



Entscheid

5. Februar 2020

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiberin Verena Bieri

In Sachen

A,

Beschwerdeführer,

gegen

Schweizerische Eidgenossenschaft,

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

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2016

hat sich ergeben:

A. Nach erfolgloser Aufforderung und Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung 2016 wurde A (nachfolgend der Pflichtige) am 4. Oktober 2018 (versandt am 4. Oktober 2018, zugestellt am 5. Oktober 2018) für die Direkte Bundessteuer 2016 nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagt. Die entsprechende Steuerrechnung erging am 17. Oktober 2018.

B. Am 4. April 2019 (Datum des Poststempels) erhob der Pflichtige Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 4. Oktober 2018.

Mit Einspracheentscheid vom 7. Mai 2019 trat das kantonale Steueramt wegen Verspätung nicht darauf ein.

C. Am 5. und 12. Juni 2019 (Datum des Poststempels) reichte der Pflichtige zwei identische Beschwerden gegen den Einspracheentscheid betreffend Direkte Bundessteuer 2016 ein und beantragte sinngemäss die Aufhebung des vorinstanzlichen Nichteintretensentscheids. Die Steuerbehörde habe den Nachweis für die Zustellung der Veranlagungsverfügung an den Pflichtigen zu erbringen und das willkürlich auf einen unrealistischen Betrag von Fr. 300'000.- veranlagte Einkommen sei auf die Höhe eines Durchschnittseinkommens der letzten Jahre zu reduzieren.

In der Beschwerdeantwort vom 24. Juni 2019 beantragte das kantonale Steueramt – unter Verweis auf den ergangenen Einspracheentscheid – Abweisung des Rechtsmittels.

In seiner als "[...] Stellungnahme Rekursantwort" betitelten freigestellten Vernehmlassung vom 25. Juli 2019 beantragte der Pflichtige erneut, dass das steuerbare Einkommen betreffend Direkte Bundessteuer 2016 zu reduzieren sei. Eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Mit Verfügung vom 8. Oktober 2019 stellte das Steuerrekursgericht dem Pflichtigen die von ihm geforderte Kopie der Sendungsverfolgung der Schweizerischen Post vom 10. April 2019 zur freigestellten Vernehmlassung zu.

In seiner Vernehmlassung vom 21. Oktober 2019 (Datum des Poststempels) räumte der Pflichtige zwar ein, dass zwischen seiner und der sich auf der Kopie der Sendungsverfolgung befindlichen Unterschrift eine Ähnlichkeit bestehe, bestritt aber, die Empfangsbestätigung unterzeichnet zu haben.

Das kantonale Steueramt erläuterte in seiner Stellungnahme vom 5. November 2019 den Ablauf der Zustellung eingeschriebener Postsendungen, schloss eine Verwechslung des Wohnhauses des Pflichtigen aus und nannte mögliche Gründe allfälliger Abweichungen der im Streit stehenden zu einer auf Papier geleisteten Unterschrift.

Der Pflichtige bestritt die Richtigkeit dieser Ausführungen in seiner Stellungnahme vom 21. November 2019 (Datum des Poststempels).

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Beschwerde, so ist dem Steuerrekursgericht die materielle Prüfung der Beschwerde auf die Veranlagung hin verwehrt. Es darf nur untersuchen, ob die Einsprachebehörde auf die Einsprache zu Recht nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 140 N 44 DBG). Würde sich der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz als gesetzwidrig erweisen, wären die Akten zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur materiellen Überprüfung der Veranlagung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57).

b) Der vorliegende Einspracheentscheid lautet auf Nichteintreten wegen Verspätung, weshalb die Fällung eines materiellen Entscheids durch das Steuerrekursgericht ausgeschlossen ist. Auf den Antrag des Pflichtigen, die Steuerberechnung gestützt auf ein Durchschnittseinkommen der letzten Jahre vorzunehmen, ist deshalb nicht einzutreten. Zu prüfen ist hingegen, ob das kantonale Steueramt zu Recht nicht auf die Einsprache des Pflichtigen eingetreten ist.

2. a) aa) Der Steuerpflichtige kann gegen die Veranlagungsverfügung innert 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Art. 132 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]).

