



Entscheid

1. Juni 2021

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

Beschwerdegegnerin,

2. **Staat Zürich,**

Rekursgegner,

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

betreffend

Direkte Bundessteuer 2018 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2018

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) reichte trotz Mahnung des Steueramts vom 16. Dezember 2019 keine Steuererklärung für die Steuerperiode 2018 ein. Das kantonale Steueramt schätzte sie deshalb am 29. Mai 2020 nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 70'000.- (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 500'000.- ein (nur Staats- und Gemeindesteuern).

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 28. Juli 2020 (Datum Poststempel) Einsprache, worin sie sich für die Verspätung entschuldigte und gleichzeitig die Steuererklärung samt Beilagen nachreichte.

Mit Entscheid vom 24. August 2020 trat das kantonale Steueramt auf die Einsprache wegen Verspätung nicht ein.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Pflichtige am 21. September 2020 (Datum Poststempel) Beschwerde bzw. Rekurs mit dem sinngemässen Antrag, gemäss der im Einspracheverfahren nachgereichten Steuererklärung veranlagt und eingeschätzt zu werden.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 7. Oktober 2020 auf Abweisung der Rechtsmittel unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Mit Verfügung vom 6. Januar 2021 wurden die Parteien zur ergänzenden Stellungnahme betreffend Zustellfiktion und Vertrauensschutz eingeladen. Mit Stellungnahmen vom jeweils 26. Januar 2021 äusserten sich beide Parteien hierzu. Die Pflichtige äusserte sich im Anschluss sodann mit Eingabe vom 11. Februar 2021 noch zur Stellungnahme des kantonalen Steueramts. Dieses liess sich daraufhin dazu nicht mehr vernehmen. Ebenfalls nicht vernehmen liess sich die Eidgenössische Steuerverwaltung.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Erhebt eine steuerpflichtige Person gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Beschwerde bzw. Rekurs, so ist dem Steuerrekursgericht die materielle Prüfung des Rechtsmittels auf die Veranlagung/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 Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 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/Einschätzung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57).

Dementsprechend ist die Beschwerde bzw. der Rekurs nur insoweit zu behandeln, als die Pflichtige sinngemäss die Aufhebung des vorinstanzlichen Nichteintretensentscheids verlangt. Ihren Antrag, gemäss den Steuerfaktoren der im Einspracheverfahren eingereichten Steuererklärung veranlagt und eingeschätzt zu werden, ist hingegen ohne Weiterungen abzuweisen.

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 Steuerveramt 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 Richner/Frei/Kaufmann/Rohner

§ 140 N 42 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.

b) Das kantonale Steueramt versandte im vorliegenden Fall die Veranlagungsverfügung und den Einschätzungsentscheid vom 29. Mai 2020 noch am gleichen Tag. Am 2. Juni 2020 wurde die Sendung der Pflichtigen daraufhin mit Frist zur Abholung bis zum 9. Juni 2020 gemeldet. Am 6. Juni 2020 wurde von ihr eine Verlängerung der Abholfrist bis am 30. Juni 2020 in Auftrag gegeben. Der erfasste Auftrag wurde am 8. Juni 2020 von der Post ausgeführt und die Abholfrist dementsprechend verlängert. Am 29. Juni 2020 konnte die Sendung der Pflichtigen schliesslich am Schalter ausgehändigt und zugestellt werden.

c) Im Anschluss erhob die Pflichtige am 28. Juli 2020 (Datum Poststempel) sinngemäss Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung und den Einschätzungsentscheid vom 29. Mai 2020 und reichte die ausgefüllte und unterzeichnete Steuererklärung samt Beilagen nach. Obwohl die Einsprache unbestrittenermassen innerhalb von 30 Tagen ab effektiver Zustellung (29. Juni 2020; Fristablauf damit am 29. Juli 2020) der Veranlagungs- und Einschätzungsentscheide erging, ist das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 24. August 2020 darauf nicht eingetreten. Den Nichteintretensentscheid begründete es damit, dass gemäss Sendungsverfolgung der Post ersichtlich sei, dass die Steuerpflichtige einen Rückbehaltungsauftrag bei der Post erfasst habe. Dadurch werde gemäss konstanter Rechtsprechung der Eintritt der Zustellfiktion gemäss Art. 9 Abs. 2 VO StG jedoch nicht verhindert. Vorliegend seien die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid am 29. Mai 2020 versandt worden. Die Abholfrist habe dementsprechend sieben Tage später am 6. Juni 2020 geendet, mithin die Einsprachefrist zu laufen begonnen habe, die entsprechend am 6. Juli 2020 ungenutzt abgelaufen sei.

