

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2014.108
1 ST.2014.120

Beschluss

11. Juli 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter
Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

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 2012 (Fristwiederherstellung) sowie
Staats- und Gemeindesteuern 2012 (Fristwiederherstellung)**

hat sich ergeben:

A. Mit Vorentscheid vom 26. Februar 2013 (eingeschrieben versandt, aber am Postschalter nicht abgeholt) bzw. 15. März 2013 (abgeholt am Schalter am 23. März 2013) wurde A (nachfolgend der Pflichtige) die Inanspruchnahme der Steuerhoheit durch den Kanton Zürich ab 1. Januar 2012 eröffnet. Am 28. Oktober 2013 veranlagte bzw. schätzte ihn das kantonale Steueramt für die Steuerperiode 2012 nach pflichtgemäsem Ermessen ein, nachdem er trotz Mahnung vom 11. Juli 2013 die Steuererklärung nicht eingereicht hatte. Dabei wurde das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern mit Fr. 70'000.-, das steuerbare Vermögen mit Fr. 0.- veranlagt.

B. Mit Schreiben vom 27. Januar, 5. und 17. Februar 2014 teilte der Pflichtige dem Steueramt der Stadt B mit, er sei nach wie vor in C SG wohnhaft und steuerpflichtig. In B habe er sich lediglich während seines Studiums als Wochenaufenthalter aufgehalten. Mittlerweile habe er aber die Wohnung in D (Gemeinde B) gekündigt. Er habe die Steuern für die Jahre 2012 und 2013 ordnungsgemäss dem Steueramt C SG bezahlt.

Am 27. Februar 2014 erhob der Pflichtige Einsprache gegen den Vorentscheid vom 26. Februar/15. März 2013 und stellte sinngemäss ein Gesuch um Wiederherstellung der Einsprachefrist, da er vom 4. Februar 2013 bis 5. April 2013 Militärdienst geleistet habe. Er habe den Steuerhoheitsentscheid erst am 27. Februar 2014 erhalten, weswegen sich seine Einsprache als rechtzeitig erweise.

Das kantonale Steueramt trat unter Abweisung des Fristwiederherstellungsgesuchs mit Entscheiden vom 28. März 2014 auf die Einsprache wegen Verspätung nicht ein und auferlegte dem Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern Verfahrenskosten von Fr. 200.-.

C. Mit Eingabe vom 5./6. Mai 2014 teilte der Pflichtige dem Steuerrekursgericht mit, vom 7. April bis 4. Mai 2014 als E im militärischen Wiederholungskurs geweiht zu haben und daher nicht in der Lage gewesen zu sein, Beschwerde bzw. Rekurs in-

nert der vorgegebenen dreissig Tage zu erheben. Dies erfolge unter Einbezug des Militärdienstes indessen noch rechtzeitig bis zum 24. Mai 2014.

Am 13./14. Mai 2014 erhob der Pflichtige Beschwerde bzw. Rekurs mit dem sinngemässen Antrag, die Einspracheentscheide aufzuheben und die Sache an das kantonale Steueramt zur materiellen Behandlung zurückzuweisen. Betreffend die Beschwerde- und Rekursfrist machte er geltend, unter Berücksichtigung seines Militärdienstes vom 7. April bis 4. Mai 2014 rechtzeitig zu sein.

Mit Verfügung vom 5. Juni 2014 setzte das Steuerrekursgericht dem Pflichtigen Frist zur Stellungnahme zur Verspätung an, unter Hinweis darauf, dass ungeachtet des Militärdienstes Beschwerde- und Rekursfrist am 30. April 2014 abgelaufen seien.