Die Einsprachefrist beginnt am Tag nach der Zustellung des Entscheids zu laufen. Fällt der letzte Tag der Frist auf einen Samstag oder öffentlichen Ruhetag, so endet sie am nächsten Werktag. Samstage und öffentliche Ruhetage im Laufe der Frist werden mitgezählt. Die Frist gilt als eingehalten, wenn schriftliche Eingaben spätestens am letzten Tag der Frist an die Behörde gelangen oder der Post übergeben sind (Art. 133 Abs. 1 DBG).

Die Einsprachefrist ist eine Verwirkungsfrist. Verwirkungsfristen sind nicht erstreckbar. Eine nach Ablauf der Frist erhobene Einsprache ist deshalb unwirksam und vermag selbst dann keine materielle Überprüfung der angefochtenen Veranlagung bzw. Einschätzung herbeizuführen, wenn diese formell oder materiell fehlerhaft sein sollte. Auf eine verspätete Einsprache darf die Einsprachebehörde – Fristwiederherstellung vorbehalten – nicht eintreten (BGr, 6. Februar 1987 = ASA 58, 285; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 18 DBG).

bb) aaa) Die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden gilt 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 wird (Art. 116 Abs. 1 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 18 ff. DBG).

Bei eingeschriebenen Briefsendungen bestätigt der Empfänger den Sendungsempfang durch die Leistung seiner Unterschrift auf den von der Post eingesetz-

ten Geräten. Gemäss dem Angebot der Post werden eingeschriebene Briefsendungen beim Hauseingang übergeben. Vorbehalten bleiben gegenteilige Vereinbarungen mit dem Absender oder dem Empfänger. Neben dem Empfänger sind sämtliche im selben Wohndomizil anzutreffenden Personen zum Bezug von Sendungen berechtigt (Allgemeine Geschäftsbedingungen "Postdienstleistungen" für Privatkunden Ziff. 2.5.1, 2.5.2 und 2.5.5, www.post.ch).

bbb) Eine Bevollmächtigung kann ausdrücklich oder stillschweigend erfolgen. In die Kategorie stillschweigender Bevollmächtigungen gehören unter anderem die Anscheins- und Duldungsvollmacht. Eine Anscheinsvollmacht liegt vor, wenn einerseits der Vertretene keine Kenntnis hat, dass ein anderer sich als sein Vertreter ausgibt, er bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit das Vertreterhandeln aber hätte erkennen müssen, und andererseits der Vertreter das Verhalten des Vertretenen nach Treu und Glauben als Bevollmächtigung auffassen darf. Weiss der Vertretene, dass er gegen seinen Willen vertreten wird, schreitet aber trotzdem nicht gegen die unerbetene Vertretung ein, so liegt eine Duldungsbevollmächtigung vor. Sowohl bei Vorliegen einer Anscheins- als auch einer Duldungsvollmacht kann gegenüber Dritten eine Vertretungswirkung kraft Gutgläubensschutz entstehen (Rolf Watter, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 6. A., 2015, Art. 33 N 16 OR; BGE 141 III 289, E. 4.1. mit Hinweisen; BGE 120 II 197 E. 2 und 3b).

Durfte der Postangestellte unter den jeweiligen Verhältnissen des Einzelfalls nach Treu und Glauben auf das Bestehen einer mündlichen oder stillschweigenden Bevollmächtigung schliessen, kann eine Sendung rechtsgenügend auch einer Person, die über keine schriftliche Postvollmacht verfügt, zugestellt werden. Ob im Innenverhältnis eine Bevollmächtigung vorliegt, ist für die Beurteilung der Empfangsberechtigung dagegen nicht massgeblich. Mit Übergabe an eine empfangsberechtigte Person gelangt die Sendung folglich in den Machtbereich des Adressaten. Dieser muss sich die Handlungen des Empfängers zurechnen lassen (VGr, 12. Juli 2000, SB.2000.00027, E. 3; BGE 118 II 42, E. 3b).

ccc) Die Kenntnisnahme der Verfügung bzw. des Entscheids ist hingegen nicht Voraussetzung für eine ordnungsgemässe Zustellung, da die Zustellung nur eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmepflichtige einseitige Rechtshandlung ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 23 DBG).

