

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2013.233
1 ST.2013.271

Entscheid

27. Mai 2014

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

**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 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2011

hat sich ergeben:

A. 1. A (nachfolgend der Pflichtige) ist Alleineigentümer eines rund hundertjährigen Mehrfamilienhauses mit vier Wohnungen an der ...strasse 15 im B-Quartier der C. Er wohnt mit seiner russischen Ehefrau und zwei minderjährigen Kindern (Jahrgänge 2001 und 2005) in D (Russland). Die mit einer Hypothek von rund Fr. 2 Mio. belastete Liegenschaft steht – jedenfalls nach den bisher unbestätigten Angaben des Pflichtigen – seit dem Auszug des letzten Mieters im Jahr 1996 oder 1997 leer.

Weil der Pflichtige im Ausland wohnt, forderte ihn der Steuerkommissär mit Schreiben vom 5. März 2013 gestützt auf Art. 118 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 128 des Steuergesetzes vom 28. Juni 1997 (StG) auf, bis zum 5. April 2013 einen Zustellungsempfänger in der Schweiz zu nennen, ansonst Zustellungen entweder durch öffentliche Bekanntmachung ersetzt oder mit gleicher Wirkung unterbleiben würden. Der Steuerkommissär sandte das Schreiben mit normaler Post an die Adresse des Pflichtigen in Russland. Die Frist verstrich in der Folge, ohne dass eine Reaktion des Pflichtigen beim kantonalen Steueramt einging.

2. Der Pflichtige hatte zuvor trotz öffentlicher Aufforderung und individueller Mahnung des Steueramts der C vom 14. Dezember 2012 keine Steuererklärung für die Steuerperiode 2011 eingereicht. Das kantonale Steueramt veranlagte ihn deshalb am 16. April 2013 für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 50'000.- (satzbestimmend Fr. 120'000.-). Gleichentags erfolgte auch die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern nach pflichtgemäßem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 50'000.- (satzbestimmend Fr. 120'000.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 500'000.- (satzbestimmend Fr. 1'000'000.-). Der Steuerkommissär legte die erwähnten Entscheide wie angedroht mangels gültiger Zustelladresse in der Schweiz noch gleichentags zu den Akten.

Am 6. Mai 2013 ging ein auf den 20. April 2013 datierter Brief beim kantonalen Steueramt ein, worin der Pflichtige u.a. kund tat, er habe die Aufforderung zur Nennung eines Zustellempfängers erst nach Ablauf der Frist (5. April 2013) und damit zu spät

erhalten und erhebe dagegen "Einspruch". Statt eine Adresse in der Schweiz zu nennen hielt er lediglich fest, seine Adresse in D sei der C seit Jahren bekannt.

B. Der Steuerkommissär stufte das eben erwähnte Schreiben des Pflichtigen als Einsprache gegen den Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid vom 16. April 2013 ein. Am 2. Juli 2013 forderte er den Pflichtigen im Zuge des nun neu eröffneten Einspracheverfahrens erneut mit normaler Post auf, einen Zustellungsempfänger in der Schweiz zu nennen. Die Frist setzte er dieses Mal etwas grosszügiger bis am 30. August 2013 an. Der Pflichtige meldete sich – soweit aus den Akten ersichtlich – mit Faxeingabe vom 10. September 2013, wobei er es wiederum unterliess, eine innerhalb der Schweiz liegende Zustelladresse zu nennen.

Der Steuerkommissär erliess am 17. Oktober 2013 auf Abweisung der Rechtsmittel lautende Einspracheentscheide und legte diese wie zuvor den Einschätzungs- und Veranlagungsentscheid mangels Zustelladresse in der Schweiz gleichentags ohne Weiterungen zu den Akten. Der Pflichtige sprach am 15. November 2013 beim kantonalen Steueramt vor und nahm in die Steuerakten Einsicht.

