

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2018.130  
2 ST.2018.152

**Entscheid**

14. Mai 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

**A,**

vertreten durch RA lic.iur. B,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2016 sowie Staats und Gemeindesteuern 2016**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) reichte trotz öffentlicher Aufforderung und individueller Mahnung des Steueramts C vom 20. Oktober 2017 keine Steuererklärung für das Jahr 2016 ein. Das kantonale Steueramt schätzte ihn deshalb mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid je vom 8. Mai 2018 nach pflichtgemäßem Ermessen für die Steuerperiode 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 100'000.- (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- (Staats- und Gemeindesteuern) ein.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige mit Eingabe vom 30. Mai 2018 Einsprache. Am 18. Juni 2018 übermittelte er seine elektronische Steuererklärung für die Steuerperiode 2016 dem Server des kantonalen Steueramts (sog. KStA-E-Gov-Server). Tags darauf am 19. Juni 2018 versandte er die dazugehörige unterzeichnete Freigabequittung, die am 20. Juni 2018 beim Adressaten einging.

Am 26. Juni 2018 trat das kantonale Steueramt in separaten Entscheiden auf die Einsprache mangels rechtsgenügender Begründung nicht ein.

C. Gegen die Einspracheentscheide liess der Pflichtige am 6. August 2018 Beschwerde bzw. Rekurs erheben und beantragen, die Entscheide seien aufzuheben und die Sache zur Durchführung der materiellen Beurteilung an die kantonale Steuerbehörde zurückzuweisen.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 18. September 2018 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. In der Replik und Duplik hielten die Verfahrensbeteiligten an ihren Anträgen fest.

Auf die Vorbringen des Pflichtigen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. 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, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 140 N 44 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 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).

Wie vom Pflichtigen beantragt, wären demnach bei Gutheissung der Rechtsmittel die Einspracheentscheide aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zur materiellen Beurteilung zurückzuweisen. Nachfolgend ist somit einzig zu beurteilen, ob die Vorinstanz auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten ist.

2. a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde gemäss Art. 130 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die Veranlagung/Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Die Vornahme einer Veranlagung nach pflichtgemäsem 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.

b) Vorliegend reichte der Pflichtige im Einschätzungsverfahren keine Steuererklärung für die Steuerperiode 2016 ein. Den Erhalt einer Mahnung liess der Pflichtige sinngemäss bestreiten. Gemäss Akten wurde die Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung vom Steueramt C am 20. Oktober 2017 eingeschrieben versandt. Hinweise, dass die Sendung an den Absender retourniert worden wäre, liegen keine vor, womit (zumindest) von einem Zustellungsversuch (Hinterlassen einer Abholungseinladung im Briefkasten) ausgegangen werden kann. Dass dem Pflichtigen die Verspätung bewusst war, zeigt der Betreff in seinem Einschreiben vom 26. November 2017 mit "Verspätete Abgabe der Steuererklärung". Da überdies am ... 2017 im Amtsblatt Nr. .../2017 die öffentliche Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung 2016 (ZStB Nr. .../...) erging, befand sich der Pflichtige in einem Prozessrechtsverhältnis und musste innerhalb eines Jahres mit der Zustellung einer individuellen Mahnung rechnen (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00021, auch zum Folgenden; [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Selbst wenn das Mahnschreiben vom Pflichtigen nicht abgeholt wurde, gilt die Mahnung deshalb wegen schuldhafter Verhinderung der Zustellung gemäss § 9 Abs. 2 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) dennoch als am letzten Tag der von der Post angesetzten siebentägigen Abholungsfrist als zugestellt. Da die Einreichung einer Steuererklärung in der Folge unterblieb, verletzte der Pflichtige seine Verfahrenspflichten bzw. das Vorliegen eines zur pflichtgemässen Ermessenseinschätzung notwendigen Untersuchungsnotstands kann bejaht werden. Die Veranlagungsverfügung 2016 und der Einschätzungsentscheid 2016 erfolgten daher zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen.