In seiner Stellungnahme vom 12. Juni 2014 führte der Pflichtige aus, in der Auffassung gehandelt zu haben "dass der Wehrpflichtige während seines Dienstes nicht betrieben werden kann und Termine und Fristen sistiert sind." Der Empfang der Einspracheentscheide sei durch seine Mutter, F, am 31. März 2014 quittiert worden. Er selbst habe sich vom 1. bis 7. April 2014 als G der H auf einem Einsatz nach I befunden. Zudem habe man als E einer Militäreinheit auch noch ausserordentlich viel an direkter Vorbereitung vor dem Wiederholungskurs zu erledigen.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 147 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) kann der Steuerpflichtige die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts innert 30 Tagen nach Zustellung mit Beschwerde/Rekurs anfechten. Die Beschwerde-/Rekursfrist ist – wie die Einsprachefrist – eine Verwirkungsfrist; mit deren Ablauf muss feststehen, ob der ergangene Entscheid angefochten oder anerkannt ist. Eine verspätete Beschwerde bzw. ein verspäteter Rekurs ist – wie auch eine nach Ab-

lauf der Frist erhobene Einsprache – unwirksam und vermag im Interesse der Rechtssicherheit keine materielle Prüfung des angefochtenen Einspracheentscheids herbeizuführen, selbst wenn er formell oder materiell fehlerhaft sein sollte; auf eine verspätete Beschwerde bzw. einen verspäteten Rekurs darf das Steuerrekursgericht folglich nicht eintreten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 140 N 4 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 147 N 5 StG). Vorbehalten bleibt die Wiederherstellung der versäumten Frist.

Nach § 12 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) wird der Tag der Zustellung eines Entscheids bei der Berechnung der Frist nicht mitgezählt (Abs. 1). Ist der letzte Tag der Frist ein Samstag oder öffentlicher Ruhetag, so endet sie am nächsten Werktag. Samstage und öffentliche Ruhetage im Lauf der Frist werden mitgezählt (Abs. 2). Die Frist gilt als eingehalten, wenn die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist an die Behörde gelangt oder der Post übergeben worden ist (Abs. 3). Für die Beschwerde gilt eine entsprechende Regelung (Art. 133 i.V.m. Art. 140 Abs. 4 DBG).

Die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden gilt als vollzogen, wenn sie an den Adressaten selbst oder an ein zu seiner Haushaltung gehörendes erwachsenes Familienmitglied oder an eine Person mit (Anscheins-)Postvollmacht erfolgt und von diesen Personen für den Adressaten entgegengenommen wird (§ 9 Abs. 1 VO StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 17 ff. DBG und § 126 N 22 ff. StG).

b) Die Einspracheentscheide vom 28. März 2014 wurden unbestrittenermassen am 31. März 2014 durch die Mutter des Pflichtigen am Postschalter abgeholt. Nachdem der Pflichtige aktenkundig mit Schreiben vom 27. Februar 2014 den Wunsch äusserte, die Post an die Adresse seiner Mutter in C SG zugesandt zu bekommen, ist die Zustellung mit der Aushändigung an letztere rechtsgültig erfolgt (Familienangehörige mit gleichem Namen und Adresse brauchen sich nicht gegenseitig zu bevollmächtigen, <http://www.post.ch/post-empfangen-vollmacht.htm>). Etwas anderes macht auch der Pflichtige nicht geltend. Demnach begann die Beschwerde-/Rekursfrist am 1. April 2014 zu laufen und endete am Mittwoch, 30. April 2014. Die Beschwerde-/Rekursschrift vom 13./14. Mai 2014 erweist sich damit als verspätet.

2. a) Der Pflichtige stellt sich auf den Standpunkt, die Frist erstrecke sich um die im Militärdienst verbrachte Zeit (vom 7. April bis 4. Mai 2014). In seiner Eingabe vom 12. Juni 2014 macht er sodann erstmals geltend, in der Zeit vom 1. bis 7. April 2014 auslandsabwesend (namentlich im Dienst der H in I) gewesen zu sein. Beweismittel hierfür erbringt er jedoch nicht, obschon ihm dies ein Leichtes wäre.