C. Am 18. November 2013 erhob der Pflichtige gegen die Einspracheentscheide Beschwerde bzw. Rekurs und beantragte, die Sache an das kantonale Steueramt ins Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren zurückzuweisen, da die Einschätzungs-, Veranlagungs- und Einspracheentscheide mangels rechtsgültiger Zustellung keine Rechtswirkungen entfalten könnten. Eventualiter beantragte er mit einem steuerbaren Einkommen und einem steuerbaren Vermögen von je Fr. 0.- veranlagt bzw. eingeschätzt zu werden.

Mit Verfügung vom 28. November 2013 forderte das Steuerrekursgericht den Pflichtigen erneut auf, einen Zustellungsempfänger in der Schweiz zu nennen, ansonst die Zustellung gerichtlicher Mitteilungen entweder durch öffentliche Bekanntmachung im Amtsblatt ersetzt würde oder mit der gleichen Wirkung unterbleiben würden. Die Verfügung wurde vom Pflichtigen gemäss Zustellbestätigung der russischen Post am 10. Januar 2014 in D gegen Unterschrift ausgehändigt. Mit Faxeingabe vom 31. Januar 2014 beantragte der Pflichtige innert der ihm angesetzten Frist von 21 Tagen, die

Korrespondenz über das schweizerische Konsulat in D zu führen. Eine Zustelladresse in der Schweiz nannte er nicht.

Die dem Pflichtigen mit Verfügung vom 27. Februar 2014 auferlegten Kostenvorschüsse von Fr. 600.- bzw. Fr. 800.- leistete dieser fristgerecht.

Am 25. und 27. Februar 2014 nahm der Pflichtige in den Räumlichkeiten des Steuerrekursgerichts in die Verfahrensakten Einsicht.

Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 21. März 2014 auf Abweisung der Rechtsmittel. Der Pflichtige nahm hierzu am 12./22. Mai 2014 Stellung, nachdem er am 14. April 2014 erneut beim Steuerrekursgericht vorgesprochen hatte.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) aa) Laut Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 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 Verwirklichungsfrist (BGr, 6. Februar 1987 = ASA 58, 285; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 133 N 18 DBG und Kommentar zum Züricher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 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 – Fristwiederherstellung vorbehalten – deshalb nicht eintreten.

bb) Nach Art. 118 DBG bzw. § 128 StG können die Steuerbehörden von einem Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland verlangen, dass er einen Vertreter in der Schweiz bezeichnet. Wird auf Aufforderung hin kein Vertreter bezeichnet, kann die Zustellung von gerichtlichen Mitteilungen durch öffentliche Bekanntmachung im Amtsblatt ersetzt werden oder mit der gleichen Wirkung unterbleiben (so ausdrücklich § 3 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 128 N 9 StG). Als ergänzende Verfahrensvorschrift findet § 3 VO StG im Kanton Zürich auch im Bereich der direkten Bundessteuer Anwendung (vgl. hierzu allgemein Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 104 N 23 DBG). Weigert sich ein Steuerpflichtiger, den Behörden eine Adresse in der Schweiz zu nennen, wäre ein Verzicht auf den Versand bzw. die Publikation eines Entscheids im Übrigen auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage zulässig, denn es ist in der Regel davon auszugehen, dass eine Amtsblattpublikation ausser zusätzlichen und kaum einbringlichen Kosten nichts versprache (vgl. RB 2005 Nr. 7). Die Veröffentlichung von Rubrum und Dispositiv steuerrechtlicher Entscheide (enthaltend die Namen und Steuerfakoren der betroffenen Parteien) erscheint weiter vor dem Hintergrund des Steuergeheimnisses (Art. 110 Abs. 1 DBG und § 120 Abs. 1 StG) als problematisch und ist zum Schutze der Privatsphäre der Betroffenen zu vermeiden. Im Bereich der direkten Bundessteuer handelt es sich schliesslich um eine gegenüber der explizit aufgeführten Amtsblattpublikation (vgl. Art. 116 Abs. 2 DBG) als milder einzustufende Massnahme, ist die Steuerbehörde dort doch grundsätzlich befugt, auf die Aufforderung zur Bezeichnung eines Vertreters gänzlich zu verzichten und *unmittelbar* zur Publikation des Entscheids im kantonalen Amtsblatt zu schreiten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 118 N 7 DBG).