3. a) Der Pflichtige erhob am 30. Mai 2018 Einsprache gegen die Veranlagung und Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vom 8. Mai 2018 und lud noch innert der Einsprachefrist am 18. Juni 2018 eine elektronische Steuerklärung auf den Server des kantonalen Steueramts. Im Streit liegt die Frage, ob das kantonale Steueramt auf die Einsprache zu Recht mangels rechtsgenügender Begründung nicht eingetreten ist.

b) aa) Im Detail kann dazu den Akten entnommen werden, dass gemäss Sendungsinformation der Post zunächst der eingeschrieben versandte Einschätzungsentscheid und die Veranlagungsverfügung dem Pflichtigen am 18. Mai 2018 zugestellt wurden. Der Pflichtige reichte daraufhin beim kantonalen Steueramt am 30. Mai 2018

eine mit "Einsprache gegen Einschätzungsentscheid" betitelte Eingabe ein, worin er namentlich festhielt, dass aufgrund einer im Streit liegenden Forderung über ca. Fr. 100'000.- unklar sei, wieviel er im Jahr 2016 verdient habe. Ohne die besagte Forderung würden sich seine Einkünfte für das Jahr 2016 vor Abzug aller Umtriebe auf knapp Fr. 50'000.- belaufen. Bei dieser Eingabe liess der Pflichtige es nicht bewenden. Er erkundigte sich im Anschluss via E-Mail vom 6. Juni 2018 beim kantonalen Steueramt, ob betreffend die Einsprache von seiner Seite noch etwas nachgeliefert werden müsse. Mit E-Mail vom 11. Juni 2018 der Steuerkommissärin D wurde ihm daraufhin beschieden, dass "innerhalb der Einsprachefrist die vollständige, ausgefüllte Steuererklärung 2016 einzureichen" sei. Der Pflichtige übermittelte schliesslich am 18. Juni 2018 seine mittels ZHprivateTax elektronisch ausgefüllte Steuererklärung an den dafür vorgesehenen KStA-E-Gov-Server und übergab am 19. Juni 2018 der Post die eigenhändig unterzeichnete Freigabequittung. Gleichentags teilte er der zuständigen Steuerkommissärin zudem per E-Mail mit, er habe "per gestern die Steuererklärung mit allen Unterlagen eingereicht".

bb) In den Einspracheentscheiden vom 26. Juni 2018 trat das kantonale Steueramt auf die Einsprache des Pflichtigen nicht ein. Materiell begründete es die beiden Nichteintretensentscheide damit, dass die Einsprache des Pflichtigen keine rechtsgenügende Begründung enthalten habe. Zu diesem Schluss gelangte es einzig anhand der Beurteilung der Eingabe vom 30. Mai 2018 und somit ohne Berücksichtigung der sich auf dem KStA-E-Gov-Server befindlichen elektronisch eingereichten Steuererklärung des Pflichtigen. Das kantonale Steueramt hielt dazu in den Einspracheentscheiden namentlich fest, dass bis zu deren Erlass die Steuererklärung 2016 nicht eingereicht worden sei.

c) Der Pflichtige lässt zum vorgetragenen Sachverhalt beschwerde- und rekursweise vorbringen, die Behauptung des kantonalen Steueramts, dass er die Steuererklärung bis zum Erlass der Einspracheentscheide nicht eingereicht habe, sei tatsächenswidrig und durch die eingereichte Freigabequittung widerlegt. Das Steueramt hätte deshalb die elektronisch eingereichte Steuererklärung als Teil der Einsprache berücksichtigen müssen. Es könne nicht zu seinen Lasten gehen, wenn die elektronisch eingereichte Steuererklärung wegen interner Abläufe erst einige Tage später zur Verfügung stehe. Dieses willkürliche Verhalten führe zur Nichtigkeit der angefochtenen Ent-

scheide. Ohnehin erfülle die Einsprache vom 30. Mai 2018 die inhaltlichen Anforderungen an die Begründung im Einspracheverfahren, weshalb das kantonale Steueramt darauf hätte eintreten müssen. Innerhalb der Einsprachefrist sei er im Weiteren auch seiner Deklarationspflicht durch die Einreichung der Steuererklärung nachgekommen. Somit liege eine Einsprache vor, die den gesetzlichen Anforderungen entspreche. Es treffe nicht zu, dass er innerhalb der Einsprachefrist die Steuererklärung elektronisch übermitteln und auch die Freigabequittung einreichen müsse.

