



# STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

---

2 ST.2009.60

## Entscheid

20. April 2009

Mitwirkend:

Präsident R. Oesch, Mitglied W. Balsiger, Ersatzmitglied H. Knüsli und Sekretär  
M. Ochsner

In Sachen

1. A,
2. B,

**Rekurrenten,**

gegen

**Staat Zürich,**

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

**Rekursgegner,**

betreffend  
**Einschätzung 2006**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) haben für 2006 eine Steuererklärung eingereicht, in welcher sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 47'100.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'421'000.- (satzbestimmend Fr. 2'472'000.-) deklarierten. Hiervon abweichend schätzte das kantonale Steueramt sie am 23. September 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 79'200.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'365'000.- (satzbestimmend Fr. 1'872'000.-) ein. Dabei liess es den geltend gemachten Liegenschaftsunterhalt nicht vollumfänglich zum Abzug zu.

B. Im Anschluss an den Erhalt der darauf beruhenden definitiven Steuerrechnung vom 22. Oktober 2008 erhoben die Pflichtigen am 20. November 2008 gegen diese Einschätzung Einsprache und beantragten, die Aufrechnungen bezüglich des Liegenschaftsunterhalts zu annullieren. Sodann wiesen sie darauf hin, dass sie ab Mitte April bis 15. November 2008 ohne Unterbruch im Ausland gewilt hätten.

Mit Verfügung vom 19. Februar 2009 trat das kantonale Steueramt auf die Einsprache und das (sinngemässe) Wiederherstellungsgesuch nicht ein.

C. Mit Rekurs vom 6. März 2009 verlangten die Pflichtigen, die Voraussetzungen für die Wiederherstellung der Einsprachefrist als erfüllt zu betrachten und auf ihre Einsprache einzutreten.

Das kantonale Steueramt schloss am 26. März 2009 auf Abweisung des Rechtsmittels und verzichtete im Übrigen auf eine Vernehmlassung.

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 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).

Mit Entscheid vom 19. Februar 2009 ist das kantonale Steueramt auf die Einsprache gegen die Staats- und Gemeindesteuereinschätzung 2006 (1.1. - 31.12.) wegen Verspätung und auf das Fristwiederherstellungsgesuch mangels hinreichender Substanziierung nicht eingetreten. Folgerichtig haben die Pflichtigen einzig die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids, nicht aber die materielle Beurteilung der Einschätzung durch die Rekurskommission verlangt.

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, auch zum Folgenden). Eine nach Ablauf der Einsprachefrist erhobene Einsprache ist unwirksam und vermag keine materielle Überprüfung der angefochtenen Einschätzung herbeizuführen, selbst dann nicht, wenn diese formell oder materiell fehlerhaft sein sollte. Auf eine verspätete Einsprache darf die Einsprachebehörde – Fristwiederherstellung vorbehalten – deshalb nicht eintreten. Beweispflichtig für die rechtswirksame Eröffnung einer Verfügung, von welcher der Ablauf der Einsprachefrist abhängt, bzw. für den Zeitpunkt ihrer Mitteilung ist die zustellende Behörde (RB 1985 Nr. 49 und 1970 Nr. 35; BGE 61 I 6 und 92 I 257; StE 1991 B 93.6 Nr. 10).

b) Unter welchen Voraussetzungen Entscheide gültig eröffnet worden sind, beurteilt sich nach § 9 VO StG. Demgemäss gilt die Zustellung einer Sendung (als fristauslösendes Ereignis) als vollzogen, wenn sie an den Adressaten selbst oder an ein zu seiner Haushaltung gehörendes erwachsenes Familienmitglied oder an eine Person mit Postvollmacht erfolgt und von diesen Personen für den Adressaten entgegengenommen worden ist.