d) aa) Zu diesen Erwägungen im Einspracheentscheid ist zunächst allgemein anzufügen, dass bei der Berechnung eines fiktiven Zustelldatums nicht das Versanddatum, sondern das Datum des Zustellungsversuchs massgebend ist (nachfolgend ausführlich E. 3a f., auch zum Folgenden). Im vorliegenden Fall wäre dies der 2. Juni 2020

und nicht bereits der 29. Mai 2020. Sofern vorliegend gemäss den Erwägungen des kantonalen Steueramts zur Berechnung der Einsprachefrist an ein fiktives Zustelldatum anzuknüpfen wäre (dazu nachfolgend E. 4), wäre gemäss gängiger Formel "Datum Zustellungsversuch plus 7" der 9. Juni 2020 das massgebende fiktive Zustelldatum und nicht, wie vom kantonalen Steueramt festgehalten, der 6. Juni 2020. Unbeachtlich wäre, dass es sich beim 6. Juni 2020 um einen Samstag handelte (BGE 127 I 31 E. 2b; BGr, 22. November 2012, 8C_655/2012, E. 3.4). Folglich wäre von einem Ablauf der Einsprachefrist gemäss Art. 132 Abs. 1 DBG bzw. § 140 Abs. 1 StG am 9. Juli 2020 anstatt 6. Juli 2020 auszugehen. Letzteres gilt, sofern man die Kommunikation des kantonalen Steueramts betreffend Einsprachefrist im Zusammenhang mit der Coronapandemie unberücksichtigt lässt. Das kantonale Steueramt liess am 12. Mai 2020 per Medienmitteilung verlauten, dass es zwar Einsprachefristen nicht verlängern könne, indessen die ausserordentliche Corona-Situation als Grund für eine Fristwiederherstellung erachte. Ab Ende der ausserordentlichen Lage (19. Juni 2020) beginne die Einsprachefrist somit neu zu laufen und ende am Montag, 20. Juli 2020 (www.zh.ch/de/finanzdirektion/steueramt/news, "Mitteilung 12.05.2020"). Gestützt darauf wäre folglich der 20. Juli 2020 das im vorliegenden Verfahren massgebliche Fristablaufdatum. Da sich die Einsprache der Pflichtigen vom 28. Juli 2020 (Poststempel) auch unter Berücksichtigung der genannten Mitteilung des Steueramts immer noch als verspätet erweisen würde, braucht die Frage der rechtlichen Qualifikation dieser Mitteilung und der sich daraus allenfalls ergebenden Ansprüche aus Treu und Glauben nicht abschliessend geklärt zu werden.

bb) Fraglich ist hingegen, ob im vorliegenden Fall für die Berechnung der Einsprachefrist tatsächlich das fiktive Zustelldatum (9. Juni 2020) oder aber das effektive Zustelldatum (29. Juni 2020) massgebend ist. Wäre das effektive Zustelldatum für den Fristenlauf der Einsprachefrist massgebend, so wäre die Einsprache vom 28. Juli 2020 (Poststempel) unbestrittenermassen innerhalb von 30 Tagen ab Zustellung der Veranlagung/Einschätzung und damit rechtzeitig erfolgt. Folglich hätte das kantonale Steueramt darauf eintreten müssen. Welches der beiden Daten im vorliegenden Fall massgebend ist, ist nachfolgend zu prüfen.