4. a) Gegen die Veranlagung bzw. Einschätzung kann der Steuerpflichtige binnen 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG). Nicht erforderlich sind dabei grundsätzlich Antrag und Begründung. Richtet sich die Einsprache jedoch gegen eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen, kann der Steuerpflichtige diese nach Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (je Satz 1). Zudem ist die Einsprache in diesem Fall zu begründen und es sind allfällige Beweismittel zu nennen (je Satz 2). Dies stellt nach der Rechtsprechung nicht bloss eine Ordnungsvorschrift, sondern eine Prozessvoraussetzung dar, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird (BGr, 3. September 2013, 2C\_714/2013, E. 2.1; BGr, 8. April 2010, 2C\_485/2009, E. 3.1, je mit weiteren Hinweisen). Begründung (einschliesslich der substantiierten Sachdarstellung) und Beweismittelangebot können nach Ablauf der Rechtsmittelfrist nicht mehr nachgebracht werden.

b) Die eingeschränkte Anfechtbarkeit einer (zu Recht ergangenen) Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung bedeutet eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 132 N 33 und 35 DBG, auch zum Folgenden). Diese können eine zu Recht getroffene Ermessenstaxation nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. Vor diesem Hintergrund muss die Begründung der Einsprache sachbezogen sein und hinreichend detaillierte Darlegungen über den steuerlich massgeblichen Sachverhalt enthalten, welche geeignet erscheinen, der Überprüfungsinstanz ein vollständiges und verlässliches Bild darüber zu verschaffen. Der Einsprecher muss sich mit anderen Worten mit der angefochtenen Verfügung sachbezogen befassen (BGr, 30. April 2012, 2C\_136/2011, E. 4.2.1). Die Begründung muss als tauglich erscheinen, die angefochtene Einschätzung zu überprü-

fen. Sie muss so ausgestaltet sein, dass die vom Steuerpflichtigen verfochtene Veranlagung im Einzelnen nachvollziehbar ist und – soweit möglich – beweismässig überprüft werden kann. Teil der im Gesetz verlangten Begründung ist auch das Stellen eines zumindest sinngemässen Antrags. Es muss diesem entnommen werden können, inwiefern die Steuerfaktoren abzuändern sind. Als ausreichend erweist sich beispielsweise, wenn die steuerpflichtige Person eine "Veranlagung gemäss beigelegter Steuererklärung" verlangt. Zudem ist zu beachten, dass ein betragsmässig bezifferter oder bestimmbarer Antrag nicht nur erforderlich ist, wenn die steuerpflichtige Person (mittels Nachholung der versäumten Verfahrenspflichten) eine Rückkehr ins ordentliche Verfahren anstrebt, sondern auch dann, wenn sie (bloss) die Schätzung als unangemessen hoch rügt (BGr, 22. Juni 2011, 2C\_203/2011, E. 3.3 = StR 2011, 700; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 57 DBG; Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 34a DBG). Dagegen ist nicht erforderlich, dass die vorgetragene Gründe und Sachdarlegungen (wenigstens) geeignet sind, die offensichtliche Unrichtigkeit der angefochtenen Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung darzutun oder gar zu belegen; denn dies ist eine Frage der materiellen Prüfung und keine Eintretensfrage (Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 34 ff. DBG).

c) Die Begründung muss zudem aus der Einsprache selbst hervorgehen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist auf die Einsprache eines Steuerpflichtigen, welcher wegen der nicht eingereichten Steuererklärung zulässigerweise nach Ermessen veranlagt bzw. eingeschätzt worden ist und der auch mit der Einsprache seiner Deklarationspflicht nicht nachkommt, nicht einzutreten (BGE 131 II 548 E. 2.3; BGr, 22. November 2011, 2C\_504/2010, E. 2.3 = StR 2012, 143). Das gilt indessen nur dann, wenn es wegen der nicht nachgereichten Deklaration an der notwendigen Begründung der Einsprache fehlt (RB 2007 Nr. 2007). Das Nachbringen der Steuererklärung oder das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlung ist nach der differenzierten höchstrichterlichen Praxis und entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts nicht in jedem Fall eine Gültigkeitsvoraussetzung (BGr, 4. Juli 2005 = StR 2005, 976 f.; VGr, 27. Februar 2008, SB.2007.00082). Ausnahmsweise genügen andere hinreichend substantiierte Vorbringen. So ist die Anfechtung einer Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung auch dann möglich, wenn der Steuerpflichtige aus besonderen Gründen nicht in der Lage ist, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen. Entscheidend ist allein, ob eine genügende Begründung vorliegt. Dazu muss eine hinreichende Sachdarstellung und ein zu deren Untermauerung erforderliches Beweisangebot vorliegen (vgl. BGr, 14. Februar 2017, 2C\_800/2016 +