Den Ausführungen des Pflichtigen ist sinngemäss ein Gesuch um Wiederherstellung der Beschwerde- und Rekursfrist zu entnehmen.

b) Hat ein Steuerpflichtiger eine Frist für die Geltendmachung eines Rechts versäumt, ist Wiederherstellung zu gewähren, wenn er nachweist, dass er oder sein Vertreter ohne Verschulden entweder von der Fristansetzung nicht rechtzeitig Kenntnis erhielt oder durch schwerwiegende Gründe an der Einhaltung der Frist gehindert wurde; als solche Gründe gelten z.B. Krankheit, Todesfall in der Familie, Landesabwesenheit oder Militärdienst (§ 129 Abs. 2 StG i.V.m. § 15 Abs. 1 VO StG). Art. 133 Abs. 3 DBG deckt sich inhaltlich mit der kantonrechtlichen Ordnung; mithin kennt auch das Bundessteuerrecht eine entsprechende Regelung.

Nach der Rechtsprechung vermag nicht jede Krankheit, jede Landesabwesenheit und jeder Militär-/Zivildienst die Fristversäumnis zu entschuldigen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 133 N 19 DBG). Als Entschuldigungsgründe gelten die einzelnen Tatbestände nur dann, wenn sie den Steuerpflichtigen an der rechtzeitigen Vornahme der in Frage stehenden Handlungen gehindert haben. Zwischen dem Hinderungsgrund und der Verspätung muss also ein (adäquater) Kausalzusammenhang bestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 30 und N 32 DBG und § 129 N 40 und N 42 StG). Im Interesse der Rechtssicherheit und eines geordneten Rechtsgangs darf nicht leichthin ein Grund angenommen werden, der ein fristgerechtes Handeln gehindert hat. Ein solcher ist nach dem praxisgemäss strengen Massstab nur zu bejahen, wenn dem Gesuchsteller auch bei Aufwendung der üblichen Sorgfalt die Wahrung seiner Interessen verunmöglicht oder unzumutbar erschwert wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 23 DBG und § 129 N 32 StG; VGr, 16. Dezember 2003, SB.2003.00049, E. 4.1, www.vgr.zh.ch).

Voraussetzung jeder Fristwiederherstellung ist, dass die Fristversäumnis nicht auf ein Verschulden des Säumigen zurückzuführen ist. Unverschuldet ist die Versäum-

nis, wenn dafür objektive Gründe vorliegen und der Partei bzw. dem Vertreter keine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann. Keine Fristwiederherstellung ist zu gewähren, wenn der Pflichtige aus voraussehbaren Gründen säumig wird, so zum Beispiel gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei einem ordentlichen militärischen Wiederholungskurs (BGr, 30. August 1991 = ASA 61, 522). Eine rechtsirrtümliche Annahme über den Fristenlauf oder Rechtsunkenntnis ist ebenfalls kein Wiederherstellungsgrund (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 25 DBG und § 129 N 35 StG).

Als Entschuldigungsgründe gelten die erwähnten Tatbestände zudem nur, wenn diese den Säumigen nicht nur davon abgehalten haben, selbst innert Frist zu handeln, sondern auch einen Dritten mit seiner Interessenwahrung zu beauftragen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 32 DBG und § 129 N 40 StG).

Erstreckt sich der Fristwiederherstellungsgrund bloss auf einen Teil der Frist, so hängt es von den Umständen ab, namentlich von der Anzahl der zur Ausarbeitung einer Rechtsschrift verbleibenden Tage, ob die Frist wiederherzustellen ist. Das Gesetz verschafft dem Steuerpflichtigen keinen Anspruch auf volle Fristausschöpfung. Diese Praxis bezieht sich auf vorübergehende Verhinderungen, die der betroffenen Person entweder schon im Voraus bekannt waren oder aber nicht bis zum Ende der Frist andauerten. Weiss die steuerpflichtige Person, dass sie während der Frist einen Militärdienst oder Ähnliches absolvieren muss, verlängert sich die Frist nicht automatisch im Ausmass der Verhinderung. In solchen Fällen genügt es, dass die insgesamt zur Verfügung stehende Zeit zur Einhaltung der Frist objektiv ausreicht, wobei der Massstab dafür proportional zu den Anforderungen an die innert Frist vorzunehmende Rechtsbehandlung wächst. So reicht zum Beispiel für eine Einsprache, deren Anforderung einzig die Schriftlichkeit ist, auch nur ein einziger Tag am Schluss der Frist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 33 DBG und § 129 N 43 StG).