b) aa) Die Aufforderung des Steuerkommissärs an den Pflichtigen vom 5. März 2013, einen Zustellungsempfänger in der Schweiz zu nennen, entsprach den eben erwähnten Gesetzesbestimmungen und ist nicht zu beanstanden. Die Zustellung von steuerrechtlichen Entscheidungen im Ausland ist nämlich grundsätzlich völkerrechtswidrig, weshalb den hiesigen Steuerbehörden gar nichts anderes übrig bleibt, als entsprechende Sendungen an eine Adresse im Inland zu schicken (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 44 DBG und § 126 N 49 StG).

Entgegen der Ansicht des Pflichtigen ist die im Fall einer Weigerung zur Nennung einer Adresse angedrohte Säumnisfolge, wonach auf die Publikation von Ent-

scheiden gänzlich verzichtet werden kann, nicht völkerrechts- oder verfassungswidrig. Art 6 Abs. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK) ist auf reine Steuerverfahren von vornherein nicht anwendbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu DBG N 103 und VB zu StG N 125), weshalb sich Bemerkungen zu diesem Thema im vorliegenden Zusammenhang erübrigen. Der in der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerte Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verpflichtet die Behörden und Gerichte selbstredend dazu, den betroffenen rechtssuchenden Bürgern Entscheide und Verfügungen zur Kenntnis zu bringen. Dieses Grundrecht enthebt eine Partei indessen nicht davon, selber an einem Verfahren mitzuwirken und dafür besorgt zu sein, dass Mitteilungen innert nützlicher Frist und mit verhältnismässigem Aufwand zugestellt werden können (vgl. hierzu etwa die langjährige Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Zustellfiktion bei eingeschriebenen Sendungen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 126 N 42 StG m.w.H.). Die Behörden und Gerichte sind auf ein im Massenverfahren taugliches, durch die Post zur Verfügung gestelltes System angewiesen, welches den eindeutigen Nachweis der Ankunft einer Sendung beim Adressaten (per Einschreiben oder Gerichtsurkunde) erlaubt. Die Inanspruchnahme einer ausländischen Postorganisation ist den hiesigen Steuerbehörden nun aber gerade aus Gründen des Völkerrechts untersagt, was die rasche und eindeutige Zustellung erheblich erschwert. Es ist den Steuerpflichtigen vor diesem Hintergrund durchaus zuzumuten, sich selber zu organisieren und durch die Nennung eines inländischen Zustellempfängers ihren Beitrag an den ordentlichen, effizienten Gang des Verfahrens zu leisten. Weigert sich ein Steuerpflichtiger – wie hier – trotz eindeutiger Aufforderung, einen Zustellempfänger in der Schweiz zu nennen, so hat er sich den Eintritt der Säumnisfolge selber zuzuschreiben und die Konsequenzen zu tragen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist nicht auszumachen. Auch ist die Behörde bzw. das Gericht nicht gehalten, die internen Abläufe jeweils fallbezogen den Wünschen eines Steuerpflichtigen anzupassen, und die Sendungen entweder in die Akten abzulegen, zu publizieren, auf elektronischem Weg zu verschicken oder gar über ein schweizerisches Konsulat oder eine Botschaft ins Ausland zu versenden. Dies würde die gebotene Gleichbehandlung der Bürger untergraben und auch die internen Abläufe im Amt bzw. Gericht unnötig komplizieren.

bb) Der Steuerkommissär versah seine Aufforderung vom 5. März 2013 mit einer Frist von einem Monat (Fristablauf am 5. April 2014). Gemäss Informationen der Post betreffend Beförderungszeiten für Briefe ins Ausland ist bei Sendungen in die