b) aa) Der allgemeine Grundsatz, wonach diejenige Person das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache beweisen muss, die aus ihr Rechte ableitet, ist auch im Prozessrecht massgeblich (Art. 8 ZGB). Beweispflichtig für Vollzug und Zeitpunkt der Zustellung einer Verfügung oder eines Entscheids, wovon Auslösung und Lauf einer Rechtsmittelfrist abhängen, ist daher die zustellende Behörde. Als Beweis kommt i.d.R. die entsprechende Postquittung in Frage (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 116 N 41 f. DBG).

bb) aaa) Bei der Frage, über welche Tatsachen Beweis zu erheben ist, hat sich die Behörde vom Grundsatz der Prozessökonomie leiten zu lassen. Aus prozessökonomischen Gründen soll die behördliche Sachverhaltsabklärung nicht weiter gehen als zur Abklärung des rechtlich relevanten Sachverhalts erforderlich. Unnötig und daher nicht erforderlich ist die Beweisführung in Bezug auf Tatsachen, die unerheblich, offenkundig, der Behörde bereits bekannt oder bereits rechtsgenügend erwiesen sind. Um festzustellen, ob ein Sachverhalt hinreichend feststeht und ein Beweis zur Klärung der Sachlage etwas beiträgt, kommt die Behörde nicht darum herum, das Beweisergebnis im Rahmen einer antizipierten Beweiswürdigung vorläufig zu würdigen.

Erscheint der Sachverhalt hinreichend ermittelt, auch wenn nicht alle Möglichkeiten der Beweisführung ausgeschöpft wurden, und versprechen zusätzliche Abklärungen keine wesentlichen neuen Erkenntnisse, so rechtfertigt es sich, auf weitere Untersuchungen zu verzichten. Deshalb kann die Behörde, wenn sie die Beweiserhebung als unnötig oder ein konkretes Beweismittel als nicht tauglich erachtet, in Vorwegnahme des Beweisergebnisses von der Beweisführung absehen. Die Parteien haben zwar aufgrund ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör einen Anspruch, Beweisanträge zu stellen. Doch die Entscheidungsinstanz kann solche Beweisanträge ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs ablehnen und das Beweisverfahren schliessen, wenn sie aufgrund bereits abgenommener Beweise ihre Meinung gebildet hat und ohne Willkür in vorweggenommener Beweiswürdigung annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde.

Offenkundige und gerichtsnotorische Tatsachen sowie allgemein anerkannte Erfahrungssätze bedürfen keines Beweises (vgl. Art. 151 ZPO). Offenkundig ist, was allgemein bekannt ist bzw. was viele mit Sicherheit wissen.

Die behördliche Untersuchungspflicht endet dort, wo keine Anhaltspunkte vorzufinden sind, die es den Verwaltungsbehörden nahelegen, den vorgelegten Sachverhalt weiter zu erforschen. Liegen besondere, dem äusseren Anschein oder der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechende Verhältnisse vor, so ist es Pflicht der Verfahrensbeteiligten, darauf hinzuweisen und dafür allenfalls den Beweis zu beschaffen (zum Ganzen: Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014, § 7 N 18 ff.).

bbb) Im Rahmen der Untersuchungspflicht muss die Behörde die entscheiderelevanten Tatsachen mindestens so weit abklären, als diese im Rahmen des im konkreten Fall erforderlichen Beweismasses bzw. Wahrscheinlichkeitsgrades als erstellt gelten können.

Grundsätzlich gilt das Regelbeweismass der vollen Überzeugung. Demnach gilt ein Beweis dann als erbracht, wenn die Entscheidungsinstanz nach objektiven Gesichtspunkten von der Richtigkeit eines Sachverhaltselements überzeugt ist. Absolute Gewissheit kann dabei nicht verlangt werden. Es genügt aber, wenn die Entscheidungsbehörde am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen bzw. wenn die Überzeugung von der Lebenserfahrung und Vernunft getragen und auf sachliche Gründe abgestützt ist. Gilt das Regelbeweismass, so stellen eine überwiegende Wahrscheinlichkeit oder eine blosser Möglichkeit oder Vermutungen eines bestimmten Sachverhalts keine hinreichende Sachverhaltsfeststellung dar (zum Ganzen: Plüss, § 7 N 25 f.).

3. a) Sowohl in seiner Einsprache als auch in seiner Beschwerde bringt der Pflichtige vor, dass er nie einen Einschätzungsentscheid (recte: eine Veranlagungsverfügung) erhalten habe.

