



Entscheid

31. Januar 2024

Mitwirkend:

Einzelrichter Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

Zustelladresse: C AG

Beschwerdeführer,

gegen

Kanton Zürich,

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

Beschwerdegegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2021

hat sich ergeben:

A. In der Steuererklärung 2021 deklarierten A und B (nachfolgend der oder die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) für die direkte Bundessteuer 2016 ein steuerbares Einkommen von 0.- (satzbestimmend Fr. 118'500.-) bzw. für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 ein solches von Fr. 118'800.- (satzbestimmend Fr. 119'400.-) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.-.

Am 24. Oktober 2022 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 136'400.- bzw. schätzte sie für die Staats- und Gemeindesteuern 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 132'800.- (satzbestimmend Fr. 137'200.-) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 428'000.- (satzbestimmend Fr. 494'000.-) ein. Am 27. Oktober 2022 folgte die Steuerrechnung für die direkte Bundessteuer und am 10. November 2022 die Schlussrechnung für die Staats- und Gemeindesteuern. Die Bundessteuerrechnung über Fr. 4'487.45 wurde am 5. Juni 2023 bezahlt.

B. Gegen die Steuerbescheide vom 24. Oktober 2022 erhob der Pflichtige am 16. Dezember 2022 Einsprache und machte geltend, dass der Einschätzungsentscheid erst mit der Schlussrechnung vom 10. November 2022 versandt worden sei. Er selber sei vom 27. Oktober 2022 bis 10. Dezember 2022 in Afrika gewelt, wobei seine Frau vom 9. bis 27. November 2022 mit ihm unterwegs gewesen sei. Dazu legte er entsprechende Flugtickets ins Recht. Daher erfolge seine Einsprache fristgerecht. Die materiellen Korrekturanträge betrafen vorwiegend Positionen im Zusammenhang mit den Liegenschaften der Pflichtigen. Betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2021 erging im Einspracheverfahren am 24. Mai 2023 ein Einschätzungsvorschlag mit einem (tieferen) steuerbaren Einkommen von Fr. 106'900.- (satzbestimmend Fr. 110'100.-) sowie einem (tieferen) steuerbaren Vermögen von Fr. 251'000.- (satzbestimmend Fr. 288'000.-). Betreffend direkte Bundessteuer wurde den Pflichtigen separate Post angekündigt.

Danach trat das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 1. Juni 2023 auf die Einsprache betreffend direkte Bundessteuer wegen Verspätung nicht ein. Es begründete dies sinngemäss damit, dass – falls den Pflichtigen nicht bereits die Veranlagungsverfügung vom 24. Oktober 2022 hätte ordnungsgemäss zugestellt werden können – die

Einsprachefrist ab Erhalt der Steuerrechnung für die direkte Bundessteuer laufe, welche unbestrittenermassen am 27. Oktober 2022 versendet worden sei. Die Pflichtige sei gemäss Angaben ihres Ehemannes vom 9. bis 27. November 2022 im Ausland und somit anlässlich der Zustellung der Steuerrechnung noch anwesend gewesen. Sie hätte daher die Möglichkeit gehabt, noch vor Antritt der Reise zu reagieren und Einsprache erheben oder jemanden beauftragen können. An dieser rechtlichen Beurteilung würde auch ein allfälliger Postrückbehaltungsauftrag der Pflichtigen nichts ändern.

C. Hiergegen erhob der Pflichtige am 6. Juni 2023 Beschwerde und führte im Wesentlichen aus, er habe die Steuererklärung 2021 im März 2022 eingereicht. Bis Ende Oktober 2022 sei dann nichts geschehen. Da sei er aber bereits für ein Hilfsprojekt in Afrika gewesen. In der Post sei lediglich die Rechnung für die Bundessteuern gewesen. Da habe seine Frau nicht reagiert. Als dann nach einem weiteren Monat noch die Einschätzung mit den Staats- und Gemeindesteuern gekommen sei, wäre die Ehefrau schon bei ihm in Afrika gewesen. Er sei dann rund eine Woche nach einer möglichen Einsprachefrist von 30 Tagen zurückgekommen und habe sofort reagiert. Es könne doch mit Sicherheit nicht die Idee sein, dass man bei Auslandabwesenheit eine fremde Person beauftrage, die Steuercouverts zu öffnen und in seinem Namen Einsprache zu erheben.

In der Beschwerdeantwort vom 5. Juli 2023 schloss das kantonale Steueramt auf kostenpflichtige Abweisung der Rechtsmittel.

Mit Verfügung vom 22. November 2023 wurden vom kantonalen Steueramt Auskünfte zum Postversand und der Bestimmung der Einsprachefrist einverlangt. Darauf reagierte dieses mit Stellungnahme vom 22. Dezember 2023. Hierzu wiederum liess sich der Pflichtige mit Eingabe vom 5. Januar 2024 vernehmen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Beschwerde, so ist dem Steuerrekursgericht die materielle Prüfung der Rechtsmittel auf die Veranlagung bzw. Einschätzung hin verwehrt. Es darf nur untersuchen, ob die Einsprachebehörde zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, 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 bzw. Einschätzung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57).

b) Demgemäss ist auf die Beschwerde nur insoweit einzutreten, als die Pflichten die Aufhebung des vorinstanzlichen Nichteintretensentscheids verlangen. Soweit sie aber eine inhaltliche Überprüfung der Einschätzung beantragen (wobei ein solcher Antrag ohnehin nicht rechtsgenügend aus der Beschwerde selber, sondern nur aus der beigelegten Einsprache hervorgehen würde), ist auf ihre Rechtsmittel nicht einzutreten.

