



Entscheid

3. Juni 2019

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiberin Cécile Schmidlin

In Sachen

A AG, B

Zustelladresse: C,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

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

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2015 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2015**

hat sich ergeben:

A. Trotz Mahnung reichte die A AG (vormals D AG; nachfolgend die Pflichtige) keine Steuererklärung 2015 ein. Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 2. Juni 2017 schätzte das kantonale Steueramt Zürich die Pflichtige für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2015, nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 10'000.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 100'000.- ein.

B. Am 25./27. Dezember 2017 reichte die Pflichtige die Steuererklärung ein. Auf die als Einsprache entgegengenommene Eingabe trat das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 28. September 2018 aufgrund Verspätung nicht ein. Im Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern wurden der Pflichtigen Kosten von Fr. 250.- auferlegt.

C. Mit Rekurs vom 22./24. Oktober 2018 liess die Pflichtige beantragen, die Veranlagung gemäss der eingereichten Steuererklärung vorzunehmen.

Mit Verfügung vom 5. November 2018 forderte das Steuerrekursgericht die Pflichtige auf, zu erklären, ob sie mit Eingabe vom 22./24. Oktober 2018 auch Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer habe erheben wollen. Mit Schreiben vom 7. November 2018 erklärte die Pflichtige, gegen alle Einspracheentscheide 2015 vorgehen zu wollen und legte nochmals ihre Argumente dar. Mit Schreiben vom 17. November 2018 nahm sie unaufgefordert erneut Stellung.

Mit Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 10. Dezember 2018 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Dies veranlasste die Pflichtige dazu, am 18. März/5. und 8. April 2019 erneut unaufgefordert Stellung zu nehmen. Das kantonale Steueramt äusserte sich in der Folge nicht mehr.

Auf die Erwägungen der Einspracheentscheide und die Parteivorbringen ist – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Beschwerde bzw. Rekurs, so ist dem Rekursgericht die materielle Prüfung des Rechtsmittels auf die Einschätzung bzw. Veranlagung hin verwehrt. 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). Auf die Beschwerde bzw. den Rekurs ist daher nur insoweit einzutreten, als (sinngemäss) die Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide verlangt wird.

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 die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (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 Vornahme einer Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung setzt demnach 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.

Beweispflichtig für das Einreichen der Steuererklärung ist die steuerpflichtige Person (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A. 2016, Art. 125 N 24 und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 133 N 39). Somit hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

b) Gemäss eigenen Aussagen der Pflichtigen ist die Steuererklärung 2015 eingereicht worden. Das kantonale Steueramt bestreitet den Empfang ebendieser.

Die Pflichtige lässt einmal verlauten, die betreffenden Steuererklärungen seien im Oktober 2016 eingereicht worden, ein anderes Mal sollen sie davon abweichend im März 2017 eingereicht worden sein. Zum Beweis beruft sie sich auf eine E-Mail des

Treuhandbüros E vom 24. Oktober 2017, wonach die Erklärungen ordnungsgemäss versandt und deren Empfang zweimalig telefonisch nachgefragt worden war.

Die Aussagen der Pflichtigen betreffend Einreichung der Steuererklärungen divergieren erheblich und lassen so Zweifel an deren Glaubhaftigkeit aufkommen. Auch die beigebrachte E-Mail des eigenen Treuhänders vermögen diese Zweifel nicht zu beseitigen. Tatsächliche Nachweise für die Postaufgabe an den genannten Daten fehlen sodann. Den Beweis der eingereichten Steuererklärung konnte sie damit nicht erbringen. Nach dem Gesagten ist das kantonale Steueramt daher zu Recht zur Veranlagung bzw. Einschätzung geschritten.

3. a) Die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid vom 2. Juni 2017 konnten der Pflichtigen mit dem Vermerk "Briefkasten/Postfach wird nicht mehr geleert" am 6. Juni 2017 nicht zugestellt werden. Die Entscheide wurden dem kantonalen Steueramt von der Post gleichentags zurückgesandt.