Die Zustellung ist eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmepflichtige einseitige Rechtshandlung (RB 1982 Nr. 88). Besteht ein Verfahrensverhältnis oder ein Prozessrechtsverhältnis, sind die Parteien nach Treu und Glauben gehalten, dafür zu sorgen, dass ihnen Verfügungen und Entscheide im konkreten Verfahren zugestellt werden können. Ein solches Verfahrens- bzw. Prozessrechtsverhältnis ist anzunehmen, wenn der Adressat nach den Umständen des Einzelfalls die Zustellung eines behördlichen Akts mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit erwarten muss (BGE 130 III 399 und 119 V 94, je mit Hinweisen; StE 2006 B 93.6 Nr. 27 und 2003 B 93.6 Nr. 24). Ein Prozessrechts- oder Verfahrensverhältnis, welches die Empfangspflicht begründet, entsteht mit Bezug auf den Steuerpflichtigen mit der förmlich bekanntgegebenen Einleitung eines Verfahrens durch die Steuerbehörde oder mit einer verfahrensrechtlichen Handlung des Steuerpflichtigen selber (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 126 N 38, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Unterlässt der Adressat es trotz Bestehen eines Verfahrens- bzw. Prozessverhältnisses, die erforderlichen Vorkehrungen für die Zustellbarkeit von behördlichen Postsendungen zu treffen, und scheidet deswegen die Zustellung, gilt sie nach der bundesgerichtlichen Praxis – ebenso laut Praxis der Steuerrekurskommissionen (StE 1986 B 93.6 Nr. 5 und 1991 B 93.6 Nr. 10, beide auch zum Folgenden) – als schuldhaft vereitelt. Die Zustellung wird diesfalls fingiert und gilt als am letzten Tag der von der Post angesetzten Abholfrist erfolgt (§ 9 Abs. 2 VO StG). Voraussetzung für die Anwendung der Zustellfiktion ist, dass der Adressat damit rechnen muss, dass ihm ein behördlicher Akt zugestellt wird (BGE 130 III 399). Dann kann vom Adressaten verlangt werden, dass er seine Post regelmässig kontrolliert und eine allfällige längere Ortsabwesenheit der Behörde mitteilt oder aber eine Stellvertretung organisiert (BGE 119 V 94). Nach Meinung des Verwaltungsgerichts soll bereits die sämtliche Steuerpflichtigen betreffende allgemeine öffentliche Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung ein konkretes Verfahrensverhältnis mit jedem einzelnen Steuerpflichtigen begründen (25. Juni 2008, SB.2008.00021). Demnach soll die Pflicht zur Entgegennahme von Post jedenfalls während des laufenden Jahres bestehen. Diese den Interessen des Fiskus weitgehend entgegenkommende Rechtsauffassung blieb indes nicht unwidersprochen; es kann durchaus sein, dass sie einer bundesgerichtlichen Überprüfung nicht standhielte. Ob es sodann zutrifft, dass bereits die Einreichung der Steuererklärung eine Empfangspflicht des Steuerpflichtigen auszulösen vermag (so Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, Art. 44 N 11), ist zweifelhaft; doch mag (auch) dies hier offenbleiben. Nach dieser Lehrmeinung würde die Pflicht zur Empfangnahme andauern,

selbst wenn während mehreren Monaten keine steueramtliche Verfahrenshandlung erginge. Auch wenn ihr zu folgen wäre, erlöschte die Pflicht nach einer gewissen, hier nicht näher zu bestimmenden Dauer. Eine schuldhafte Verhinderung liegt nach der Rechtsprechung der Steuerrekurskommissionen, an welcher festzuhalten ist, nicht vor, wenn die Zustellung einer Sendung, mit welcher das Steueramt das Einschätzungsverfahren einleiten will, wegen längerer Ortsabwesenheit des Steuerpflichtigen nicht erfolgen kann (StE 1986 B 93.6 Nr. 5). Dabei zählt das Steuererklärungsverfahren noch nicht; massgeblich ist der Beginn des Untersuchungsverfahrens (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2008, § 14 Rz. 4). Ist das Einschätzungsverfahren hingegen bereits am Laufen, ist der Steuerpflichtige gehalten, Vorkehrungen dafür zu treffen, dass ihm steueramtliche Post zugestellt werden kann; unterlässt er dies, so handelt er schuldhaft, mit der Folge, dass die Zustellung als erfolgt zu würdigen ist. Bei alledem spielt es keine Rolle, ob die Sendung mit gewöhnlicher oder eingeschriebener Post erfolgt. Denn es kann nicht sein, dass insofern nicht eingeschriebene Post eher als zugestellt gilt als ein entsprechendes Einschreiben.

c) Die Beweislast für den Zeitpunkt der Einspracheerhebung trägt der Einsprecher, während die Steuerbehörde die Beweislast für den Vollzug und den Zeitpunkt der Zustellung der Einschätzungsverfügung (Steuerrechnung) trägt (siehe vorn E. 2 a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 126 N 46). Als Beweis kommt dabei für beide Seiten in der Regel – allerdings nur bei eingeschriebenen Sendungen – die entsprechende Postquittung in Frage; denkbar ist sodann auch ein Nachweis mittels Zeugenaussagen oder auf andere Weise. Verwendet die Behörde für den Versand einer Verfügung die gewöhnliche (A- oder B-)Post, kann sie weder die Tatsache der Zustellung noch deren genauen Zeitpunkt direkt schlüssig beweisen. Doch lässt sich möglicherweise auch aufgrund der konkreten Umstände darauf schliessen, dass die Sendung zugestellt sein muss bzw. ist und/oder in welchem Zeitraum dies geschehen sein muss (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 126 N 34, mit Hinweisen). Der Entscheid darüber, ob die Voraussetzungen dafür gegeben sind, unterliegt der freien Beweiswürdigung.