2C\_801/2016, 2.4; BGr, 2. Juli 2008, 2C\_620/2007 + 621/2007, mit Hinweis auf StR 2005, 976 f.).

d) Der Steuererklärung kann damit im Einspracheverfahren unterschiedliche Rollen zukommen. Einerseits stellt sie oftmals in Form der nachgeholten, ursprünglich versäumten Mitwirkungshandlung Teil der eigentlichen Einsprachebegründung dar. Ihr kann jedoch auch lediglich die Rolle eines Beweismittels zukommen. In beweisrechtlicher Hinsicht sind dabei namentlich insbesondere die mit der Steuererklärung einzureichenden Belege relevant. Soweit der Steuererklärung der Charakter einer (Teil-)Einsprachebegründung zukommt, ist zur Einreichung zwingend die Einsprachefrist massgebend. Kommt der Steuererklärung indessen nur die Rolle des Beweismittels zu, ist deren Einreichung innerhalb der Einsprachefrist nicht zwingend vorgesehen. Sie muss dann lediglich innerhalb der Einsprachefrist als Beweismittel angeboten worden sein und ist, wie die übrigen Beweismittel, dann einzureichen, wenn dies vom kantonalen Steueramt verlangt wird (BGr, 22. November 2011, 2C\_504/2010, E. 2.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 59 DBG und § 140 N 71 StG).

5. a) Unbestritten ist, dass die Einsprachefrist von 30 Tagen gemäss Art. 132 Abs. 1 DBG resp. § 140 Abs. 1 StG am 18. Juni 2018 ablief, nachdem dem Pflichtigen die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid vom jeweils 8. Mai 2018 am 18. Mai 2018 zugestellt werden konnten (E. 3b/aa). Innert dieser Frist reichte der Pflichtige die Einspracheschrift vom 8. Mai 2018 ein und übermittelte seine elektronisch ausgefüllte Steuererklärung an den dafür vorgesehenen KStA-E-Gov-Server (ohne Freigabequittung). Die Würdigung der Einsprache vom 30. Mai 2018 ergibt, dass diese für sich allein wegen der vorangegangenen Ermessenstaxation und den damit zusammenhängenden qualifizierten Inhaltserfordernissen (E. 4b) den Anforderungen an eine hinreichend substantiierte Begründung offensichtlich nicht genügt. Die Einsprache enthält nur ungefähre und somit unbrauchbare Schätzungsangaben zu den erwirtschafteten Einkünften des Pflichtigen (E. 3b/aa). Ein betragsmässig bezifferter oder zumindest bestimmbarer Antrag fehlt, denn mit den Schätzungsangaben lassen sich die vom Beschwerdeführer bzw. Rekurrenten geltend gemachten Steuerfaktoren im Einzelnen nicht ermitteln.

b) Somit könnte höchstens dann von einer hinreichenden Begründung gesprochen werden, wenn ergänzend zur Einspracheschrift vom 30. Mai 2018 die Steu-

ererklärung innerhalb der Einsprachefrist eingereicht worden wäre. Die Einreichung der Steuererklärung innert der Einsprachefrist wäre insofern als ergänzende Einsprachebegründung zu würdigen (E. 3b/aa). Einspracheergänzungen sind grundsätzlich zulässig, sofern sie frist- und formgerecht eingereicht werden (BGr, 16. Juni 2015, 8C\_589/2014, E. 5.1.1.1; BGE 136 I 184 E. 2.2.1). Die Anforderungen an die frist- und formgerechte Einsprache bzw. Einspracheergänzung ergeben sich dabei primär aus Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG.

c) aa) Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG sehen in formeller Hinsicht vor, dass Einsprachen bzw. Einspracheergänzungen schriftlich und innerhalb von 30 Tagen seit Zustellung bei der dafür zuständigen Behörde einzureichen sind. Unter Schriftlichkeit ist gemäss dem alltäglichen Sprachgebrauch die Überlieferung des Textes auf Papier zu verstehen (BGr, 10. Dezember 2014, 9C\_597/2014, E. 4.2). Die Einsprache ist zudem mit einer eigenhändigen Unterschrift zu versehen. Da beim elektronischen Verkehr keine Originalurkunde vorhanden ist, stellt sich das Problem der Unterschrift. Gelöst wird dieses Problem mittels qualifizierter elektronischer Signatur, die gemäss Art. 14 Abs. 2<sup>bis</sup> des Obligationenrechts vom 30. März 1911 der eigenhändigen Unterschrift gleichgestellt ist. Fehlt bei elektronischen Eingaben eine elektronische Signatur, können solche Methoden der elektronischen Kommunikation das Kriterium der Schriftform nicht erfüllen.