Mit E-Mail vom 26. Oktober 2017 meldete sich die Pflichtige beim kantonalen Steueramt und reichte Unterlagen für das Steuerjahr 2015 ein. Sie begründete ihre Kontaktaufnahme damit, dass ihr Mahnungen betreffend die Zahlung der Steuerrechnungen zugestellt worden seien. Sie habe aber vorgängig weder die Einschätzungsentscheide noch Rechnungen erhalten. Das kantonale Steueramt wies die Pflichtige mit Antwort gleichentags daraufhin, dass sie sich bezüglich Fragen zu den Rechnungen an den Rechnungssteller wenden müsse oder gegen die Einschätzungsentscheide frist- und formgerecht Einsprache erheben müsse. Sie antwortete wiederum, dass sie keine Einsprache erheben könne, da sie nicht über die Einschätzungsentscheide verfüge. Mit E-Mail vom 1. November 2017 wies das kantonale Steueramt die Pflichtige auf die genauen Voraussetzungen zur Einreichung einer Einsprache hin. Es führte weiter aus, dass die Veranlagungen an die letztbekannte und im Handelsregister angegebene Adresse verschickt und nicht abgeholt worden seien. Bei einer schuldhaften Verhinderung gelte die Sendung als am letzten Tag der Abholfrist zugestellt. Die dreissigtägige Einsprachefrist gegen die Einschätzungsentscheide sei mittlerweile abgelaufen. Sie könne aber auch gegen die Rechnung innert 30 Tagen Einsprache erheben.

Mit Schreiben vom 25./27. Dezember 2017 reichte die Pflichtige die Steuererklärungen 2015 ein. Auf Abklärung des Einspruchewillens des kantonalen Steueramts hin erklärte sie unter anderem, die Einschätzungsentscheide nie erhalten zu haben. In der Folge forderte das kantonale Steueramt die Pflichtige mehrmals auf, einen belegmässigen Nachweis für die unverschuldete Nichtannahme zu erbringen. Die Pflichtige antwortete jeweils auf die Auflagen, ohne Belege beizubringen. Am 28. September 2018 erfolgten die angefochtenen Einspracheentscheide.

b) aa) Nur eine als zugestellt geltende Veranlagung/Einschätzung kann in Rechtskraft erwachsen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 18 ff. DBG bzw. § 126 N 22 ff. StG, je auch zum Folgenden) bzw. die Einsprachefrist von dreissig Tagen gemäss Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG auslösen. Wenn hingegen die Veranlagung/Einschätzung nicht rechtswirksam eröffnet bzw. zugestellt wird, kann dadurch auch die Einsprachefrist nicht ausgelöst werden, da dem Pflichtigen wegen Fehlern bei der Zustellung durch die Steuerbehörde keine Rechtsnachteile erwachsen dürfen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 51 ff. DBG bzw. § 126 N 70a ff. StG, je auch zum Folgenden).

bb) Die Zustellung ist die Übergabe des schriftlichen Entscheids an die Person, an welche diese gerichtet ist. Die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden gilt u.a. dann als vollzogen, wenn sie an den Adressaten selbst erfolgt, d.h. ihm ausgehändigt wird bzw. in seinen Machtbereich (z.B. Einwurf in Briefkasten, Zustellung via Postfach) gelangt (§ 9 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]; vgl. BGr, 21. März 2011, 2C_780/2010).

Da die Zustellung nur eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmbedürftige einseitige Rechtshandlung ist, wird für eine ordnungsgemässe Zustellung die Kenntnisnahme des Entscheids nicht vorausgesetzt.

cc) Beweispflichtig für die rechtswirksame Eröffnung einer Verfügung, von welcher der Ablauf der Einsprachefrist abhängt, bzw. für den Zeitpunkt ihrer Mitteilung ist die zustellende Behörde (BGE 129 I 8; BGr, 21. März 2011, 2C_780/2010). Wird die Verfügung mit eingeschriebener Post zugestellt, so lässt sich der Zeitpunkt der Zustellung durch Einholen eines Postlaufzettels ermitteln, wobei es dem Empfänger vorbehalten bleibt, die Richtigkeit oder Verlässlichkeit der postamtlichen Bescheinigung im

Einzelfall zu entkräften (RB ORK 1947 Nr. 41 = ZR 46 Nr. 76; RB 1961 Nr. 55 = ZR 61 Nr. 127; BGr, 24. Januar 2012, 2C_570/2011).