2. a) Laut Art. 132 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) kann der Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügung innert 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben. Die Einsprachefrist beginnt gemäss Art. 133 Abs. 1 DBG am Tag nach der Zustellung des Entscheids zu laufen und ist – wie die Beschwerdefrist – eine Verwirklichungsfrist (BGr, 6. Februar 1987, ASA 58, 285; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 133 N 18 DBG; mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Eine nach Ablauf der Frist erhobene Einsprache ist unwirksam und vermag keine materielle Überprüfung der angefochtenen Veranlagung bzw. 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) Die Zustellung ist die Übergabe des schriftlichen Entscheids an die Person, an welche er gerichtet ist. Nur eine zugestellte Einschätzung kann in Rechtskraft erwachsen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 116 N 18 ff. DBG, auch zum Folgenden). Die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden gilt u.a. dann als vollzogen, wenn sie an den

Adressaten selbst erfolgt, d.h. ihm ausgehändigt wird bzw. in seinen Machtbereich (z.B. Einwurf in Briefkasten, Zustellung via Postfach) gelangt (§ 9 Abs. 1 VO StG; vgl. BGr, 21. März 2011, 2C_780/2010). Da die Zustellung nur eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmebedürftige einseitige Rechtshandlung ist, wird für eine ordnungsgemässe Zustellung die Kenntnisnahme des Entscheids nicht vorausgesetzt.

c) 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; RB 1970 Nr. 35; BGE 61 I 6; BGE 92 I 257; StE 1991 B 93.6 Nr. 10). Wird die Verfügung mit eingeschriebener Post zugestellt, so lässt sich der Zeitpunkt der Zustellung durch Einholen eines Postlaufzettels ermitteln, wobei es dem Empfänger vorbehalten bleibt, die Richtigkeit oder Verlässlichkeit der postamtlichen Bescheinigung im Einzelfall zu entkräften (RB ORK 1947 Nr. 41 = ZR 46 Nr. 76; RB 1961 Nr. 55 = ZR 61 Nr. 127). Erfolgt die Sendung uneingeschrieben, d.h. mit A- oder B-Post, können die Zustellung und der genaue Zustellungszeitpunkt i.d.R. nicht zweifelsfrei bewiesen werden. In diesem Fall lässt sich der Beweis nur aufgrund von Indizien oder den gesamten Umständen des Einzelfalls erbringen. Dabei ist kein strikter Beweis vorausgesetzt; im Rahmen der Beweiswürdigung genügt, dass aufgrund der konkreten Umstände der Zeitraum hinreichend klar bestimmt werden kann, in dem die Sendung in den Machtbereich des Empfängers gelangt sein muss (BGr, 7. Februar 2006, 2A.494/2005, E. 2.1).

aa) Das Bundesgericht hat wiederholt festgehalten, dass ein Fehler oder eine Verspätung beim einfachen (d.h. uneingeschriebenen) Postversand nicht ausgeschlossen werden könne, auch wenn dies unwahrscheinlich sei. Es sei in der Praxis schwierig, wenn nicht unmöglich, den Beweis zu erbringen, dass im Fall der einfachen Postzustellung die Mitteilung dem Empfänger auch wirklich zugegangen ist (BGE 142 IV 125 E. 4.4. mit Hinweisen). Das Bundesgericht erachtete es nicht für ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit, dass zwischen der Aufgabe eines Briefes als B-Post und der Zustellung 22 Tage verstreichen können, wobei es diesen Zeitraum auch nicht gleichsam als maximale Versanddauer definierte (vgl. BGr, 5. Juli 2000, 2P.54/2000, in: StE 2001 B 93.6 Nr. 22). Diesem Urteil lag eine Verfügung vom 7. September 1988 zugrunde, die nach Darstellung der Steuerbehörde am 8. September 1998 per B-Post (mit 92 anderen Veranlagungen) versandt wurde, wobei die Pflichtigen am 30. Oktober 1998 Einsprache erhoben und geltend machten, die Verfügung am 30. September 1998 erhalten zu haben. Das Bundesgericht erwog, selbst wenn die Veranlagungsverfügung tatsächlich am

8. September 1998 bei der Post aufgegeben worden sei, sei damit nicht bewiesen, dass die Pflichtigen den Brief innerhalb eines bestimmten Zeitraums empfangen hätten, denn ein Fehler bei der Postzustellung liege nicht derart ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit, dass mit der Möglichkeit einer grösseren Verspätung nicht gerechnet werden müsse. Daraus folge, dass mit der Bescheinigung des Versands allein weder das genaue Datum noch ein bestimmter Zeitraum der Zustellung einer Veranlagungsverfügung bewiesen werden könne. Es bestünden auch keine Indizien für eine vor dem 30. September 1998 erfolgte Zustellung noch könne aufgrund der gesamten Umstände auf eine solche geschlossen werden.