Die Beschwerdegegnerin hält in ihrer Beschwerdeantwort an ihren im Einspracheentscheid getroffenen Erwägungen fest. Demnach sei gemäss Auszug aus der Sendungsverfolgung der Schweizerischen Post die Veranlagungsverfügung betreffend Direkte Bundessteuer 2016 dem Pflichtigen am 5. Oktober 2018 persönlich zugestellt worden. Auf die am 4. April 2019 versandte Einsprache sei daher zu Recht wegen Verspätung nicht eingetreten worden.

Nach Zustellung einer Kopie der Sendungsverfolgung der Schweizerischen Post vom 10. April 2019 bestreitet der Pflichtige, dass die darauf abgebildete Unterschrift – trotz Ähnlichkeit – von ihm stamme. Falls es ausschliesslich darum gehe, müsse er auf einer Beurteilung der Unterschrift bestehen.

Die Beschwerdegegnerin entgegnet, dass der Postbote bei Hauszustellungen an der entsprechend beschrifteten Haustüre klinge und den eingeschriebenen Brief nach Unterzeichnung der Empfangsbestätigung übergebe. Zudem könne aufgrund der einsamen Wohnlage des Pflichtigen eine Verwechslung des Hauses ausgeschlossen werden. Die Empfangsbestätigung müsse im Stehen und auf einem elektronischen Tablet unterzeichnet werden. Aufgrund von dessen glatten Oberfläche könne die Unterschrift leicht von einer solchen auf Papier abweichen. Zwischen der Unterschrift des Pflichtigen und jener auf der Empfangsbestätigung bestehe jedoch eine grosse Ähnlichkeit.

Daraufhin bekräftigt der Pflichtige, dass er die Veranlagungsverfügung betreffend Direkte Bundessteuer 2016 nicht erhalten habe und erwidert sinngemäss, dass es sehr wohl verschiedene Wege gebe, bei ihm die Post abzugeben. Es handle sich bei ihm zu Hause um einen ...betrieb und es sei möglich, dass mindestens zehn verschiedene Personen ein- und ausgehen würden. Da sich die Stallungen bei der Zufahrt befänden, übergebe der Postangestellte die Post sehr oft jemandem, den er dort antreffe. Entgegen der Behauptung der Beschwerdegegnerin komme die Post daher nicht bis zur Haustüre. Die Postangestellten könnten dies bestätigen.

b) Gemäss Auszug aus der Sendungsverfolgung der Schweizerischen Post wurde die Veranlagungsverfügung betreffend Direkte Bundessteuer 2016 am 5. Oktober 2018, um 11:28:55 Uhr, von A in Empfang genommen. Dabei ist unbestritten, dass die aus diesem Auszug ersichtliche Unterschrift eine sehr grosse Ähnlichkeit zur Unterschrift des Pflichtigen aufweist.

aa) So ist insbesondere der erste Buchstabe des Nachnamens – ein einem "C" gleichendes "S", welches durch eine rückwärtsgerichtete Schlaufe abgeschlossen wird – sehr charakteristisch. Dieser unverwechselbare Buchstabe findet sich in nahezu identischer Form sowohl auf dem Auszug aus der Sendungsverfolgung als auch auf den Papiereingaben des Pflichtigen.

Der erste Buchstabe des Vornamens unterliegt hingegen einer grösseren Variation. So ist die Rundung des Buchstabens "P" entweder mit dem senkrechten Strich verbunden oder sie wird neu angesetzt. Die neu angesetzte Rundung kann hinter dem senkrechten Strich beginnen und vor diesem enden oder sowohl hinter dem senkrechten Strich beginnen als auch hinter diesem enden. Dabei variiert die Ausgestaltung des Buchstabens "P" unabhängig davon, ob die Unterschrift auf Papier geschrieben oder elektronisch erfasst worden ist.

