zur materiellen Beurteilung der Einsprache und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]