dd) Nach § 9 Abs. 2 VO StG gilt bei schuldhafter Verhinderung der Zustellung eine eingeschriebene Sendung am letzten Tag der von der Post angesetzten siebentägigen Abholungsfrist als zugestellt (sogenannte Zustellfiktion). Die Sendung gilt selbst dann am letzten Tag der siebentägigen Abholungsfrist als zugestellt, wenn der Sendungsempfänger die Abholfrist verlängert (StE 2001 B 96.21 Nr. 8; StE 2013 B 93.6 Nr. 34). Nach der Rechtsprechung liegt eine schuldhafte Verhinderung vor, wenn der Adressat die erforderlichen Vorkehrungen für die Entgegennahme einer Sendung unterlässt, obwohl er aufgrund eines bestehenden Prozessrechtsverhältnisses nach Treu und Glauben ein behördliches Schreiben mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwarten muss (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00021, auch zum Folgenden; www.vgrzh.ch). Unter dieser Voraussetzung rechtfertigt es sich, vom Betroffenen zu verlangen, dass er seine Post regelmässig kontrolliert und allenfalls längere Ortsabwesenheiten der Behörde mitteilt oder einen Stellvertreter ernennt (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00033 vom 25. Juni 2008, E. 3.2.)

Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts befindet sich der Steuerpflichtige bereits mit der im kantonalen Amtsblatt publizierte öffentlichen Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung im vorausgesetzten Prozessrechtsverhältnis (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00021). Spätestens mit Ablauf der angesetzten Frist muss ein säumiger Steuerpflichtiger damit rechnen, vom Gemeindesteuernamt zur Nachbringung der Steuererklärung gemahnt zu werden. Diese Verpflichtung gilt zwar zeitlich nicht unbegrenzt; soweit die Mahnung aber noch im selben Jahr erfolgt, kann nach der Praxis des Verwaltungsgerichts nicht gesagt werden, sie sei derart spät erfolgt, dass mit ihr nicht mehr habe gerechnet werden müssen.

Steht nicht fest, ob die Annahme einer Sendung schuldhaft verhindert wurde, so hat die Steuerbehörde, der die Sendung als "nicht abgeholt" zurückgesandt wurde, die Zustellung durch die Post zu wiederholen. Dies gilt es vor allem dann zu beachten, wenn die Sendung mit dem Postvermerk "Weggezogen. Nachsendefrist abgelaufen" zurückkommt. Dann kann die Zustellungsfiktion nicht greifen; vielmehr muss die Steuerbehörde Nachforschungen über die neue Adresse der steuerpflichtigen Person an-

stellen und die Zustellung wiederholen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 39 DBG und § 126 N 43 StG). Laut § 9 Abs. 2 VO StG sind nach Treu und Glauben bei Adressänderungen der steuerpflichtigen Person oder ihres bevollmächtigten Vertreters während des Verfahrens Zustellungen an diese als erfolgt zu betrachten, wenn sie durch die Post an die zuletzt bekannte Adresse gemacht worden und nicht als unzustellbar zurückgekommen ist (§ 9 Abs. 3 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]). Ist die Zustellung unmöglich, kann sie kraft Art. 116 Abs. 2 DBG durch öffentliche Bekanntmachung im Amtsblatt ersetzt werden (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00033 vom 25. Juni 2008, E. 3.2).

ee) Aus dem Gesagten folgt, dass in Fällen, in denen die postalische Zustellung einer Verfügung nicht tatsächlich durch Entgegennahme der Sendung seitens des Adressaten oder einer von ihm ermächtigten Person erfolgt, eine Zustellung nur dann im Sinn einer Fiktion vermutet werden darf, wenn sie vom Adressaten schuldhaft verhindert wird. Dies setzt voraus, dass er zur Entgegennahme bzw. Abholung der Sendung eingeladen worden ist, oder – bei unterlassener Mitteilung der Adressänderung – wenn die Sendung nicht als unzustellbar zurückgekommen ist (VGr, 25. Juni 2008, SB.2008.00033 vom 25. Juni 2008, E. 3.3). Eine Zustellung, welche nicht gehörig erfolgt, zeitigt keine Rechtswirkungen und muss wiederholt werden (vgl. zum Ganzen analog auch zur Schweizerischen Zivilprozessordnung Lukas Huber, Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung [ZPO], 2. A., 2016, Art. 138 N 60 ff.).

