



# STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

---

1 ST.2008.331

## Entscheid

15. Januar 2009

Mitwirkend:

Einzelrichter W. Balsiger und Sekretär H. Knüsli

In Sachen

**A,**

vertreten durch B,

Zustelladresse:

A,

**Rekurrentin,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend

**Einschätzung 2006**

hat sich ergeben:

A. Die A (nachfolgend die Pflichtige) verlegte ihren Sitz im Laufe des Jahres 2006 von C nach D (SH). Mit Einschätzungsentscheid vom 10. März 2008 wurde sie vom hiesigen Steuerkommissär wegen Nichteinreichens der Steuererklärung 2006 trotz Mahnung vom 20. November 2007 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 45'000.- (Steuersatz 8%) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 40'000.- (Steuersatz 0.75‰) eingeschätzt.

Am 25. Juni 2008 eröffnete das Steueramt der Stadt C die auf dieser Einschätzung basierende Schlussrechnung.

B. Mit Eingaben vom 18. Juli 2008 liess die Pflichtige sowohl gegen die Schlussrechnung (beim Gemeindesteueramt) als auch gegen die dieser zugrunde liegende Einschätzung (beim kantonalen Steueramt) Einsprache erheben. Dabei wurde geltend gemacht, die Pflichtige habe am 27. November 2007 bei der kantonalen Steuerverwaltung Schaffhausen eine Steuererklärung für das Jahr 2006 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern eingereicht. Es werde deshalb beantragt, die definitive Rechnung für das Bezugsjahr 2006 für Staats- und Gemeindesteuern auf Basis jener Steuererklärung zu erlassen.

Das kantonale Steueramt trat mit Entscheid vom 8. September 2008 auf die Einsprache nicht ein, weil diese verspätet sei. Dabei wurden der Pflichtigen Verfahrenskosten von Fr. 300.- auferlegt.

C. Hiergegen liess die Pflichtige am 2. Oktober 2008 Rekurs erheben und sinngemäss beantragen, die Einschätzung nach Massgabe der abgegebenen Steuererklärung 2006 vorzunehmen. Zur Begründung wurde erneut darauf hingewiesen, dass die Steuererklärung 2006 – unter Inanspruchnahme einer Fristerstreckung bis 30. November 2007 – bei der Schaffhauser Steuerbehörde eingereicht worden sei. Die Pflichtige sei sich sicher gewesen, die Steuererklärung bei der richtigen Steuerverwaltung abgegeben zu haben. Eine Alternative sei ihr weder bekannt gewesen, noch for-

mularmässig mitgeteilt worden. Sei die Steuererklärung bei der richtigen Steuerverwaltung abgegeben worden, so fehle dem "Schätzbescheid" der Zürcher Steuerbehörde eine Rechtsgrundlage und sei deren Einschätzungsentscheid nichtig und unbeachtlich. Gegen einen nichtigen Entscheid müsse kein Rechtsbehelf eingelegt werden, weshalb auch keine Rechtsmittelfrist zu laufen beginne. Ihre Einsprache sei damit auch nicht verspätet.

Das kantonale Steueramt schloss in seiner Vernehmlassung vom 5. November 2008 auf Rekursabweisung.

Mit Eingabe vom 19. Dezember 2008 liess die Pflichtige noch geltend machen, sie habe von den Zürcher Steuerbehörden keine Steuererklärungsformulare erhalten und deshalb auch keine Steuererklärung abgeben können.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Rekurs, so ist der Rekurskommission die materielle Prüfung des Rechtsmittels auf die Einschätzung hin verwehrt. Sie darf nur untersuchen, ob die Einsprachebehörde zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 147 N 43). 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). Wird rekursweise auch die Nichtigkeit der dem angefochtenen Einspracheentscheid zugrunde liegenden Einschätzungsverfügung verfochten, gilt das Gleiche sinngemäss, wobei in materieller Hinsicht gegebenenfalls eine Rückweisung ins Einschätzungsverfahren zu erfolgen hätte. Dementsprechend ist auf den Rekurs insofern nicht einzutreten, als die Pflichtige mit diesem auch materielle Einschätzungsanträge stellt.