bb) Die Verwendung einer qualifizierten elektronischen Signatur reicht indessen für sich alleine nicht aus. Damit elektronische Eingaben dem Schriftverkehr gleichgestellt sind, bedarf es zusätzlich einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage, welche die entsprechenden formalen Voraussetzungen für den elektronischen Verkehr im Rahmen von Gerichts- und Verwaltungsverfahren regelt (vgl. z.B. Art. 21a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 oder Art. 130 Abs. 2 der Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008; BGr, 24. Februar 2016, 8C\_259/2015, E. 2.4). Mit Hinblick auf das kantonale steuerrechtliche Einspracheverfahren fehlt derzeit im Kanton Zürich eine solche Grundlage, da die Finanzdirektion des Kantons Zürich von der ihr gemäss Art. 109c Abs. 3 StG eingeräumten Kompetenz zum Erlass der entsprechenden Rahmenbedingungen bis anhin nicht Gebrauch gemacht hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art.132 N 43 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 124 N 17).

d) Das geltende Recht sieht demnach keine Möglichkeit vor, eine Einsprache bzw. Einspracheergänzung auf elektronischem Weg beim kantonalen Steueramt formgültig einzureichen bzw. zu ergänzen. Folglich kann und darf eine Steuererklärung, die innerhalb der Einsprachefrist lediglich auf den KStA-E-Gov-Server übermittelt wird, für sich allein nicht als frist- und formgerechte Einsprache bzw. Einspracheergänzung i.S.v. Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG berücksichtigt werden. Dass die lediglich elektronisch übermittelten Daten nicht berücksichtigt werden dürfen, ergibt sich im Übrigen auch aus der Verordnung über die elektronische Einreichung der Steuererklärung vom 18. Oktober 2011 (VO e-Ste; LS 631.121), welche die elektronische Einreichung der Steuererklärung im ordentlichen Einschätzungsverfahren nach Art. 122 ff. DBG bzw. § 132 ff. StG regelt. Danach ist den Steuerbehörden die Einsicht in die Daten auf dem KStA-E-Gov-Server ohne ausdrückliche Ermächtigung des Steuerpflichtigen durch Einreichung der Freigabequittung verwehrt (§ 3 Abs. 2 VO e-Ste; STRG, 28. Oktober 2016, 1 DB.2016.48/1 ST.2016.55 = ZStP 2017, 65 ff.). Dies muss grundsätzlich auch im Einspracheverfahren gelten, denn es wäre geradezu widersinnig, wenn von Gesetzes wegen nicht einsehbare Daten in einem späteren Verfahrensstadium von Amtes wegen zu berücksichtigen wären. Hinzu kommt, dass die Steuerbehörden auch nicht über den Eingang einer elektronischen Steuererklärung auf dem KStA-E-Gov-Server informiert werden. Erst der Eingang der Freigabequittung zeigt an, dass eine Steuererklärung eingesehen werden kann.

6. a) aa) Auch wenn die Einreichung elektronischer Eingaben im Einspracheverfahren beim kantonalen Steueramt gesetzlich nicht vorgesehen ist, so ist es unter Umständen dennoch möglich, dass das kantonale Steueramt die elektronisch eingereichte Steuererklärung auch im Einspracheverfahren als frist- und formgerechte Eingabe zu berücksichtigen hat. Dies gilt deshalb, weil eine substantiierte (Teil-) Begründung auch durch das Nachholen der (bis anhin) unterlassenen Mitwirkungshandlung erbracht werden kann (E. 4c). Die konkret zur Diskussion stehende Mitwirkungshandlung ist das Einreichen der Steuererklärung bei der Einschätzung im ordentlichen Verfahren gemäss Art. 122 ff. DBG bzw. § 132 ff. StG (insbesondere § 133 Abs. 2 StG). Diesbezüglich besteht gestützt auf §§ 109c, 109d und 133 StG mit der erwähnten Verordnung über die elektronische Einreichung der Steuererklärung vom 18. Oktober 2011 eine gesetzliche Grundlage.