Das Wiederherstellungsgesuch ist schriftlich und spätestens innerhalb von 30 Tagen nach Kenntnisnahme der Fristansetzung oder Wegfall des Hindernisses einzureichen. Innert der gleichen Frist ist die versäumte Handlung vorzunehmen (§ 15 Abs. 2 VO StG). Das Gesuch muss den Hinderungsgrund sowie den Tag des Eintritts und des Wegfalls des Hinderungsgrunds genau bezeichnen; es kann nach Ablauf der für die Einreichung gesetzten Frist nicht mehr ergänzt werden. Die Einhaltung der Frist ist sowohl hinsichtlich des Wiederherstellungsgesuchs als auch bezüglich der nachzuholenden Handlung Gültigkeitsvoraussetzung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133

N 34 DBG und § 129 N 44 StG, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Die Wiederherstellungsgründe sind vom Steuerpflichtigen zu substantizieren und zu beweisen; fehlt eine solch hinreichende Sachdarstellung, ist weder eine amtliche Untersuchung über die massgebenden Tatsachen zu führen noch dem Steuerpflichtigen Frist zur Verbesserung anzusetzen (VGr, 8. Juli 2009, SB.2008.00111, E. 1.4; www.vgr.zh.ch; RB 2002 Nr. 13; 1979 Nr. 51). Über die Wiederherstellung entscheidet die Behörde, die in der Sache selbst zuständig ist (§ 15 Abs. 3 VO StG).

c) Dem vom Pflichtigen angerufenen Fristwiederherstellungsgrund, namentlich dass er vom 7. April bis 4. Mai 2014 (recte gemäss Dienstbüchlein bis 2. Mai 2014) im Kadervorkurs/Widerholungskurs (nachfolgend: KVK/WK) seinen jährlichen Dienst als E einer Einheit absolviert habe, fehlt es von vornherein an der von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (BGr, 30. August 1991 = ASA 61, 522) geforderten Unvorhersehbarkeit. Unter Berücksichtigung der Anforderungen an Beschwerde- und Rekurschrift ist zudem die dem Pflichtigen zur Verfügung gestandene Frist (vom 1. bis 7. April 2014) als objektiv hinreichend zu qualifizieren. Denn inhaltlich ging es allein um die Frage, ob die Vorinstanz rechtens auf die Einsprache nicht eingetreten ist und das Fristwiederherstellungsgesuch abgewiesen hat. Der Pflichtige hat sich hierzu in Beschwerde und Rekurs denn auch nur auf knapp zwei Seiten geäussert. Die vom Pflichtigen erstmals in der Stellungnahme vom 12. Juni 2014 vorgebrachte Landesabwesenheit im Dienst der H sowie (nicht näher spezifizierte) Vorbereitungsarbeiten für den Militärdienst haben von vornherein unbeachtet zu bleiben, kann doch das Fristwiederherstellungsgesuch nach Ablauf der für dessen Einreichung gesetzten Frist (welche vorliegend mit dem Abschluss von KVK und WK begann) nicht mehr ergänzt werden. Auch reichte der Pflichtige für seine Landesabwesenheit und die Vorbereitungsarbeiten weder Beweismittel ein, noch offerierte er welche.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass dem Pflichtigen vor dem KVK/WK hinreichend Zeit zur Verfügung stand, um Beschwerde bzw. Rekurs zu erheben oder zumindest um einen Dritten mit der Wahrung seiner Interessen zu beauftragen. Dies umso mehr, als ihm der Eintritt des angerufenen Hinderungsgrunds im Voraus bekannt war, weswegen er im Wissen um das laufende Verfahren dafür besorgt hätte sein müssen, dass allfällige Fristen gewahrt werden können. Somit schliesst die fehlende Schuldlosigkeit an der in der Folge eingetretenen Säumnis eine Fristwiederherstellung aus.

Das Fristwiederherstellungsgesuch ist nach dem Gesagten abzuweisen, weswegen auf Beschwerde und Rekurs wegen Verspätung nicht einzutreten ist.

3. a) Auch bei Eintreten auf die Rechtsmittel wäre im Übrigen dem Pflichtigen kein grösserer Erfolg beschert.

