



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2009.194

Entscheid

14. Oktober 2009

Mitwirkend:

Präsident R. Oesch, die Mitglieder W. Balsiger, R. Schircks Denzler und Sekretärin S. Weigold

In Sachen

A,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Einschätzung 2007 (Fristwiederherstellung)

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) wurde mit Entscheid vom 26. September 2008 für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 136'700.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'350'000.- eingeschätzt.

B. Auf die am 12. Januar 2009 erhobene Einsprache trat das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 18. Juni 2009 infolge Verspätung nicht ein.

C. Mit Rekurs vom 20. Juli 2009 beantragte der Pflichtige, das kantonale Steueramt sei anzuweisen, seine Einsprache materiell zu behandeln und das steuerbare Vermögen per 7. November und per 31. Dezember 2007 aufzuteilen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des kantonalen Steueramts.

Das kantonale Steueramt schloss in der Rekursantwort vom 7. August 2009 auf Abweisung des Rechtsmittels.

Mit Präsidialverfügung vom 14. August 2009 wurde der Pflichtige zur Klärung von Differenzen in Bezug auf zwei Kopien der Steuererklärung 2007 angehalten. Der Präsident forderte mit Verfügung vom 25. August 2009 sodann das kantonale Steueramt dazu auf, anzugeben, welche Unterlagen der Pflichtige zusammen mit der Steuererklärung 2007 eingereicht habe. Die entsprechende Eingabe des kantonalen Steueramts wurde dem Pflichtigen zu allfälliger Stellungnahme zugestellt; mit Schreiben vom 16. September 2009 verzichtete der Pflichtige darauf.

Auf die Parteivorbringen, die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und die beigezogenen bzw. eingereichten Unterlagen ist – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Die Rekurskommission 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 auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 147 N 43).

Hier ist ein Nichteintretensentscheid der Vorinstanz angefochten. Würde sich dieser als gesetzeswidrig erweisen, wären die Akten zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur materiellen Überprüfung der Einschätzung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57 [Leitsatz]). Auf das materielle Begehren des Pflichtigen, dem kantonalen Steueramt seien Anweisungen hinsichtlich der Einschätzung zu erteilen, ist somit nicht einzutreten.

2. a) Gegen den Einschätzungsentscheid können laut § 140 Abs. 1 des Steuergesetzes 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) Fällt die Steuerbehörde einen Einschätzungsentscheid, läuft die Einsprachefrist von dessen Zustellung und nicht erst von der Eröffnung der darauf fussenden Steuerrechnung des Gemeindesteueramts an (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 47, auch zum Folgenden). Entspricht die Einschätzung der Steuererklärung oder wird sie vom Steuerpflichtigen im Einschätzungsverfahren anerkannt, ergeht somit kein formeller Einschätzungsentscheid (vgl. § 126 Abs. 4 StG), beginnt die Einsprachefrist für den

Steuerpflichtigen mit der Zustellung der Schlussrechnung an ihn.

Vorliegend hat das kantonale Steueramt den Pflichtigen mit Entscheid vom 26. September 2008 eingeschätzt. Einzig dieser ist für die Auslösung der Einsprachefrist relevant; die Schlussrechnung vom 11. Dezember 2008 löste hingegen keine (neue) Einsprachefrist aus. Die Einsprache vom 12. Januar 2009 erweist sich damit – Fristwiederherstellung vorbehalten – als verspätet.

3. a) Hat ein Steuerpflichtiger die durch Gesetz, Verordnung oder durch behördliche Anordnung gesetzte Frist für die Geltendmachung eines Rechts versäumt, so ist laut § 15 VO StG Wiederherstellung zu gewähren, wenn er nachweist, dass er oder sein Vertreter ohne Verschulden entweder von der Fristansetzung nicht rechtzeitig Kenntnis erhalten hat oder durch schwerwiegende Gründe an der Einhaltung der Frist verhindert worden ist; als solche Gründe gelten z.B. Krankheit, Todesfall in der Familie, Landesabwesenheit oder Militärdienst (Abs. 1). Wiederherstellung der versäumten Frist ist aber auch zu bewilligen, wenn ein Steuerpflichtiger durch eine irreführende Rechtsmittelbelehrung oder eine unrichtige behördliche Auskunft an der Einhaltung der Frist verhindert worden ist (vgl. BGE 76 I 190, 78 I 297, 85 II 145). Allerdings darf im Interesse der Rechtssicherheit und eines geordneten Rechtsgangs nicht leichthin ein Grund angenommen werden, der ein fristgerechtes Handeln gehindert hat. Ein solcher ist nach dem praxisgemäss strengen Massstab nur zu bejahen, wenn dem Gesuchsteller auch bei Aufwendung der üblichen Sorgfalt die Wahrung seiner Interessen verunmöglicht oder unzumutbar erschwert wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 129 N 32; VGr, 16. Dezember 2003, SB.2003.00049, E. 4.1, www.vgrzh.ch).