bb) Die elektronisch eingereichte Steuererklärung gilt gemäss der besagten Verordnung als eingereicht, wenn die steuerpflichtige Person einerseits die auf ZHPri-vateTax erfasste Steuererklärung elektronisch an den KStA-E-Gov-Server übermittelt und andererseits anschliessend die von ZHPrivateTax generierte Freigabequittung auf Papier ausdruckt, persönlich unterzeichnet und dem zuständigen Gemeindesteueramt oder dem von diesem bezeichneten Scan-Center eingereicht hat (§ 8 Abs. 1 lit. a und b VO e-Ste). Zur Fristwahrung massgebend ist somit weder der Zeitpunkt der Übermittlung der Steuererklärung auf den KStA-E-Gov-Server noch das Versanddatum der Freigabequittung, sondern vielmehr erst das Eingangsdatum der Freigabequittung bei dem Gemeindesteueramt bzw. beim Scan-Center (StE 2018 B 93.5 Nr. 36; Oliver Margraf, Persönliche Unterzeichnung der Steuererklärung, StR 72/2017, 552 ff.; Zweifel/Hunziker, Art. 124 N 43a DBG). Das Gemeindesteueramt bzw. das Scan-Center hat gegebenenfalls die Freigabequittung samt allfälligen Beilagen gestützt auf § 14 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG; LS 631.11) dem für die Einsprache zuständigen kantonalen Steueramt zu überweisen. Gilt eine auf diese Weise vom Pflichtigen elektronisch eingereichte Steuererklärung als innerhalb der Einsprachefrist eingereicht, so ist diese folglich im Einspracheverfahren zu berücksichtigen. Es besteht kein Grund, im Einspracheverfahren eine rechtzeitig physisch eingereichte Steuererklärung anders zu behandeln als ein elektronisch rechtzeitig eingereichtes Exemplar.

b) Im konkreten Fall übermittelte der Pflichtige seine Steuererklärung gemäss Freigabequittung am 18. Juni 2018. Unbestritten ist, dass die Freigabequittung tags darauf, d.h. am 19. Juni 2018, vom Pflichtigen der Post übergeben wurde. Die Freigabequittung trägt sodann einen Eingangsstempel vom 20. Juni 2018, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass diese per besagtem Datum bei der zuständigen Gemeinde bzw. beim zuständigen Scan-Center einging. Die elektronisch eingereichte Steuererklärung gilt somit gemäss § 8 VO e-Ste als am 20. Juni 2018 (elektronisch) eingereicht. Nicht massgebend ist hingegen das Übermittlungsdatum an den KStA-E-Gov-Server. Eine Rückdatierung auf den Tag der elektronischen Übermittlung ist gesetzlich genauso wenig vorgesehen wie das Abstellen auf das Versanddatum der Freigabequittung. Wegen der abschliessenden Regelung gemäss Verordnung besteht im Weiteren auch kein Spielraum zur analogen Anwendung von § 12 Abs. 2 VO StG, der die Fristwahrung bei schriftlichen Eingaben regelt (§ 1 Abs. 3 VO e-Ste).

c) Der Pflichtige hat damit die bis dahin unterlassene Mitwirkungshandlung, das Einreichen der Steuererklärung im ordentlichen Verfahren, nicht innerhalb der Einsprachefrist vorgenommen. Soweit der elektronisch eingereichten Steuererklärung vom 20. Juni 2018 (massgebendes Datum gemäss § 8 VO e-Ste) demnach die Rolle einer Einspracheergänzung zukommt, erfolgte diese verspätet. Dass das kantonale Steueramt lediglich die Eingabe vom 30. Mai 2018 als Einspracheschrift berücksichtigte und die Steuererklärung vom 20. Juni 2018 nicht als ergänzende Einsprachebegründung im Verfahren zulies, ist demnach im Ergebnis nicht zu beanstanden. Ebenfalls nicht zu beanstanden sind die Schlüsse, die das kantonale Steueramt daraus zog. Die Auffassung, dass die Einspracheschrift den formellen Anforderungen an eine rechtsgenügende Begründung nicht genügt, erweist sich als zutreffend (E. 3b/bb). Das Fehlen einer hinreichenden Begründung stellt bei vorangehender Ermessenseinschätzung einen derart gravierenden Mangel dar, der direkt und ohne das Ansetzen einer Nachfrist zum Erlass eines Nichteintretensentscheids berechtigt (BGr, 2. Juli 2008, 2C\_620/2007 + 2C\_621/2007, E. 3.1; RB 2007 Nr. 81). Auf das Ansetzen einer Nachfrist kann verzichtet werden, weil die Begründung nach Ablauf der Rechtsmittelfrist nicht nachgebracht werden kann und deshalb ohnehin nicht zu berücksichtigen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 60 DBG und § 140 N 72 StG, mit weiteren Hinweisen).