Aktenkundig nahm der Pflichtige den Vorentscheid betreffend Steuerhoheit am 23. März 2013 entgegen. Am 13./14. Mai 2014 machte er erstmals geltend, gemäss seinen Nachforschungen habe sein Bruder möglicherweise die Sendung abgeholt und das verschlossene Couvert in der gemeinsamen Wohnung gelassen, wo er, der Pflichtige, es allerdings nie zu Gesicht bekommen habe. Beweise hierfür erbringt der Pflichtige nicht. Auf einen ersten Blick erscheinen dessen Unterschrift und diejenige, mit welcher am 23. März 2013 der Empfang des Vorentscheids quittiert wurde, zudem identisch.

Die Glaubwürdigkeit des Pflichtigen erscheint sodann aufgrund einiger Aussagen im Rahmen des Einspracheverfahrens als getrübt. So gab er gegenüber dem Steueramt der Stadt B an, die Steuern für die Jahre 2012 und 2013 in C SG bezahlt zu haben, obschon er für 2013 in C nie steuerpflichtig wurde und ihm die provisorischen Steuern für die Steuerperiode 2012 im Zeitpunkt seiner Aussage bereits vor mehr als einem halben Jahr zurückerstattet worden waren.

Die Frage, wer den Steuerhoheitsentscheid am 23. März 2013 in Empfang nahm, kann letztlich offen gelassen werden, da eine Abholung durch den Bruder des Pflichtigen nichts an der rechtlichen Würdigung ändern könnte. Aufgrund der Tatsache, dass der Bruder des Pflichtigen teilweise in dessen Wohnung übernachtete, mithin die Adresse des Pflichtigen benutzte, und mit diesem verwandt ist bzw. den gleichen Namen trägt, durfte der das Schreiben aushändigende Postbeamte bei Vorweisung der Abholungseinladung (als Beweis des Verweilens im Haushalt des Pflichtigen) und eines Dokuments (als Nachweis der Verwandtschaft) in guten Treuen annehmen, der Bruder sei zur Abholung des Schreibens ermächtigt (vgl. E. 1. b, Familienangehörige mit gleichem Namen und Adresse brauchen sich nicht gegenseitig zu bevollmächtigen, <http://www.post.ch/post-empfangen-vollmacht.htm>). Auch der Pflichtige macht diesbezüglich nicht geltend, die Postsendung sei einer zur Entgegennahme nicht berechtigten Person ausgehändigt worden. Somit gilt der Vorentscheid über die Steuerhoheit als am

23. März 2013 rechtsgültig zugestellt, womit die Einsprachefrist vom 24. März 2013 bis Montag, 22. April 2013 lief. Die Einsprache vom 27. Februar 2014 war damit verspätet. Auch wies das kantonale Steueramt das Fristwiederherstellungsgesuch des Pflichtigen vom 27. Februar 2014 zu Recht ab, versäumte er doch die 30-tägige Frist für dessen Stellung. Diesbezüglich kann auf die schlüssige Begründung in den Einspracheentscheiden des kantonalen Steueramts verwiesen werden.

Somit ist das kantonale Steueramt zu Recht auf die Einsprache des Pflichtigen nicht eingetreten.

b) Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Beschwerde bzw. Rekurs, so ist dem Steuerrekursgericht die materielle Prüfung des Rechtsmittels auf die Einschätzung hin verwehrt. Es darf nur untersuchen, ob die Einsprachebehörde zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 140 N 44 DBG bzw. § 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 Einschätzung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57).

Da das kantonale Steueramt zu Recht die Einsprache nicht anhand nahm, wären Beschwerde und Rekurs bei Eintreten darauf abzuweisen.

4. Aus den dargelegten Gründen ist die Wiederherstellung der Beschwerde- und Rekursfrist zu verweigern. Auf Beschwerde und Rekurs ist nicht einzutreten. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss beschliesst die Kammer:

1. Das Fristwiederherstellungsgesuch wird abgewiesen.

2. Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.
3. Auf den Rekurs wird nicht eingetreten.

[...]