



# STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

---

2 ST.2009.329  
2 DB.2009.201

## Entscheid

26. Februar 2010

Mitwirkend:

Präsident R. Oesch, die Mitglieder W. Balsiger, R. Schircks Denzler und  
Sekretär M. Ochsner

In Sachen

A,

**Rekurrent/  
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,  
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzung 2006 und Direkte Bundessteuer 2006**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgende der Pflichtige) reichte eine „provisorische“ Steuererklärung für die Steuerperiode 2006 ein. Nach schriftlicher Aufforderung der Steuerkommissärin vom 14. Mai 2008 übermittelte er nachträglich die Steuererklärung 2006 sowie Wertchriften- und Guthabenverzeichnis 2006. Mit Auflagen vom 12. Juni, 14. Juli und 25. September 2008 verlangte die Steuerkommissärin vom Pflichtigen verschiedene Unterlagen und die Beantwortung diverser Fragen. Schliesslich mahnte sie den Pflichtigen am 5. November 2008, innert 20 Tagen Bilanz und Erfolgsrechnung der Firma B, eine detaillierte Aufstellung der Beteiligung an der B. sowie Banküberweisungsbelege über Fr. 94'000.- (Lebensunterhalt) einzureichen.

Mit Entscheid vom 2. Dezember 2008 schätzte das kantonale Steueramt den Pflichtigen in Anwendung von § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) für die Steuerperiode 2006 nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 75'800.- und steuerbaren Vermögen von Fr. 1'553'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. einem steuerbaren Einkommen von Fr. 76'900.- (direkte Bundessteuer) ein. Die formelle Eröffnung der Bundessteuerveranlagung erfolgte mit Steuerrechnung vom 30. Januar 2009.

Der Pflichtige reichte mit Schreiben datierend vom 30. November 2008 Bilanz und Erfolgsrechnung betreffend das Unternehmen B ein sowie eine Aufstellung des Portfolio-Bestandes bei einer bestimmten Bank per Ende 2006 und Auszahlungsbelege über einen Gesamtbetrag von Fr. 94'000.-. Er wies die Steuerkommissärin darauf hin, die richtige Wohnadresse (C statt D) zu notieren, da sonst die Post verspätet oder gar nicht ankomme.

B. Mit Einsprache vom 30. Dezember 2008 beantragte der Pflichtige sinngemäss, den Einschätzungsentscheid vom 2. Dezember 2008 aufzuheben. Am 4. März 2009 erhob er zudem Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 30. Januar 2009.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 3. November 2009 ab.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 5./7. Dezember 2009 beantragte der Pflichtige die Festsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens für die Steuerperiode 2006 mit je Fr. 0.-.

Das kantonale Steueramt schloss am 27. Januar 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel unter Kostenfolgen zulasten des Pflichtigen "unabhängig vom Ausgang des Verfahrens".

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Der Pflichtige rügt vorab, er habe die ihm angesetzte 20-tägige Mahnfrist eingehalten. Die Mahnung vom 5. November 2008 sei am 7. November 2008 einmal mehr an die falsche Adresse geschickt worden; er habe die Sendung am 11. November 2008 abgeholt, wobei die Abholfrist bis am 17. November 2008 gedauert habe. Seine Antwort habe er am 30. November 2008 abgeschickt.

Das kantonale Steueramt führt demgegenüber aus, wenn man den Ausführungen des Pflichtigen folge, wonach dieser die "Auflage" am 11. November 2008 abgeholt habe, sei die Frist am 1. Dezember 2008 abgelaufen. Da der Pflichtige bis zu diesem Zeitpunkt, wie im Einschätzungsentscheid vom 2. Dezember 2008 ausdrücklich festgehalten, keine weiteren Unterlagen eingereicht habe, seien Wertschriftenertrag und Wertschriftenvermögen in Anwendung von § 139 Abs. 2 StG zu Recht nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt worden. Wenn der Pflichtige nun geltend mache, er habe die in der Mahnung eingeforderten Unterlagen fristgerecht eingereicht, obliege ihm hierfür der Nachweis.

b) Eine Frist ist im Verfahrensrecht eine Zeitspanne, innerhalb der eine verfahrensrechtliche Handlung vorgenommen werden muss. Eine Frist steht der Partei, der sie läuft, bis zu ihrem Ende, bis zur letzten Sekunde zur Verfügung. Der Betroffene ist

nicht gehalten, vor Ablauf der Frist zu handeln, sondern kann die Frist vollständig ausnützen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 129 N 2+4). Daraus folgt ohne Weiteres, dass eine Behörde die von ihr angesetzte Frist abzuwarten hat. Dies ergibt sich bereits aus Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV), wonach staatliche Organe nach Treu und Glauben zu handeln haben.