3. a) Die Zustellung ist die Übergabe des schriftlichen Entscheids an die Person, an welche er gerichtet ist. Nur eine zugestellte Veranlagung/Einschätzung kann in

Rechtskraft erwachsen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 18 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 126 N 22 ff. StG, auch zum Folgenden). 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 den Briefkasten, Zustellung via Postfach) gelangt (§ 9 Abs. 1 VO StG; vgl. BGr, 21. März 2011, 2C_780/2010, E. 2.3). Da die Zustellung nur eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmebedürftige einseitige Rechtshandlung ist, wird für eine ordnungsgemässe Zustellung die Kenntnisnahme des Entscheids nicht vorausgesetzt.

b) Nach § 9 Abs. 2 VO StG gilt bei schuldhafter Verhinderung der Zustellung eine eingeschriebene Sendung als am letzten Tag der von der Post angesetzten sieben-tägigen Abholungsfrist als zugestellt (sogenannte Zustellfiktion). Die Sendung gilt selbst dann als an diesem letzten Tag zugestellt, wenn der Sendungsempfänger gegenüber der Post vorgängig für eine gewisse Dauer ein Rückbehaltungsauftrag erteilt (BGE 134 V 49; BGr, 9. Februar 2021, 2C_103/2021, E. 3.2; BGr, 20. Februar 2015, 2C_832/2014, E. 4.3.2.; BGr, 11. April 2013, 2C_565/2012, E. 2 = StE 2013 B 93.6 Nr. 34; StE 2001 B 96.21 Nr. 8; StE 2013 B 93.6 Nr. 34, jeweils mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 37 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 126 N 42 StG). Ein Rückbehaltungsauftrag (synonym verwendet werden vom Bundesgericht auch die Begriffe Rückbehalte- oder Zurückbehaltungs- oder Postrückbehaltungsauftrag) ist eine der verschiedenen Dienstleistungen der Post, bei der beispielsweise während einer zuvor definierten Dauer nicht sendungsspezifisch, sondern allgemein keine Zustellungen vorgenommen werden (z.B. während einer Ferienabwesenheit). Erst nach Ablauf des Rückbehaltungsauftrags wird die gesammelte Post zugestellt. Hierzu hat das Bundesgericht sich wiederholt und gemäss ständiger Rechtsprechung dafür ausgesprochen, dass während des Rückbehaltungsauftrags zugestellte Sendungen als fiktiv zugestellt gelten. Der Betroffene kann sich dagegen schützen, indem er beispielsweise die Behörde auf eine bevorstehende Abwesenheit aufmerksam macht, so dass diese auf eine Zustellung in dieser Zeit verzichtet (BGE 141 II 429; BGE 139 IV 228; BGr 11. April 2013, 2C_565/2012, E. 2; BGr, 9. Februar 2012, 4A_660/2011, E. 2.4.2).

c) Vom eigentlichen Rückbehaltungsauftrag zu unterscheiden ist die Situation, wie sie hier vorliegt. Die Pflichtige hat, nachdem die Abholungseinladung in ihren Brief-

kasten gelegt worden war, die Abholfrist individuell für die besagte Sendung verlängert. Die Ausgangssituation ist damit grundlegend eine andere als beim allgemeinen Rückbehaltungsauftrag. Im Unterschied dazu fand bereits ein (erfolgloser) Zustellversuch statt. Der Adressat weiss in dieser Konstellation, dass ihn eine Sendung auf der Poststelle erwartet. Unternimmt er daraufhin nichts innert der auf der Abholungseinladung genannten Frist, geht die Sendung zurück an den Absender. Dem Empfänger stehen aber auch weitere Möglichkeiten offen, den Empfang der Sendung individuell zu steuern. Namentlich bietet ihm die Post bei gewöhnlichen Einschreiben die Möglichkeit, die Abholungsfrist zu verlängern (vgl. Ziff. 2.3.1 der Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Post). Die Verlängerung der Abholfrist ist nicht in jedem Fall möglich, in welcher dem Empfänger eine Abholungseinladung im Briefkasten hinterlegt wird. Handelt es sich um eine Sendung, die von einer Gerichtsbehörde mittels der speziellen Versandart "Gerichtsurkunde" versandt wurde, besteht für den Empfänger keine Möglichkeit, die Abholfrist zu verlängern.