7. a) Der Pflichtige lässt im Weiteren beschwerde- und rekursweise geltend machen, elektronisch übermittelte Steuererklärungen ohne gleichzeitigen Versand der Freigabequittung seien im Rahmen der Einspracheverfahren nicht anders zu behandeln als physisch eingereichte Steuererklärungen mit fehlender Unterschrift. Ihm hätte deswegen aufgrund dieses formellen Mangels eine Nachfrist zur Verbesserung angesetzt werden müssen.

b) Dem Pflichtigen ist grundsätzlich zuzustimmen, dass bei Eingaben, die an verbesserungsfähigen formellen Mängeln leiden, das kantonale Steueramt der betreffenden Partei eine kurze Nachfrist anzusetzen hat, sofern der formelle Mangel auf ein unfreiwilliges Versehen zurückzuführen ist (§ 2 VO StG). So kann beispielsweise regelmässig eine Einsprache ohne eigenhändige Unterschrift innert Nachfrist verbessert werden, sofern die Unterzeichnung nicht absichtlich, z.B. zur weiteren Verfahrensverzögerung, unterlassen wurde. Das Fällen eines Nichteintretensentscheids ist erst nach unbenutztem Ablauf der angesetzten Nachfrist statthaft. Wird der formelle Mangel innert angesetzter Nachfrist behoben, so ist die Sache materiell zu behandeln, wie wenn

sie rechtzeitig und vollständig eingegangen wäre. Dies ergibt sich aus dem allgemein geltenden Verbot des überspitzten Formalismus als besondere Form der Rechtsverweigerung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 43 DBG und § 139 N 18 und 140 N 53 StG).

c) Zu beachten ist jedoch, dass das Ansetzen einer solchen Nachfrist wegen verbesserungsfähiger Mängel nur dann in Frage kommt, wenn die formell mangelhafte Eingabe innert der Einsprachefrist von 30 Tagen gemäss Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG eingereicht worden ist, da es sich bei der Einsprachefrist um eine Verwirkungsfrist handelt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 18 DBG und § 140 N 48 StG, auch zum Folgenden). Wenn bei gerichtlichen Fristen die formell mangelhafte Eingabe ohnehin nach Fristablauf erfolgt bzw. als nicht rechtzeitig eingereicht gilt, kann auf das Ansetzen einer Nachfrist verzichtet werden, da verspätet eingereichte Rechtsmittel ohnehin von Gesetzes wegen nicht berücksichtigt werden dürfen (E. 6c). Vorliegend wäre das Ansetzen einer Nachfrist demgemäss angezeigt gewesen, wenn die elektronisch eingereichte Steuererklärung nach den formellen Vorgaben gemäss § 8 VO e-Ste also samt Freigabequittung spätestens als bis zum 18. Juni 2018 eingereicht gelten und formelle Mängel aufweisen würde. Wenn hingegen, wie im konkreten Fall, die elektronisch eingereichte Eingabe ohnehin als verspätet eingereicht gilt, so fällt das Ansetzen einer Nachfrist bei Vorliegen formeller Mängel ausser Betracht. Für Gefälligkeiten und Ausnahmen besteht kein Raum. Vorbehalten ist einzig ein Fristwiederherstellungsgesuch gemäss § 15 VO StG. Die vom Pflichtigen vertretene Auffassung betreffend die Ansetzung einer Nachfrist erweist sich demnach als unzutreffend, mithin auch diesbezüglich das kantonale Steueramt richtig vorgegangen ist.