ff) Die öffentliche Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung 2015 wurde am ... Januar 2016 im Amtsblatt veröffentlicht (ZStB Nr. 31/117). Gemäss kantonalem Steueramt erging am 16. November 2016 die Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung. Ein Nachweis für den Versand sowie den Erhalt dieser Mahnung findet sich in den Akten nicht, dieser wurde von der Pflichtigen aber auch nicht bestritten. Da sie zudem selbst vorbringt, im Oktober 2016 bzw. im März 2017 Steuererklärungen eingereicht zu haben – ohne deren Aufgabe sowie Erhalt ihrerseits beweisen zu können –, ist davon auszugehen, dass auch sie selbst vom Bestehen eines Prozessverhältnisses ausging. Sie musste demnach nach Treu und Glauben mit einer Zustellung rechnen.

Das kantonale Steueramt bringt in seiner Beschwerde-/Rekursantwort unter anderem vor, dass mit der Retournierung der Einschätzung bzw. Veranlagung 2015

keine "Unzustellbarkeit", sondern eine "Nicht in Empfangnahme" mit dem Vermerk "Briefkasten/Postfach wird nicht geleert", ausgewiesen worden sei. Das Amt habe folglich von einer schuldhaften Nichtannahme der Postsendung ausgehen müssen. Dass dies nicht zutreffe, sei ihm erst mit E-Mail vom 10. Februar 2018 mitgeteilt worden; zuvor sei nie erwähnt worden, dass die Pflichtige keinen Zugang zur Post gehabt habe. Diese Behauptung sei sodann auch nie belegt worden.

gg) Wie bereits ausgeführt, ist Voraussetzung für die Zustellfiktion, dass die Sendung tatsächlich avisiert und dann sieben Tage bei der Poststelle aufbewahrt wurde. Wird – wie vorliegend – keine Abholungseinladung im Briefkasten hinterlegt und die Sendung an den Absender retourniert, so kann weder eine versuchte, tatsächliche noch eine fingierte Zustellung erfolgen. Ohne Zustellung kann der Pflichtigen auch keine Verweigerung bzw. schuldhafte Verhinderung ebendieser vorgeworfen werden.

An diesem Ergebnis ändert nichts, dass die Pflichtige das kantonale Steueramt pflichtwidrig über die vorliegende Zustellproblematik (Postdiebstahl, fehlender Zugang zum Briefkasten, laufende bzw. geplante Sitzverlegung) nicht informiert hatte. Demnach kann auch offenbleiben, ob das kantonale Steueramt sich trotz Organisationsmangels auf die im Handelsregister eingetragene Adresse verlassen durfte. Das kantonale Steueramt hätte bei dieser Sach- und Rechtslage Nachforschungen anstellen und – falls diese erfolglos verlaufen wären – eine entsprechende Veröffentlichung im Amtsblatt veranlassen müssen.

Nach dem Gesagten ist weder auf die weiteren Ausführungen der Parteien, insbesondere zum Strafverfahren betreffend Postdiebstahl und zum damit zusammenhängenden Gesuch um Fristwiederherstellung, weiter einzugehen noch bilden die Ausführungen zu den Steuerperioden 2016 oder 2017 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

c) Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid nicht ordnungsgemäss zugestellt wurden. Nicht zugestellte Entscheide können keine Rechtswirkungen entfalten.

4. Somit ist das kantonale Steueramt auf die Einsprache der Pflichtigen zu Unrecht nicht eingetreten. Die Sache ist – unter Aufhebung der Einspracheentscheide – zur Wahrung des rechtlichen Gehörs und ordnungsgemässen Eröffnung der Veranlagungsverfügung bzw. des Einschätzungsentscheides an das kantonale Steueramt in das Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren zurückzuweisen.

5. Die Kosten sind der unterliegenden Beschwerdegegnerin/dem unterliegenden Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 28. September 2018 wird aufgehoben und die Sache zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Veranlagungsverfahren zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 28. September 2018 wird aufgehoben und die Sache zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren zurückgewiesen.
3. Die Kostenaufgabe des kantonalen Steueramts von Fr. 250.- wird aufgehoben.
[...]