d) Mit dieser Konstellation der individuellen Verlängerung der Abholfrist bei gewöhnlichen Einschreiben hat sich jüngst das Obergericht des Kantons Zürich eingehend auseinandergesetzt (OGr, 17. Juni 2019, PS190081-O/U, E. 4.2, auch zum Folgenden). Es erwog mit Bezug auf Art. 138 Abs. 3 lit. a der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008, der die fiktive Zustellung – analog der im vorliegenden Fall einschlägigen Norm von § 9 Abs. 2 VO StG – im Zivilprozess regelt, dass deshalb, weil die Post diesen Service der Verlängerung der Abholfrist für gewöhnliche Einschreiben anbiete, es zu einem Auseinanderklaffen von Abholfrist und Zustellfiktion kommen könne. Selbst von einem Juristen könne nunmehr nicht ohne Weiteres verlangt werden, die Unterscheidung zwischen dem Ende der postalischen Abholfrist und dem Ende der Legalfrist betreffend Zustellfiktion zu kennen. Hinzu komme im Fall des Versands mittels (gewöhnlicher) eingeschriebener Sendung, dass aus der Abholungseinladung nicht ersichtlich sei, ob es sich um ein gewöhnliches Schreiben oder um eine fristauslösende Gerichtsurkunde handle. Damit sei für den Empfänger der eingeschriebenen Postsendung nicht erkennbar, ob bei einer Verlängerung der Abholfrist die Gefahr der Zustellfiktion drohe. Gebe daher die Post einem juristischen Laien die Möglichkeit, die Abholfrist einer eingeschriebenen Postsendung zu verlängern, dürfe diesem unter Vertrauensschutzgesichtspunkten (Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999; dazu allgemein anstatt vieler

BGE 137 II 182 E. 3.6.2) aus dem Auseinanderklaffen des Datums der Zustellfiktion und des letzten Tags der postalischen Abholfrist kein Nachteil erwachsen.

e) Das Obergericht stellte in seinen Erwägungen im Wesentlichen auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 25. Juni 2012 ab, der mit Bezug auf Art. 44 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (Bundesgerichtsgesetz; BGG) zum gleichen Schluss gelangte (BGr, 25. Juni 2012, 5A_211/2012, E. 1.3, mit Hinweisen). Darin erwog das Bundesgericht ebenfalls, dass dem Empfänger kein Nachteil erwachsen dürfe, wenn das Auseinanderklaffen des Datums der gesetzlichen Zustellfiktion und des letzten Tages der postalischen Abholfrist für den Empfänger tatsächlich nicht erkennbar war. Diese Rechtsprechung wurde vom Bundesgericht sodann auch wiederholt zitiert bzw. auch (theoretisch) bestätigt (z.B. BGr, 9. Mai 2016, 9C_923/2015, E. 4.5.2; BGr, 19. Februar 2016, 2C_990/2015, E. 3.4); allerdings nicht immer vorbehaltlos und in jedem erdenklichen Szenario, sondern nur in *besonderen Vertrauensschutzsituationen* (BGr, 14. April 2020, 2C_1020/2018, E. 3.3, auch zum Folgenden). Liegt keine solche vor, gilt hingegen immer noch im Allgemeinen, dass wenn die rechtsunterworfenen Person der Post CH AG einen Nachsendeauftrag, einen Rückbehaltungsauftrag oder eine *ähnliche Anweisung* erteilt, die in den üblichen Zustellvorgang eingreift, sie etwaige Fehlleistungen der Post CH AG, welche diese nach Abschluss des ordentlichen Eintreffens des Schreibens bei der Poststelle erbringt, selber zu vertreten hat (anstatt vieler jüngst: BGr, 9. Februar 2021, 2C_103/2021, E. 3.2; BGr, 20. Januar 2021, 5D_10/2021, E. 3, je mit Hinweisen).