Russische Föderation – unter Annahme der langsamsten Beförderungsmethode "Economy" – unter normalen Umständen mit der Ankunft beim Empfänger innert 10 bis 20 Tagen zu rechnen. Die Frist wurde vom Steuerkommissär demnach nicht zu knapp berechnet und erscheint nicht als willkürlich, durfte er doch vom normalen Lauf der Dinge ausgehen. Dem Pflichtigen wären – wäre es nicht zu einer unvorhergesehenen Verzögerung gekommen – nach dem Empfang bis zum Ablauf der Frist noch rund zwei Wochen geblieben, um sich um die Organisation einer Zustelladresse in der Schweiz zu kümmern, was ausreichend ist.

cc) Nachdem beim kantonalen Steueramt innert Frist keine Antwort eingegangen war, erliess es am 16. April 2013 den Veranlagungs- und den Einschätzungsentscheid. Zu Recht wurden diese Entscheide androhungsgemäss ohne Weiterungen zu den Akten gelegt, denn eine Verpflichtung, sie ins Ausland zu verschicken oder zu publizieren, bestand wie gesehen nicht.

dd) Entscheidungen müssen nicht nur eine bestimmte Form aufweisen, um gültig zu sein. Sie müssen vielmehr der steuerpflichtigen Person gegenüber als Ausfluss aus ihrem Anspruch auf rechtliches Gehör auch eröffnet (mitgeteilt) werden, was in aller Regel durch Zustellung der entsprechenden Entscheidung an die steuerpflichtige Person geschieht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 17 DBG und § 126 N 22 StG).

Die rechtsgültige Eröffnung der Entscheidung durch Ablage in den Akten setzt voraus, dass dem Pflichtigen genügend Zeit blieb, um eine Adresse in der Schweiz zu nennen. Weil die entsprechende Aufforderung des Steuerkommissärs vom 5. März 2013 nicht eingeschrieben, sondern lediglich mit normaler Post verschickt wurde, steht das genaue Ankunftsdatum der Sendung in dessen Briefkasten nicht mit letzter Sicherheit fest. Zu Gunsten des Pflichtigen ist deshalb davon auszugehen, dass sich die Übermittlung der Briefpostsendung nach D tatsächlich verzögert hat, und Letztere erst im Lauf des Aprils 2013 eintraf. Immerhin steht aufgrund der Datierung des Antwortschreibens fest, dass der Pflichtige die Aufforderung der Steuerbehörde aller spätestens am 20. April 2013 in den Händen hielt und ab diesem Zeitpunkt darauf hätte reagieren können. Ebenso musste ihm bewusst sein, dass die Sache dringlich war, denn die ihm gesetzte Frist war schon zwei Wochen früher, am 5. April 2013, abgelaufen. Er wäre unter diesen Umständen gehalten gewesen, unverzüglich zu reagieren,

und seiner Verpflichtung zur Nennung eines Zustellempfängers in der Schweiz nachzukommen.

Der Pflichtige antwortete am 4. Mai 2013 (Datum des schweizerischen Poststempels). Der eingeschrieben versandte, auf den 20. April 2013 datierte Brief wurde vom Pflichtigen oder einer Drittperson an der Poststelle ...strass, ...strasse 101, in E abgegeben. Eine Zustelladresse in der Schweiz nannte der Pflichtige nicht. Ein identisches Schreiben wurde rund drei Wochen später am 25. Mai 2013 erneut an das kantonale Steueramt verschickt, ebenfalls ab einer Poststelle in der Schweiz.

Vom Zeitpunkt der Kenntnisnahme der Verpflichtung, einen Zustellungsempfänger zu nennen, am 20. April 2013, bis zum Versand des zweiten Briefes am 25. Mai 2013 vergingen mehr als vier Wochen, in denen der Pflichtige ausreichend Gelegenheit gehabt hätte, die nötigen Vorkehren zu treffen, um dem kantonalen Steueramt eine Adresse in der Schweiz zu nennen. Die angedrohten Wirkungen (Möglichkeit der Zustellung von behördlichen Mitteilungen durch Ablage in die Akten) traten damit spätestens in jenem Zeitpunkt ein. Die Zustellung des Veranlagungs- bzw. des Einschätzungsentscheids ist damit entgegenkommenderweise erst auf den 25. Mai 2013 zu legen. Die Einsprachefrist begann somit am 26. Mai 2013 zu laufen und endete am 24. Juni 2013. Da innerhalb dieser Frist keine Eingaben des Pflichtigen beim kantonalen Steueramt eingingen, sind die erwähnten Entscheide in Rechtskraft erwachsen, was von Amts wegen festzustellen ist.