b) Das Wiederherstellungsgesuch ist schriftlich und spätestens innerhalb von 30 Tagen nach Kenntnisnahme der Fristansetzung oder Wegfall des Hindernisses einzureichen. Innert der gleichen Frist ist die versäumte Handlung vorzunehmen (§ 15 Abs. 2 VO StG). Das Gesuch muss den Hinderungsgrund sowie den Tag des Eintritts und des Wegfalls des Hinderungsgrunds genau bezeichnen. Die Einhaltung der (nicht erstreckbaren) Frist ist sowohl hinsichtlich des Wiederherstellungsgesuchs als auch bezüglich der nachzuholenden Handlung Gültigkeitsvoraussetzung (RB 1970 Nr. 37; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, 1969, § 78 N 15 ff.; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2.A., 1983, § 78 N 30). Die Wiederherstellungsgründe sind vom

Steuerpflichtigen zu substantizieren und zu beweisen; fehlt eine solch hinreichende Sachdarstellung, ist weder eine amtliche Untersuchung über die massgebenden Tatsachen zu führen, noch dem Steuerpflichtigen Frist zur Verbesserung anzusetzen (RB 1979 Nr. 51). Über die Wiederherstellung entscheidet die Behörde, die in der Sache selbst zuständig ist (§ 15 Abs. 3 VO StG).

4. a) Nach § 49 StG werden die Steuern vom Einkommen und Vermögen für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben (Abs. 1). Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (Abs. 2). Das steuerbare Vermögen bemisst sich gemäss § 51 StG nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Abs. 1). Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, wird die in diesem Zeitraum entsprechende Steuer erhoben (Abs. 3). Erbt der Steuerpflichtige während der Steuerperiode Vermögen, gilt Abs. 3 sinngemäss (vgl. Abs. 4).

Die ganzjährige Steuerpflicht bildet somit den Normalfall. Bei einem Erbgang während der Steuerperiode erfolgt der Bezug der Vermögenssteuer "pro rata" nach der Dauer der Steuerpflicht. Bei der Einschätzung wird dabei in der Regel zunächst vom Vermögen am Ende der Steuerperiode ausgegangen. Dieser Vermögensstand ist massgebend für die Vermögenssteuer ab dem auf den Erbgang folgenden Tag bis zum Ende der Steuerperiode. Für den Zeitraum ab Beginn der Steuerperiode bis zum Erbgang ist dagegen das Vermögen am Ende der Steuerperiode um die durch den Erbgang neu hinzugekommenen Vermögensteile zu kürzen; dabei ist auf den Wert dieser Vermögensteile im Zeitpunkt des Erbgangs abzustellen (vgl. Merkblatt über die Grundsätze der einjährigen Gegenwartsbemessung für die natürlichen Personen vom 4. August 1998, nZStB Nr. 24/000, S. 2, 9 f.).

b) Der Pflichtige ist beruflich an einem ... tätig und hat in seiner Steuererklärung 2007 (per 31.12.) ein steuerbares Vermögen von Fr. 2'350'865.- deklariert, und zwar als Summe aus den Positionen "Wertschriften und Guthaben" (Ziff. 30.1) von Fr. 772'170.- und "Anteile an unverteilter Erbschaften, Geschäfts-/Korporationsanteile" (Ziff. 30.5) von Fr. 1'578'695.-. Sodann hat er unter Ziff. 50 des Formulars angekreuzt, er sei an einer Erbgemeinschaft beteiligt. In der mitgelieferten Bilanz "B" wurde ein Nettovermögen von Fr. 3'157'391.- ausgewiesen, was für die beiden Erben, den Pflichtigen und dessen Schwester, dem besagten Anteil entsprach. Die damit verbundene "Ertragsrechnung" der Erbgemeinschaft bezog sich auf die Zeit vom "1.11. - 31.12.07". Die Erblasserin, die Mutter des Pflichtigen, war am ... verstorben. Das kan-

tonale Steueramt hat den Pflichtigen in der Folge am 26. September 2008 für 2007 mit dem deklarierten steuerbaren Vermögen von Fr. 2'350'000.- eingeschätzt. Dem Umstand, dass ihm ein grosser Teil des Vermögens erst im Verlauf der Steuerperiode zugeflossen war, hat es dabei keine Beachtung geschenkt. Beim steuerbaren Einkommen ergab sich gegenüber der Selbstdeklaration eine kleine Differenz.