f) Auch das Verwaltungsgericht teilt in neueren Entscheiden grundsätzlich diese Auffassung (VGr, 29. Oktober 2020, VB.2020.00681, E. 2.2; VGr, 23. Oktober 2019, VB.2019.00616, E. 2.1.2, je mit Hinweisen; zustimmend auch Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3 A., 2014, § 10 N 91 VRG), verneinte indessen in den genannten Fällen konkret das Vorliegen einer Vertrauensschutzsituation im Sinn der zitierten Rechtsprechung. Zum gleichen Resultat in einem konkreten Einzelfall gelangte jüngst auch das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich, in welchem eine Steuerpflichtige ebenfalls einseitig die Abholungsfrist verlängerte. In einer Kammer-Entscheid vom 16. Juli 2019 gab es jüngst zunächst den nach wie vor geltenden Grundsatz wieder, dass Steuerpflichtige aus der einseitigen Verlängerung der Abholfrist nichts zu ihren Gunsten ableiten können. Im Anschluss prüfte es dann aber gleichwohl allfällige Ansprüche unter Vertrauensschutz-

gesichtspunkten. Dabei wurde jedoch das Vorliegen einer besonderen Vertrauensschutzsituation verneint. Der gerichtserfahrenen Pflichtigen im besagten Verfahren musste bewusst gewesen sein, dass die einseitige Verlängerung der Abholfrist keinen Einfluss auf etwaige Rechtsmittelfristen haben werde (StRG, 16. Juli 2019, 2 DB.2019.14/2 ST.2019.25, E. 1b f.). Hingegen bejahte das Steuergericht Basel-Land mit Entscheid vom 24. Juni 2011 in einem ähnlich gelagerten Fall das Vorliegen einer Vertrauensschutzsituation (StE 2012 B 93.6 Nr. 32; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 37 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 126 N 42 StG, auch zum Folgenden), in welcher konkret die zuständige Poststelle einen Einspracheentscheid trotz Ablauf der siebentägigen Abholfrist zwei Tage zuvor noch aushändigte. Das Steuergericht erwog, dass in diesem Fall das Aushändigungsdatum als Zustellungsdatum gelte, auch wenn die Aushändigung nach Ablauf der Abholfrist von sieben Tagen erfolgt sei.

g) Da es sich beim Vertrauensschutz um einen verfassungsrechtlich garantierten Grundsatz handelt, gilt das Gesagte auch für das vom kantonalen Steueramt durchgeführte Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren; steuerpflichtige Personen können deshalb im Einzelfall unter bestimmten Umständen Ansprüche aus Vertrauensschutz ableiten (ausführlich Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109-121 N 50 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 119-131 N 53 ff. StG). Eine allgemeine Ausklammerung des Vertrauensschutzes lässt sich deshalb entgegen der vom kantonalen Steueramt geäusserten Auffassung nicht mit der Begründung rechtfertigen, es handle sich bei Veranlagung und Einschätzung um ein Massenverfahren. Ein allfälliger administrativer Mehraufwand kann die Verletzung verfassungsmässig garantierter Ansprüche nicht rechtfertigen. Aus demselben Grund ist auch das Argument, die Übernahme der Rechtsprechung käme einer Aushöhlung der steuerrechtlichen Bestimmungen gleich, die dem Missbrauch Tür und Tor öffnen würden, nicht stichhaltig.

4. a) Weil es die Post zuliess, dass die Pflichtige die Abholfrist verlängern konnte, kam es unbestrittenermassen zu einem Auseinanderklaffen von postalischer Abholfrist (30. Juni 2020) und Zustellfiktion gemäss § 9 Abs. 2 VO StG (9. Juni 2020 bzw. 19. Juni 2020 bei Massgeblichkeit der Medienmitteilung des kantonalen Steueramts betreffend Folgen der Coronapandemie; vorne E. 2d/aa). Ob dies für die Pflichti-