c) Der Tag der Eröffnung einer Frist oder der Tag der Zustellung eines Entscheids wird bei der Berechnung der Frist nicht mitgezählt. Fristbeginn ist somit der Tag, der auf die Zustellung oder amtliche Publikation folgt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 129 N 8). Die Beweislast für den Beginn der Frist trägt die eröffnende Behörde (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., 2006, Rz 1651); namentlich trägt die Steuerbehörde die Beweislast für den Vollzug und den Zeitpunkt der Zustellung (Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2.A., 2008, Art. 133 N 9 DBG). Eine eingeschriebene Postsendung ist grundsätzlich an dem Tag zugestellt, an welchem der Adressat sie tatsächlich in Empfang nimmt. Wird der Adressat nicht angetroffen und wird daher eine Abholungseinladung in seinen Briefkasten oder sein Postfach gelegt, so gilt die Sendung an jenem Tag als zugestellt, an welchem sie von ihm oder einer andern empfangsberechtigten Person auf der Post abgeholt wird; geschieht dies nicht innert der angesetzten Abholfrist, so gilt die Sendung am siebten Tag nach dem erfolglosen Zustellungsversuch als erfolgt (Zweifel, Art. 133 N 5 DBG).

d) Die Mahnung vom 5. November 2008 wurde am Freitag, 7. November 2008 per Einschreiben an den Pflichtigen, ..., D, verschickt und damit nicht an die richtige Adresse in C. Aus den Akten ist der Zustellungszeitpunkt nicht ersichtlich; die Daten sind auf "Track-and-Trace" nicht mehr verfügbar. Die Vorinstanz bestreitet die Ausführungen des Pflichtigen nicht, sondern erklärt bloss, wenn man dessen Ausführungen folge, sei die Frist am 1. Dezember 2008 abgelaufen und bis zu diesem Zeitpunkt seien keine Unterlagen eingereicht worden.

Nachdem das Steueramt eine frühere Zustellung nicht nachgewiesen hat, ist auf die nachvollziehbare Darstellung des Pflichtigen abzustellen, wonach er die Mahnung am 11. November 2008 entgegengenommen hat. Die 20-tägige Mahnfrist begann damit am 12. November 2008 zu laufen und endete am Montag, 1. Dezember 2008. Eine Frist gilt als eingehalten, wenn die Handlung innerhalb derselben vorgenommen

wird. Schriftliche Eingaben müssen spätestens am letzten Tag der Frist bis 24 Uhr an die Behörde gelangen oder der Post übergeben sein (§ 12 Abs. 3 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998). Entgegen der Ansicht des Steueramts war es daher nicht erforderlich, dass die angeforderten Unterlagen am 1. Dezember 2008 beim Steueramt eintrafen; eine Sendung, die den Poststempel vom 1. Dezember 2008 trägt und allenfalls einige Tage später eingetroffen wäre (B-Post), wäre auch noch fristgerecht gewesen. An welchem Tag das Schreiben vom 30. November 2008 abgeschickt wurde, steht nicht fest, ist aber vorliegend letztlich nicht relevant. Nach unbestritten gebliebener Aussage des Pflichtigen wurde der Einschätzungsentscheid vom 2. Dezember 2008 nämlich bereits am 1. Dezember 2008 versandt (das vom Pflichtigen im Einspracheverfahren eingereichte Couvert fehlt in den Akten). Damit hat das kantonale Steueramt offensichtlich die von ihr angesetzte (behördliche) Mahnfrist von 20 Tagen nicht abgewartet und vorzeitig einen Entscheid gefällt (vgl. auch die mit "Info" überschriebenen interne Notiz vom 24. November 2008: "Auflage wurde trotz Mahnung nicht erfüllt - Deshalb nach ermessen einschätzen"). Dies war klarerweise unzulässig, da der Pflichtige die ihm angesetzte Frist voll ausschöpfen und sich darauf verlassen durfte, dass vor Ablauf der Frist kein Entscheid gefällt würde.

e) Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist es unerheblich, ob die mit Schreiben vom 30. November 2008 eingereichten Unterlagen – ob fristgerecht oder nicht kann hier offenbleiben, wobei immerhin mangels Sicherung des Couverts (samt Stempel) und wegen Fehlens eines Eingangsstempels zugunsten des Pflichtigen Rechtzeitigkeit anzunehmen wäre – die Mahnung vom 5. November 2008 erfüllten oder nicht. Formelle Voraussetzung einer Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen bzw. einer Ermessensveranlagung im Sinn von § 139 Abs. 2 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG ist eine vorgängige Mahnung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 67 und dies, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 130 N 47). Wird die von der Steuerbehörde angesetzte Mahnfrist nicht abgewartet und ein vorzeitiger Entscheid gefällt, so fehlt es an einer ordentlichen Mahnung und damit an einer formellen Voraussetzung für die Fällung eines Ermessensentscheids.

2. Nach den vorstehenden Erwägungen ist der vorinstanzliche Entscheid vom 3. November 2009 aufzuheben und die Angelegenheit zu erneuter Durchführung des Einschätzungsverfahrens und neuer Entscheidung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

3. Dies führt zu einer teilweisen Gutheissung der beiden Rechtsmittel (Rückweisung). Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten praxisgemäss den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG). Von einer Abweichung dieser Praxis zulasten des Pflichtigen, wie vom Steueramt ohne Begründung beantragt, besteht kein Anlass.

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 3. November 2009 wird aufgehoben und die Angelegenheit ins Einspracheverfahren an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 3. November 2009 wird aufgehoben und die Angelegenheit ins Einspracheverfahren an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]