8. a) Der Pflichtige lässt überdies eventualiter vorbringen, er habe wegen einer (falschen) Auskunft des kantonalen Steueramts darauf vertraut, dass allein das elektronische Einreichen der Steuererklärung für die Fristwahrung genüge. Aus Gründen des Vertrauensschutzes hätte er von der zuständigen Steuerkommissarin ausdrücklich darauf hingewiesen werden müssen, dass für die Einhaltung der Frist die Freigabequittung gegebenenfalls massgebend sei. Weil er in den Vorjahren die Steuererklärung jeweils ebenfalls auf dem elektronischen Weg eingereicht habe, hätte die zuständige Steuerkommissarin erkennen müssen, dass er dies auch im Rahmen des Einspracheverfahrens zu tun gedenke und ihn deshalb auf die entsprechenden Forma-

litäten hinweisen müssen. Dadurch, dass sie ihn nur teilweise informiert habe, habe sie letztlich eine falsche Auskunft erteilt.

b) Dieser Auffassung des Pflichtigen kann nicht gefolgt werden. Der E-Mail Konversation des Pflichtigen mit dem kantonalen Steueramt bzw. der zuständigen Steuerkommissärin kann nicht entnommen werden, dass das elektronische Einreichen der Steuererklärung jemals zur Sprache kam. Namentlich hat sich weder der Pflichtige danach erkundigt noch die zuständige Steuerkommissärin von sich aus entsprechende Auskünfte erteilt. Die Steuerkommissärin wies den Pflichtigen lediglich in zutreffender Weise darauf hin, dass die Steuererklärung innerhalb der Einsprachefrist einzureichen sei (E. 3b/aa). Allein aufgrund des Umstands, dass der Pflichtige in den Vorjahren die Steuererklärung elektronisch einreichte, musste die Steuerkommissärin nicht damit rechnen, dass er dies auch im Rahmen des Einspracheverfahrens beabsichtigte und ihn deshalb auf die entsprechenden Formalitäten hinweisen. Der Pflichtige informierte die Steuerkommissärin auch nicht während der noch laufenden Einsprachefrist über die elektronische Einreichung der Steuererklärung bzw. über seine entsprechenden Absichten (E. 3b/aa), weshalb das kantonale Steueramt ihn auch nicht nach Treu und Glauben auf die entsprechenden Formalitäten hat hinweisen müssen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 60 DBG und § 140 N 53 StG).

c) Ein begründetes Vertrauen des Pflichtigen, dass es genügen würde, die Steuererklärung innert Frist lediglich elektronisch zu übermitteln, lässt sich damit nicht begründen, zumal sowohl in der Freigabequittung wie auch in der Kurzanleitung betreffend die elektronische Einreichung der Steuererklärung das Gegenteil vermerkt ist. Im Weiteren kommt dem kantonalen Steueramt im Einspracheverfahren einer Ermessenseinschätzung keine umfassende und weitgehende Aufklärungs- und Beratungspflicht zu. Folglich hat die Steuerkommissärin den Pflichtigen nicht von sich aus auf die Einzelheiten betreffend die elektronische Einreichung hinweisen müssen, bzw. der Pflichtige kann aus dem Umstand, dass ein entsprechender Hinweis nicht erfolgt ist, aus vertrauensschutzrechtlichen Grundsätzen nichts zu seinen Gunsten ableiten (BGE 131 V 472, 476 ff.).

9. Zusammengefasst durfte das Steueramt die beiden Einspracheentscheide aufgrund sämtlicher der ihr vorliegenden form- und fristgerecht eingereichten Unterlagen erlassen. Dies tat es am 26. Juni 2018, wobei es bei der Beurteilung der Einspra-

che vom 30. Mai 2018 mit Fällung der Nichteintretensentscheide mangels rechtsgenügender Begründung zum richtigen Schluss gelangte (E. 6c). Dass es dabei die Steuererklärung vom 20. Juni 2018 (massgebendes Datum gemäss § 8 VO e-Ste) wegen Verspätung nicht im Sinne einer Einspracheergänzung berücksichtigte, ist demgemäss nicht zu beanstanden.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

10. a) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, unter Verrechnung mit den geleisteten Kostenvorschüssen, dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und es steht diesem keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

b) Die Kostenaufgabe des Einspracheverfahrens betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2016 ist zu bestätigen, da der Pflichtige zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden ist und sich auch die Kostenhöhe von Fr. 150.- sich als angemessen erweist (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 VO StG bzw. § 21 Abs. 2 VO StG i.V.m. Ziff. 2.1 des Protokolls der Sitzung vom 18. Januar 2007 der Fachkommission für Steuerrecht des kantonalen Steueramts).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]