ge zu erkennen war, ist dabei fraglich. Dagegen spricht namentlich, dass die in der Veranlagungsverfügung und dem Einschätzungsentscheid vom 29. Mai 2020 enthaltene Rechtsmittelbelehrung lediglich unspezifisch festhält, dass gegen den Einschätzungsentscheid innert 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erhoben werden könne. Die Pflichtige handelte demnach unbestrittenermassen gemäss Rechtsmittelbelehrung. Die betreffend fiktive Zustellung massgebende Bestimmung (§ 9 Abs. 2 VO StG) wird auch nicht unter den in der Verfügung bzw. dem Entscheid auszugsweise abgedruckten steuerrechtlichen Normen erwähnt. Selbst bei einem Hinweis auf § 9 Abs. 2 VO StG hätte die Pflichtige zudem gemäss Wortlaut nicht ohne Weiteres darauf schliessen können, dass diese für sie in der konkreten Situation einschlägig gewesen wäre bzw. sie bereits durch ihr (lediglich hinauszögerndes) Verhalten die Zustellfiktion auslöste. Ob von einem Laien allgemein erwartet werden kann, zu wissen, dass ein Hinauszögern der Zustellung für mehr als sieben Tage gemäss Rechtsprechung im Hinblick auf die sich daraus ergebenden rechtlichen Konsequenzen einem "schuldhaften Verhindern" gleichgestellt wird, ist fraglich. Im Weiteren sind auch keine Hinweise ersichtlich, dass die Pflichtige die Abholfrist absichtlich zwecks Verfahrensverzögerung oder gar aus rechtsmissbräuchlichen Motiven verlängerte. Vielmehr konnte sie überzeugend darlegen, die Frist primär wegen eines im selben Zeitraum anstehenden Umzugs verlängert zu haben.

b) aa) Auf der anderen Seite ist der Pflichtigen entgegenzuhalten, dass die im Gesetz statuierte siebentägige Frist den postalischen Gepflogenheiten entspricht und als allgemein bekannt gilt. Auch Laien dürfen sich nicht vorbehaltlos auf die Rechtsmittelbelehrung im angefochtenen Entscheid verlassen (BGr, 22. November 2012, 8C_655/2012, E. 3.5; VGr, 23. Oktober 2019, VB.2019.00616, E. 3.2, auch zum Folgenden). Hinzu kommt, dass die Pflichtige durch eine aktive Handlung die Abholfrist verlängerte und ihr nicht etwa einfach von der Post die Sendung trotz Fristablauf noch ausgehändigt wurde (dazu Steuergericht Basel-Land, 24. Juni 2011 = StE 2012 B 93.6 Nr. 32). In diesem Zusammenhang ist sie, wie vom kantonalen Steueramt dargelegt, speziell darauf hingewiesen worden, dass die von ihr in Auftrag gegebene Verlängerung der Aufbewahrungsfrist mit negativen Konsequenzen verbunden sein kann. Denn in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen "Meine Sendungen" der Post, Ziffer 3.2, deren Kenntnisnahme sie zum Abschluss des Fristverlängerungsauftrags zwingend zu bestätigen hatte (allgemein zum Gültigkeitsbereich und der Wirkung von allgemeinen Geschäftsbedingungen vgl. Corinne Zellweger-Gutknecht, in: Basler Kom-

mentar, Obligationenrecht I, 7. A., 2020, Art. 1 N 47 ff. OR), wird festgehalten, dass sich die rechtlichen Wirkungen einer Zustellung, Fristverlängerung oder Weiterleitung unabhängig vom postalischen Angebot nach den gesetzlichen Vorschriften richten. Die Pflichtige muss sich deshalb vorhalten lassen, dass ihr wegen dieses expliziten Hinweises in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen die Unterscheidung zwischen Ende der postalischen Abholfrist und dem Ende der Legalfrist auch ohne Hinweis in der Rechtsmittelbelehrung und ohne spezifische Gesetzeskenntnis hätte bekannt sein müssen.