2. a) Gegen den Einschätzungsentscheid können laut § 140 Abs. 1 des Steuer-

gesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) der Steuerpflichtige und die Gemeinde innert 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben. Die Einsprachefrist beginnt am Tag nach der Zustellung des Entscheids zu laufen (§ 12 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG) und ist – wie die Rekurs- und Beschwerdefrist – eine Verwirkungsfrist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 48 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Eine nach Ablauf der Einsprachefrist erhobene Einsprache ist unwirksam und vermag keine materielle Überprüfung der angefochtenen 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) Der streitbetroffene Einschätzungsentscheid für die Steuerperiode 2006 wurde der Pflichtigen am 12. März 2008 rechtsgültig zugestellt (vgl. Nachforschungsbegehren/Postauskunft). Mithin war die 30-tägige Rechtsmittelfrist längst abgelaufen, als hiergegen (im Anschluss an die Zustellung der Schlussrechnung) am 18. Juli 2008 Einsprache erhoben worden ist. Dies wird von Seiten der Pflichtigen denn auch nicht bestritten. Diese beruft sich allerdings darauf, dass der Einschätzungsentscheid nichtig sei und Anfechtungsfristen damit keine Rolle spielten.

3. a) In der Regel bewirkt die Fehlerhaftigkeit einer Verfügung nur deren Anfechtbarkeit. Anfechtbarkeit bedeutet, dass die fehlerhafte Verfügung an sich gültig ist, aber von den Betroffenen während einer bestimmten Frist in einem förmlichen Verfahren angefochten werden kann, was zur Aufhebung oder Änderung der Verfügung führen kann (Häfelin/Müller/Uhlmann, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 5. A., 2006, N 951). Demgegenüber bedeutet Nichtigkeit absolute Unwirksamkeit einer Verfügung (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, N 955 ff., auch zum Folgenden). Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen. Sie ist vom Erlass an (ex tunc) und ohne amtliche Aufhebung als nicht vorhanden, als rechtlich unverbindlich zu betrachten. Die Nichtigkeit ist von Amts wegen zu beachten und kann von jedermann jederzeit – also auch im Rahmen einer verspäteten Einsprache – geltend gemacht werden.

b) Bei der Abgrenzung zwischen blosser Anfechtbarkeit und Nichtigkeit folgt die Rechtsprechung der so genannten Evidenztheorie. Danach ist eine Verfügung nichtig, "wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumin-

dest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit dadurch nicht ernsthaft gefährdet wird" (BGE 98 Ia 568, 571; vgl. auch BGE 122 I 97, 99; 116 Ia 215, 219 f.). Im Einzelnen müssen somit folgende drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit die Rechtsfolge der Nichtigkeit einer Verfügung eintritt:

- Die Verfügung muss einen besonders schweren Mangel aufweisen;
- Der Mangel muss offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar sein;
- Die Nichtigkeit darf die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährden.

Dabei ist eine Abwägung zwischen dem Interesse an der Rechtssicherheit und demjenigen an der richtigen Rechtsanwendung erforderlich.

c) Die Pflichtige stützt die Annahme der Nichtigkeit des Einschätzungsentscheidings auf den Umstand, dass sie die Steuererklärungspflicht erfüllt habe, nämlich im Kanton Schaffhausen; damit fehle der hiesigen Ermessenseinschätzung die Rechtsgrundlage.

aa) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss § 139 Abs. 2 Satz 1 StG die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Diese Bestimmung setzt einen Untersuchungsnotstand voraus. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mahnung seinen Mitwirkungspflichten mit Bezug auf die Ermittlung der für die Einschätzung massgeblichen Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist, wobei als klassisches Beispiel das Nichteinreichen der Steuererklärung zu erwähnen ist.