Es folgt daraus, dass die damals festgesetzten Steuerfaktoren wegen Ablaufs der Rechtsmittelfrist unabänderlich sind, weshalb auf die materiellen Vorbringen des Pflichtigen nicht weiter einzugehen ist.

ee) Der Steuerkommissär durfte das Schreiben des Pflichtigen vom 20. April 2013 nicht als Einsprache behandeln und nicht ein Einspracheverfahren eröffnen. Es ist dem Pflichtigen beizupflichten, dass ein Rechtsmittelwille zu jenem Zeitpunkt fehlte, denn er konnte von der Fällung des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheids gar keine Kenntnis haben und wehrte sich auch nicht gegen die Festsetzung der Steuerfaktoren. Aus dem Wortlaut des Schreibens geht vielmehr klar hervor, dass der Pflichtige sich ausschliesslich zur Problematik der Zustelladresse in der Schweiz äussern wollte. Den Einspracheentscheiden des kantonalen Steueramts vom 17. Oktober 2013

fehlt es damit an einer rechtlichen Grundlage, weshalb sie als nichtig anzusehen und von Amts wegen aufzuheben sind.

c) Der Pflichtige greift die eben geschilderten Umstände rund um die Zustellung des Veranlagungs- bzw. des Einschätzungsentscheids, die Nennung eines Zustellempfängers in der Schweiz und die Gültigkeit des Einspracheverfahrens in seiner Beschwerde- bzw. Rekursschrift vom 18. November 2013 und in seiner Stellungnahme vom 12. Mai 2014 auf. Ebenso bildet die Rechtmässigkeit der Entscheidung betreffend der erwähnten vorinstanzlichen Entscheide vorliegend Prozessgegenstand. Das Steuerrekursgericht konnte damit ohne Weiteres auf eine zusätzliche Anhörung des Pflichtigen zu diesem Thema verzichten, ohne dessen rechtliches Gehör zu verletzen.

2. a) Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel, soweit darauf einzutreten ist. Die (reduzierten) Kosten des vorliegenden Gerichtsverfahrens sind dem unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Parteientschädigungen werden nicht zugesprochen.

b) Nachdem der Pflichtige die Verfügung vom 28. November 2013 ignoriert hat und bewusst davon absah, in der Schweiz einen Zustellungsempfänger zu nennen, ist der vorliegende Entscheid androhungsgemäss und in Anwendung von § 3 VO StG durch Ablage in die Akten zu eröffnen. Der Pflichtige wurde im Lauf des vorinstanzlichen Verfahrens von der Steuerbehörde, aber auch vorliegend vom Steuerrekursgericht immer wieder per Verfügung, per Telefon und auch persönlich aufgefordert, eine Adresse in der Schweiz zu nennen. Dessen standhafte Weigerung, dieser Aufforderung nachzukommen, erscheint unter den Umständen als trölerisch und treuwidrig und verdient keinen Schutz.

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid vom 17. Oktober 2013 wird aufgehoben und es wird festgestellt, dass die Veranlagungsverfügung vom 16. April 2013 betreffend direkte Bundessteuer (1.1.-31.12.2011) in Rechtskraft erwachsen ist.
2. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid vom 17. Oktober 2013 wird aufgehoben und es wird festgestellt, dass der Einschätzungsentscheid vom 16. April 2013 betreffend Staats- und Gemeindesteuern (1.1.-31.12.2011) in Rechtskraft erwachsen ist.

[...]