bb) Das Gesagte setzt indessen zusätzlich voraus, dass die Pflichtige mit dem Risiko rechnen musste, dass es sich bei der Sendung, deren Abholfrist sie verlängerte, um eine fristauslösende behördliche Zustellung handelte und ihr mit der Verlängerung der Abholfrist die Gefahr einer Zustellfiktion drohte (vorne E. 3b). Dies setzt voraus, dass für sie das kantonale Steueramt als Absender der Sendung erkennbar war. Das Prozessrechtsverhältnis verpflichtet die betroffene Person nicht zur Entgegennahme sämtlicher Post, sondern bloss zur Annahme erkennbarer Sendungen derjenigen Behörde, zu der das Prozessrechtsverhältnis besteht (BGE 142 IV 286 E. 1.6.2; BGr 28. Februar 2019, 2C_53/2019; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 126 N 40a StG, je mit Hinweisen). Wenn für die betroffene Person hingegen bei der auf der Abholungseinladung mit "Brief/Einschreiben" gekennzeichneten (gewöhnlichen) Sendung nicht die Möglichkeit besteht, den Absender im Rahmen des Fristverlängerungsprozesses in Erfahrung zu bringen, braucht sie nicht mit der Gefahr einer fiktiven Zustellung zu rechnen. Dieses Kriterium wurde auch vom Obergericht als zentraler Punkt hervorgehoben (E. 3d), wie vom kantonalen Steueramt zutreffend festgehalten.

cc) Betreffend die Frage der Erkennbarkeit des kantonalen Steueramts als Absender des Einschreibens ist zunächst unbestritten, dass der Abholungseinladung selbst keine Angaben dazu entnommen werden können. Allein die Abholungseinladung kann dafür jedoch nicht massgebend sein. Da ein Sendungsempfänger bis zur Verlängerung der Abholungsfrist zwingend gewisse Verfahrensschritte auf der Online-Plattform der Post zu durchlaufen hat, sind auch diese in die Beurteilung miteinzubeziehen. Deshalb ist zu prüfen, ob der Empfängerin in diesem Prozess der Absender der Sendung zur Kenntnis gebracht wird. Das kantonale Steueramt zeigt diesbezüglich in der Stellungnahme vom 26. Januar 2021 anhand einer Beispielsendung überzeugend auf, dass Sendungsempfänger im Rahmen des Prozesses zur Verlängerung der

Abholfrist die Möglichkeit haben, den Absender der Sendung ohne grossen Aufwand in Erfahrung zu bringen. Der Sendungsumschlag, auf welchem das kantonale Steueramt als Absender ersichtlich ist, wird von der Post eingescannt und war für den Empfänger in der Rubrik "Sendungsinformationen" einsehbar hinterlegt ("Sendungsbild anzeigen"). Ein (kostenpflichtiges) Zugangskonto für die Dienstleistungen der Post oder Ähnliches ist dazu nicht notwendig, weshalb dem Sendungsempfänger nach Treu und Glauben im Verlauf des Fristverlängerungsprozesses zweifelsohne der bescheidene Mehraufwand zugemutet werden kann, sich den Absender anzeigen zu lassen.

dd) Zwar betreffen die vom kantonalen Steueramt eingereichten Unterlagen nur eine Beispielsendung. Hinweise auf einen anderen administrativen Ablauf mit Bezug auf die strittige Sendung (z.B. Versand in einem anonymen Kuvert oder ein unleserlicher Scan) bestehen allerdings nicht und werden auch von der Pflichtigen nicht geltend gemacht. Sie behauptet weder, vom Absender der Sendung keine Kenntnis gehabt zu haben noch, dass keine Möglichkeit bestanden habe, sich den Absender anzeigen zu lassen. Demnach kann davon ausgegangen werden, dass der Versand und der Prozess zur Verlängerung der Abholungsfrist auch bei der konkret strittigen Sendung nach dem gleichen Muster wie bei der Beispielsendung abliefen (E 4b/cc). Der Pflichtigen wäre die Ermittlung des Absenders (zumindest) möglich gewesen, was sie sich anrechnen lassen muss. Ob sie davon im konkreten Fall effektiv Kenntnis nahm, was von ihr nicht explizit bestritten wurde, ist unerheblich.