Es ist notorisch, dass Unterschriften einer Person nicht immer exakt gleich aussehen. Dies gilt umso weniger, wenn Unterschriften miteinander verglichen werden, welche unter verschiedenen Umständen gegeben wurden. Die unterschiedliche Ausgestaltung des "P" ändert folglich nichts an der Zuschreibung der strittigen Unterschrift zum Pflichtigen. Ebenso unerheblich ist, dass die an den ersten Buchstaben des Nachnamens anschliessenden Buchstabenbogen bei allen elektronisch erfassten Unterschriften wesentlich ungenauer sind als bei den auf Papier geschriebenen. Derartige Abweichungen sind unter anderem mit der unterschiedlichen Oberfläche, dem anders gearteten Schreibzeug sowie der anderen, meist unbequemen Handhaltung ohne Weiteres erklärbar und gelten als allgemein bekannt. Demgegenüber macht insbesondere der sehr charakteristische und ungewöhnliche Anfangsbuchstabe des Nachnamens die Unterschrift des Pflichtigen unverwechselbar.

Zudem steht gemäss Google-Maps am ... in B ein einziges Wohnhaus. Da eine unmittelbare Nachbarschaft fehlt, ist eine Verwechslung der Zustelladresse ausgeschlossen. Auch bietet der Pflichtige weder für die – trotz anerkannter Ähnlichkeit – behauptete Falschzuschreibung der strittigen Unterschrift noch für die angebliche Nichtzustellung eine substantiierte Begründung an. Die pauschale Bestreitung des Pflichtigen erscheint deshalb als reine Schutzbehauptung. Demgegenüber hat die beweisbelastete Beschwerdegegnerin durch Vorlage des Auszugs aus der Sendungsverfolgung der Schweizerischen Post den Nachweis für die persönliche Zustellung der Veranlagungsverfügung betreffend Direkte Bundessteuer 2016 an den Pflichtigen erbracht.

bb) Vor diesem Hintergrund erscheint der Sachverhalt hinreichend ermittelt. Ein Gutachten hinsichtlich der Echtheit der Unterschrift verspricht keine wesentlichen neuen Erkenntnisse. Der diesbezüglich sinngemäss gestellte Beweisantrag des Pflichtigen ist daher abzuweisen. Für das Steuerrekursgericht bestehen keine Zweifel daran,

dass die Veranlagungsverfügung betreffend Direkte Bundessteuer 2016 dem Pflichtigen am 5. Oktober 2018 persönlich zugestellt worden ist.

cc) Die 30-tägige Einsprachefrist begann am 6. Oktober 2018 zu laufen. Da der letzte Tag der Frist, der 4. November 2018, auf einen Sonntag fiel, endete die Frist am Montag, 5. November 2018, dem nächsten Werktag. Das Einspracheschreiben des Pflichtigen vom 4. April 2019 ist folglich verspätet und das kantonale Steueramt ist daher zu Recht nicht darauf eingetreten. Die Beschwerde ist abzuweisen.

c) An diesem Ergebnis würde sich selbst dann nichts ändern, wenn die eingeschriebene Sendung dem Pflichtigen nicht persönlich zugestellt worden wäre:

aa) Gemäss dem Pflichtigen werde ihm die Post nicht an der Haustüre zugestellt. Vielmehr händige der Postbote die Sendungen sehr oft jener Person aus, die sich im Zeitpunkt seiner Ankunft gerade in der Nähe der Zufahrt, bei den Stallungen des ...betriebs aufhalte.

Indem der Pflichtige weiss und toleriert, dass die Post an beliebige, sich auf seinem ...betrieb aufhaltende Personen zugestellt wird, hat er diese zumindest stillschweigend zum Empfang von Postsendungen ermächtigt. Eine solche Bevollmächtigung ist zulässig. Entsprechend ist der Postbote in seinem guten Glauben, dass die angetroffenen Personen zum Empfang der Post berechtigt sind, zu schützen. Der Pflichtige wiederum muss sich das Verhalten dieser empfangsberechtigten Personen anrechnen lassen.

bb) Sollte daher die eingeschriebene Sendung am 5. Oktober 2018 einer sich auf dem ...betrieb des Pflichtigen aufhaltenden Drittperson ausgehändigt worden sein, so gilt die Sendung auch dann als rechtsgenügend zugestellt, wenn der Pflichtige selbst keine Kenntnis von der Verfügung erlangt haben sollte.

cc) In der Folge hätte die Einsprachefrist ebenfalls am 6. Oktober 2018 zu laufen begonnen und am 5. November 2018 geendet. Das Einspracheschreiben des Pflichtigen vom 4. April 2019 wäre auch in diesem Fall verspätet und die Beschwerde deshalb abzuweisen gewesen.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die (reduzierten) Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]

[...]