3. Das kantonale Steueramt hat die Einschätzungsverfügung 2006 (v. 1.1. - 31.12.) am 23. September 2008 versandt. Erstellt ist, dass die Sendung den Pflichtigen zugestellt worden ist, lag doch eine Kopie des Einschätzungsentscheids der Einsprache bei. Wann genau sie die Adressaten erreicht hat, steht indes nicht fest. Vorab ist zu klären, wann die Zustellung als erfolgt zu betrachten ist.

a) Im Einspracheentscheid geht das kantonale Steueramt implizit davon aus, die Sendung sei den Pflichtigen so früh zugestellt worden, dass die Einsprache vom 20. November 2008 verspätet gewesen sei. Wann genau dies geschehen sein soll, lässt es offen. Dabei hat es das Amt versäumt, vorgängig irgendwelche Abklärungen zu treffen; ebenso hat es auf eine Begründung seiner Würdigung verzichtet. Demgegenüber hatten die Pflichtigen im Einspracheschreiben geltend gemacht, sie seien von Mitte April bis und mit 15. November 2008 landesabwesend und daher ausserstande gewesen, rechtzeitig auf den Entscheid zu reagieren.

b) Unter diesen Umständen hätte es am Steueramt gelegen, die Sachlage näher abzuklären. Es durfte nicht ohne Weiteres über die Sachdarstellung der Pflichtigen hinweggehen und ohne Begründung auf eine verspätete Einsprache schliessen. Denn es oblag einzig ihm, nicht nur die Zustellung des Einschätzungsentscheids als solche nachzuweisen, sondern auch deren Zeitpunkt bzw. den Zeitraum, in welchem dieser Akt vollzogen gewesen sein musste. Das aber ist nicht geschehen. Wäre das Amt seiner Verpflichtung nachgekommen, hätte sich, wie sich nun im Rekursverfahren anhand vorgelegter Unterlagen ergeben hat, gezeigt, dass die Pflichtigen die Schweiz am 28. April 2008 verlassen haben und hierher erst am 15. November 2008 nach einer mehrmonatigen Nordamerika-Reise zurückgekehrt sind. Sie hatten die Steuererklärung 2006 am 23. März 2007 ausgefüllt und unterzeichnet, worauf sie am 27. März 2007 im Steueramt der Gemeinde C eingegangen ist. Hernach sind die Steuerbehörden ihnen gegenüber während langer Zeit untätig geblieben. Erst mit dem Einschätzungsentscheid vom 23. September 2008, welcher ohne vorgängige Kontaktaufnahme mit den Pflichtigen ergangen war, ist das Steueramt bezüglich der Steuerperiode 2006 wieder aktiv geworden. Im Grund haben sie damit das konkrete Einschätzungsverfahren eröffnet (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6.A., 2002, S. 414 ff.). Damals war nach der Abgabe der Steuererklärung weit mehr als ein Jahr verstrichen. Gemäss der genannten Rechtsprechung hatten die Pflichtigen in diesem Zeitpunkt im Licht von Treu und Glauben nicht ohne Weiteres mit einer Zustellung steueramtlicher Post im Zusammenhang mit dieser Steuerperiode rechnen und mithin die umgehende Zustellbarkeit solcher Sendungen sicherstellen müssen. Ihre Landesabwesenheit verhinderte vorläufig die rechtsgültige Eröffnung des Einschätzungsentscheids. Ungeachtet dessen, wann genau die mit gewöhnlicher Post spedierte Sendung den Briefkasten der Pflichtigen erreicht hat, galt sie erst dann als zugestellt, als die Pflichtige am 15. November 2008 aus Nordamerika zurückgekehrt waren und sie dort (zusammen mit all der anderen Post) vorfanden.

c) An alledem ändert der Umstand nichts, dass sich die Pflichtigen in der Einsprache auch auf die Steuerrechnung vom 22. Oktober 2008 berufen. Denn auf diesen Akt kommt es laut Zürcher Rechtsprechung von vornherein nicht an, wenn die Rechnung – wie hier – gestützt auf einen Einschätzungsentscheid ergangen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 47)

d) Ist der Einschätzungsentscheid somit erst am 15. November 2008 eröffnet worden, erweist sich die Einsprache vom 20. November 2008 offenkundig als rechtzeitig. Bei solcher Lage der Dinge kann sich die Frage der Wiederherstellung dieser Frist von vornherein gar nicht stellen; diesbezügliche Weiterungen erübrigen sich.

4. Nach alledem hält der angefochtene Einspracheentscheid einer rechtlichen Prüfung nicht stand; er ist aufzuheben. Es wird Aufgabe des kantonalen Steueramts sein, im zweiten Rechtsgang auf die Einsprache einzugehen und sie materiell zu behandeln.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Staat aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 19. Februar 2009 wird aufgehoben. Die Sache wird zur materiellen Behandlung der Einsprache und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]