ee) Im Weiteren war der Pflichtigen konkret daran anknüpfend nicht nur die Ermittlung des Absenders der Sendung möglich, sondern sie konnte diese zweifelsohne gar der richtigen Steuerperiode zuordnen. Zunächst war im Frühling 2020 das Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren betreffend die Steuerperiode 2017 bereits seit geraumer Zeit rechtskräftig abgeschlossen. Das Steuerbezugsverfahren 2017 befand sich gemäss dem Fehlblatt für die Steuererklärung zu diesem Zeitpunkt bereits im Pfändungsstadium und damit im Zuständigkeitsbereich des zuständigen Betriebsamts. Mit (weiteren) Einschreiben betreffend die Steuerperiode 2017 war damit aus Sicht der Pflichtigen nicht zu rechnen. Gleiches gilt auch betreffend die Steuerperiode 2019. Namentlich weil das kantonale Steueramt von sich aus die Frist zur Einreichung der Steuererklärung wegen der Coronapandemie bis zum 31. Mai 2020 erstreckt hatte (vgl. die Medienmitteilung des kantonalen Steueramts vom 12. Mai 2020; abrufbar unter www.zh.ch/de/finanzdirektion/steueramt/news, "Mitteilung 12.05.2020"), musste sie

diesbezüglich nicht mit der Zustellung allfälliger Einschreiben des kantonalen Steueramts rechnen. Dem kantonalen Steueramt ist deshalb beizupflichten, dass der Pflichtigen bewusst sein musste, dass es sich beim strittigen Einschreiben inhaltlich um eine mittels Mahnung vom 16. Dezember 2019 angedrohte Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung der Steuerperiode 2018 handelte.

c) Die Frage, ob sich die rechtsunkundige Pflichtige im guten Glauben einzig auf die Rechtsmittelbelehrung im Veranlagungs- und Einschätzungsentscheid verlassen durfte, die gemäss Wortlaut festhält, dass sie gegen die Ermessenstaxation innerhalb von 30 Tagen ab Zustellung dagegen Einsprache erheben könne, ist damit unter Berücksichtigung sämtlicher massgebenden Sachverhaltselemente abschlägig zu beantworten. Namentlich weil die Pflichtige im Rahmen des Prozesses zur Verlängerung der Abholfrist den Absender des Einschreibens in Erfahrung bringen konnte und in den von ihr zur Kenntnis genommenen Allgemeinen Geschäftsbedingungen explizit darauf hingewiesen worden war, dass die Inanspruchnahme der Dienstleistung der Fristverlängerung keinen Einfluss auf die Legalfrist habe, war für sie das Auseinanderklaffen des Datums der gesetzlichen Zustellfiktion und des letzten Tages der postalischen Abholfrist erkennbar. Das Vorliegen einer besonderen Vertrauensschutzsituation, die ausnahmsweise das Abstellen auf das effektive Zustelldatum betreffend die Fristberechnung rechtfertigen, ist damit zu verneinen.

d) Im vorliegenden Fall gilt damit nicht das Aushändigungsdatum als das für die Berechnung der Einsprachefrist massgebende Zustelldatum. Massgebendes Zustelldatum des Einschätzungsentscheids vom 29. Mai 2020 ist vielmehr der 9. Juni 2020 (E. 2d/aa, auch zum Folgenden). Die Einsprache vom 28. Juli 2020 (Datum Poststempel) erfolgte damit offensichtlich nach Ablauf der Einsprachefrist. Die Veranlagung und Einschätzung waren demnach zu jenem Zeitpunkt bereits in Rechtskraft erwachsen (E. 2a) und damit grundsätzlich unabänderlich (Fristwiederherstellungs-, Revisions- und Nachsteuerverfahren vorbehalten). Das kantonale Steueramt ist deshalb zu Recht darauf mit Einspracheentscheid vom 24. August 2020 nicht eingetreten, was zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs führt.

5. Ausgangsgemäss sind die (infolge beschränkter Prüfung reduzierten) Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]