bb) Wenn ein Steuerpflichtiger einer getroffenen Ermessenseinschätzung entgegenhalten will, dass ein Untersuchungsnotstand nicht vorgelegen habe, so hat er dies grundsätzlich mit entsprechender Begründung und Beweismitteln innerhalb der Einsprachefrist vorzubringen. Nichtigkeit könnte im Sinn der Vorbringen der Pflichtigen höchstens dann vorliegen, wenn im interkantonalen Zusammenhang die hiesige Steuerbehörde gar keine Einschätzung für die Steuerperiode 2006 hätte vornehmen dürfen. Dies trifft indes nicht zu:

aaa) Gemäss Art. 22 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) ist eine juristische Person, die während einer Steuerperiode ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung von einem Kanton in einen anderen Kanton verlegt, in den beteiligten Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig (Satz 1); Veranlagungsbehörde im Sinn des Art. 39 Abs. 2 StHG ist diejenige des Kantons des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung am Ende der Steuerperiode (Satz 2). Der letzteren Bestimmung gemäss erteilen Steuerbehörden einander kostenlos Auskünfte und gewähren einander Einsicht in amtliche Akten; ist eine Person mit Wohnsitz oder Sitz im Kanton aufgrund der Steuererklärung auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig, so gibt die Veranlagungsbehörde der Steuerbehörde des anderen Kantons Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung.

Mit der Regelung von Art. 39 Abs. 2 StHG sollte erreicht werden, dass der Steuerpflichtige in Steuerauscheidungsfällen nur noch eine Steuererklärung an seinem Hauptsteuerdomizil abzugeben braucht (Botschaft vom 25. Mai 1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 130; vgl. dazu und zum Folgenden auch Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 23 ff. StHG). Die nach dem Wortlaut umfassende Meldepflicht erwies sich indes angesichts der auch unter der Herrschaft des StHG verbleibenden Unterschiede in den kantonalen Regelungen – z.B. hinsichtlich der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge oder der zeitlichen Bemessung – nicht unproblematisch und verursachte überdies beträchtlichen Verwaltungsaufwand. Durch das Bundesgesetz vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (AS 2001 1050) wurde dem Bundesrat durch Einfügung in Art. 74 StHG die Kompetenz erteilt, auf dem Verordnungsweg die Probleme zu regeln, die sich bei der Anwendung des StHG im interkantonalen Verhältnis ergeben. Der Bundesrat hat gestützt darauf am 9. März 2001 die Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis erlassen (AS 2001 1058). In Art. 2 hält diese als Ausführungsbestimmung von Art. 39 Abs. 2 Satz 2 StHG für in mehreren Kantonen steuerpflichtige Personen fest:

<sup>1</sup> Besteht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in anderen Kantonen als im Wohnsitz oder im Sitzkanton eine Steuerpflicht, so wird auch in diesen Kantonen ein Veranlagungsverfahren durchgeführt.

<sup>2</sup> Wer in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, kann seine Steuererklärungspflicht durch Einreichung einer Kopie der Steuererklärung des Wohnsitz- oder des Sitzkantons erfüllen. Vorbehalten bleiben die Fälle, in denen in einem Kanton ein anderes System der zeitlichen Bemessung als im Wohnsitzkanton gilt.

<sup>3</sup> Die Steuerbehörde des Wohnsitz- oder des Sitzkantons teilt den Steuerbehörden der anderen Kantone ihre Steuerveranlagung einschliesslich der interkantonalen Steuerausscheidung und allfälliger Abweichungen gegenüber der Steuererklärung kostenlos mit.

<sup>4</sup> Das Verfahren richtet sich nach dem jeweiligen kantonalen Verfahrensrecht.