Wurde der Pflichtige mithin für die ganze Steuerperiode 2007 ohne die gebotene Einschränkung auf der Grundlage des per Ende Jahr massgeblichen Vermögens eingeschätzt, so widersprach dies der gesetzlichen Regelung. Zu fragen ist, ob sich dieser Mangel beheben lässt, obgleich die Einschätzung mangels fristgerechter Einsprache in Rechtskraft erwachsen ist.

c) aa) Der Pflichtige vertritt die Auffassung, für ihn sei aus dieser Einschätzung nicht ersichtlich gewesen, dass ihm für das ganze Jahr 2007 das Vermögen vollumfänglich steuermässig in Rechnung gestellt würde; insoweit liege ein entschuldbarer Irrtum seinerseits vor, weshalb die Einsprachefrist wiederhergestellt werden müsse. Demgegenüber führt das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid aus, der Einschätzungsentscheid vom 26. September 2008 habe – anders als im Verfahren betreffend die verstorbene Mutter des Pflichtigen – keinen Hinweis auf eine unterjährige Steuerpflicht oder weitere Indizien enthalten, welche auf die Notwendigkeit einer pro rata-Besteuerung hätten schliessen lassen. Der vom Pflichtigen angeführte Irrtum sei bei solcher Lage der Dinge bereits im Einschätzungsentscheid zu erkennen gewesen. Damit sei die Säumnis auf ein Ereignis zurückzuführen, welches dem Pflichtigen als Nachlässigkeit anzulasten sei; Fristwiederherstellung komme nicht in Frage.

bb) Aus der Steuererklärung 2007 ergab sich, wie vorhin erwähnt (vorn E. 4b), ohne Weiteres, dass dem Pflichtigen 2007 aus dem Erbgang seiner Mutter beträchtliche Vermögenswerte zugegangen waren. Zudem lag dem kantonalen Steueramt im Zeitpunkt der Einschätzung ein Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer in Erbfällen vor, welcher vom 5. März 2008 datiert und von der Inventarkontrolle am 3. April 2008 behandelt wurde. Dieser bezog sich auf Fälligkeiten vom 8.11. - 31.12.2007 auf Guthaben bzw. Wertschriften der Erbengemeinschaft B, also der am ... verstorbenen Mutter des Pflichtigen, welcher darin als Miterbe und Vertreter der Erbengemeinschaft aufgeführt war, und ging mit Scan-Datum vom 26. Mai 2008 in dessen Steuerakten ein. Sodann gingen auf Beweisaufgabe des Steueramts vom 10. September 2008 hin beim Steueramt jedenfalls vor dem 3. Oktober 2008 Bankunterlagen

zweier Banken ein, welche ebenfalls erhellten, dass der Pflichtige neu an der Erbschaft seiner Mutter beteiligt war. Hinzu kommt, dass ein Vergleich mit der Vorjahressteuererklärung (2006) bzw. Taxation unschwer erkennen liess, dass der Pflichtige per Ende 2006 an keiner Erbengemeinschaft beteiligt war und dass das steuerbare Vermögen 2007 massiv zugenommen hatte. Musste mithin dem Steueramt aus all diesen Gründen bekannt sein, dass der Pflichtige während des Jahres 2007 ein Erbe angetreten hatte, so durfte dieser darauf vertrauen, dass das Steueramt diesem Umstand Rechnung trägt. Dabei dürfte ihn auch die Wegleitung zur Steuererklärung (2007) in seiner Auffassung, der Fiskus werde den tatsächlichen Gegebenheiten korrekt Rechnung tragen, bestärkt haben. Dort wird ausgeführt, einzutragen sei in der Steuererklärung das Vermögen per Ende 2007. Bei Erbfall während des Jahres werde eine Vermögenssteuer erhoben für die Zeit (a) ab Beginn 2007 bis Erbgang und (b) ab Erbgang bis Ende 2007. Die zeitliche Abgrenzung erfolge durch die Steuerbehörden aufgrund der Angaben auf Seite 4 der Steuererklärung (S. 9). Zu Ziff. 50 (auf Seite 4) der Steuererklärung gibt die Wegleitung bekannt, zu deklarieren sei (u.a.) jeder Vermögensanfall von Todes wegen, auch wenn die Erbteilung noch nicht stattgefunden habe (S. 31). Dieser Verpflichtung ist der Pflichtige, wenn auch bloss unvollkommen (hinten E. 4c/cc), nachgekommen.