In Abs. 1 und 4 dieser Verordnung wird der selbstverständliche Grundsatz wiedergegeben, wonach in jedem Kanton, in welchem eine Person unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist, ein eigenständiges Veranlagungsverfahren durchgeführt wird, das sich nach dem betreffenden kantonalen Recht richtet. In jedem dieser kantonalen Veranlagungsverfahren treffen die in verschiedenen Kantonen steuerpflichtige Person die jeweiligen Verfahrenspflichten und kommen ihr die Verfahrensrechte zu. Personen, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig sind, können nach Abs. 2 Satz 1 der Verordnung ihre in den Nebensteuerdomizilkantonen bestehende Deklarationspflicht auch dadurch erfüllen, dass sie eine Kopie der Steuererklärung einreichen, die sie im Wohnsitz- oder Sitzkanton (Hauptsteuerdomizil) abgegeben haben. Dabei ist unter dem Sitzkanton gemäss Art. 3 lit. b der Verordnung auch der Kanton zu verstehen, in dem sich am Ende der Steuerperiode der steuerrechtliche Sitz einer juristischen Person befindet, der im Sinn von Art. 22 Abs. 1 StHG während einer Steuerperiode von einem Kanton in den andern verlegt wurde.

Durch diese Regelung wird bundesrechtlich das kantonale Recht mit Blick auf die Anforderungen an die Erfüllung der Steuererklärungspflicht bei Bestehen eines Nebensteuerdomizils eingeschränkt. Denn das StHG lässt die Frage nach der Ausgestaltung der Deklarationspflicht grundsätzlich offen, so dass insoweit ein kantonaler Frei- raum besteht. Die im Parlament ursprünglich erhobene weiter gehende Forderung nach einer Pflicht des Wohnsitz- bzw. Sitzkantons, von sich aus Kopien der Steuererklärung an die Nebensteuerdomizilkantone des Steuerpflichtigen weiterzuleiten, wurde zugunsten der geschilderten Verordnungslösung fallen gelassen.

bbb) Aus dem Gesagten folgt, dass die Pflichtige, welche nach ihrer Sitzverlegung im Kalenderjahr 2006 für die Steuerperiode 2006 nicht nur im neuen Sitzkanton

Schaffhausen, sondern auch im Kanton Zürich steuerpflichtig war, die hiesige Steuererklärungspflicht zu erfüllen hatte, wobei dies aber auch durch Abgabe einer Kopie der im Kanton Schaffhausen abgegebenen Deklaration hätte geschehen können. War die letztere Deklaration im Zeitpunkt der hiesigen Mahnung (20. November 2007) aufgrund der ausserkantonalen Fristerstreckung (bis 30. November 2007) noch nicht bereit, hätte sie die Zürcher Steuerbehörde darüber informieren und auch hierorts eine entsprechende Fristerstreckung verlangen können; im Übrigen wurde aber die Schaffhauser Deklaration am 27. November 2007 eingereicht und wäre damit die Abgabe einer Kopie innert der hiesigen Mahnfrist ohne weiteres möglich gewesen. Demzufolge war die hiesige Steuerbehörde als Einschätzungsbehörde des Nebensteuerdomizils nicht nur befugt, eine Veranlagung für die Steuerperiode 2006 zu treffen, sondern auch, diese wegen Nichterfüllens der Deklarationspflicht nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von § 139 Abs. 2 Satz 1 StG vorzunehmen. Von einer nichtigen Einschätzungsverfügung kann damit keine Rede sein. Ihr Anliegen, eine hiesige Einschätzung nach Massgabe ihrer Schaffhauser Steuererklärung 2006 zu erreichen, hätte sie mithin innert der 30tägigen Einsprachefrist vorbringen müssen, wobei wie erwähnt bloss eine Kopie jener Deklaration beizubringen gewesen wäre.

ccc) Bemerkungsweise bleibt anzufügen, dass die dargelegte interkantonale Regelung zwar komplex erscheint, jedoch in der Zürcher Wegleitung zur Steuererklärung auf das Erfordernis des Einreichens einer Kopie der ausserkantonalen Steuererklärung in der hier vorliegenden Konstellation ausdrücklich hingewiesen wird (vgl. Abschnitt "Wegzug in einen anderen Kanton").

4. Nach alledem ist der Rekurs abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Rekurskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren von Fr. 300.- ist zu bestätigen, da die Pflichtige zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden ist (vgl. § 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG). Die Kostenhöhe ist angemessen (Ziffer 7.1. des Protokolls der Sitzung vom 16. Dezember 1998 der Kommission für kaufmännisches Steuerrecht i.V.m. § 21 Abs. 2 VO StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]