cc) Dass der Pflichtige den Einschätzungsentscheid, welcher keine zeitliche Differenzierung betreffend die Besteuerung des Vermögens enthielt, nicht beanstandete, kann ihm nicht zum Vorwurf gemacht werden und nicht zum Nachteil gereichen: Der Einschätzungsentscheid vom 26. September 2008 stimmte in Bezug auf das steuerbare Vermögen mit der Selbstdeklaration des Pflichtigen überein und entsprach exakt dem Stand per 31.12.2007, welcher gemäss Gesetz für die Einschätzung 2007 massgeblich war (vorn E. 4a). Daher musste die fehlende zeitliche Differenzierung betreffend die Besteuerung des Vermögens dem – in steuerrechtlichen Fragen unkundigen – Pflichtigen nicht als fehlerhaft erscheinen. Im Gegensatz zu seiner verstorbenen Mutter, deren Steuerpflicht mit dem Tod am ... endete und in deren Rechtsnachfolge er eintrat, war er nicht unterjährig steuerpflichtig. Sowohl die Einschätzung für die Mutter als auch der entsprechende Steuerbezug waren pro 2007 zeitlich beschränkt, eben anders als bei ihm selber. Wie der Pflichtige, der die Erben in der Einschätzung der Verstorbenen vertrat, zu Recht bemerkt, durfte er auch vor diesem Hintergrund davon ausgehen und darauf vertrauen, dass das kantonale Steueramt das Nachlassvermögen ungeachtet dessen, dass im Einschätzungsentscheid ein ausdrücklicher Hinweis auf die zeitlich beschränkte Steuerpflicht hinsichtlich der Nachlasswerte fehlte, wie ge-

gesetzlich vorgesehen erst ab dem Zeitpunkt des Erbschaftsanfalls berücksichtigen und steuerlich belasten würde (vgl. Wegleitung zur Steuererklärung 2007, S. 9; ebenso Art. 66 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Dass dem nicht so war, musste er erst mit der Zustellung der Schlussrechnung erkennen. Wenn das Steueramt nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprechend eingeschätzt hat, so muss es sich dieses Versagen vorwerfen lassen. Die volle Erfassung der Nachlassgüter während des ganzen Steuerjahres ist nicht nur angesichts der klaren Darstellung der Verhältnisse in den Steuerakten unverständlich, sondern auch angesichts dessen, dass der Zürcher Fiskus diese Werte bis zu deren Todestag bereits bei der Mutter des Pflichtigen besteuert hat. Insoweit resultierte für die Zeit vom 1.1. - 7.11.2007 eine verpönte Doppelbelastung, im weiteren Sinn sogar eine Doppelbesteuerung (wenn auch nicht beim nämlichen Steuersubjekt). Zwar muss sich der Pflichtige vorhalten lassen, er habe die Ziff. 50 der Steuererklärung 2007 nicht korrekt ausgefüllt, hätte er doch dort den Namen der Erblasserin, deren Todestag sowie den Wert des anteiligen Erbes angeben müssen. Doch wiegt diese Nachlässigkeit nicht derart schwer, dass sie das Versagen des Steueramts nur annähernd wettschlagen könnte.

dd) Zusammenfassend ist eine entscheidungswesentliche Nachlässigkeit des Pflichtigen zu verneinen; unter den gegebenen Umständen hatte er keinen Anlass, den in Bezug auf die Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen für 2007 Fr. 136'700.- und steuerbares Vermögen per 31.12.2007 Fr. 2'350'000.-) korrekten Einschätzungsentcheid anzufechten.

d) Von der fehlenden zeitlichen Differenzierung in Bezug auf die Vermögensbesteuerung erlangte der Pflichtige erst mit Zustellung der Schlussrechnung vom 11. Dezember 2008 Kenntnis. Mit Eingabe vom 12. Januar 2009 stellte er innert 30 Tagen und damit rechtzeitig ein Fristwiederherstellungsgesuch, worin er auch seiner Substanziierungspflicht vollumfänglich nachkam. Damit war das Fristwiederherstellungsgesuch gültig. Das kantonale Steueramt – das übrigens auf das Fristwiederherstellungsgesuch laut Dispositiv nicht eintrat, dieses aber in den Erwägungen prüfte und damit darüber im Grund materiell entschied – hätte somit die Fristwiederherstellung gewähren müssen.

Nach alledem ist die Einsprachefrist wiederherzustellen und die Angelegenheit an das kantonale Steueramt zur materiellen Behandlung zurückzuweisen.

5. Mithin ist der Rekurs teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Rekurskosten dem Staat aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist dem juristisch gebildeten Pflichtigen in dieser nicht allzu komplexen Angelegenheit nicht zuzusprechen. Hinzu kommt, dass wer – wie hier – in eigener Sache vorstellig geworden ist, praxisgemäss ohnehin keinen Anspruch auf Entschädigung seines Arbeitsaufwands hat (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid vom 18. Juni 2009 wird aufgehoben. Die Sache wird zum materiellen Entscheid über die Einsprache an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]