bb) Das Bundesgericht erachtet damit jedenfalls beim uneingeschriebenen Versand einer Massensendung mittels B-Post eine Verspätung im Bereich von 22 Tagen nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit, weshalb ohne hinreichende Indizien ein früherer Zustellungszeitpunkt nicht als erwiesen angenommen werden kann. Unter Erwähnung dieses Bundesgerichtsurteils erachtete das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen in seinem Urteil vom 30. April 2008 (B 2008/22) eine Verspätung von 17 Tagen bei B-Postsendungen ebenfalls nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit, weshalb ohne zusätzliche Indizien ein früherer Empfang nicht nachgewiesen werden konnte. Weiter führte auch das Verwaltungsgericht des Kantons Zug in Erw. 3d seines Urteils vom 30. Mai 2017 (A 2016 15) Folgendes aus: "Bei der Zustellung mit A- oder B-Post ist der Wahrscheinlichkeitsbeweis für den Zustellungszeitpunkt einer Verfügung nicht allein durch den blossen Hinweis auf das Verfügungsdatum und die übliche Zustelldauer gemäss Auskunft der Post erbracht. Allein aus dem Verfügungsdatum kann nicht ohne weiteres auf den Versandzeitpunkt geschlossen werden, und A- und B-Post-Briefe werden mitunter durchaus auch erst mehrere Tage nach der Aufgabe zugestellt oder gar nicht. So sind in den letzten 10 Jahren verschiedene Stichproben mit jeweils zwischen 100 und 200 Briefen gemacht worden, und alle diese Stichproben führten zum selben Ergebnis: Nämlich, dass die Post ihre Regelversandzeiten nicht immer einhält. In der Zeitschrift Saldo Nr. 17 vom 27. Oktober 2010 wird eine Stichprobe aus dem Jahre 2010 mit je 100 Briefen A- und B-Post beschrieben, wobei 12% beziehungsweise 5% aller Briefe zu spät angekommen sind und 1% aller Briefe nie. In der Zeitschrift Saldo Nr. 5 vom 18. März 2008 wird eine Stichprobe aus dem Jahre 2008 mit 200 Briefen B-Post (durchgeführt vom Schweizerischen Beobachter, zitiert in Saldo) beschrieben, wobei 11.5% aller B-Post-Briefe länger als drei Tage (ohne Samstage) unterwegs waren. (...) Damit ist aus Sicht des Gerichts klar erwiesen, dass nicht unbesehen auf die von der Post in eigener Sache kommunizierten Regelzustelldauern abgestellt werden darf (BGE

142 IV 125 E. 4.4 und BGE 129 I 8). Wer die Vorteile des billigeren Versandes mit A-Post in Anspruch nimmt, hat die Folgen (nämlich die Beweislosigkeit) zu tragen". Letzterem Satz ist beizupflichten und er hat selbstredend auch zumindest gleichermassen für den noch günstigeren B-Post-Versand zu gelten. Wenn das kantonale Steueramt hier moniert, dass Steuerbehörden dadurch gezwungen seien, sämtliche Postsendungen nur noch eingeschrieben zu versenden, so wird dabei jedenfalls ausser auch Acht gelassen, dass auch noch die gegenüber Einschreiben günstigere Zustellart "A-Post Plus" zur Verfügung stünde, welche z.B. im Sozialversicherungsrecht bereits die standardmässige Zustellart sein dürfte (vgl. etwa BGr, 15. Dezember 2022, 8C_665/2022 E. 4.5. m.H. oder BGE 142 III 599 E. 2, wonach Krankenversicherer ihre Verfügungen, mit denen sie den Rechtsvorschlag von Krankenversicherten beseitigen, mit A-Post Plus zustellen dürfen) und auch von der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitunter im Mehrwertsteuerbereich bereits zur Anwendung kam (vgl. BGr, 8. Juni 2020, 2C_463/2019).

cc) Mithin ist relevant, wann die Veranlagungsverfügung vom 24. Oktober 2022 bei den Pflichtigen im Briefkasten ankam. Das kantonale Steueramt führte in seiner Stellungnahme vom 22. November 2023 aus, dass diese am 24. Oktober 2022 per B-Post an die Adresse der Pflichtigen versandt worden sei. Zum Versanddatum findet sich kein belastbares Beweismittel in den Akten. Das kantonale Steueramt räumt weiter ein, dass aufgrund des Versands mit B-Post der Zustellzeitpunkt im Briefkasten der Pflichtigen nicht nachgewiesen werden könne. Der Pflichtige äusserte sich dahingehend, dass der Entscheid vom 24. Oktober 2022 nicht angekommen sei, was beide Parteien nicht beweisen könnten. Falls der Pflichtige damit eine Nichtzustellung geltend macht, kann dem nicht beigepflichtet werden. Denn aufgrund seiner früheren Ausführungen steht fest, dass sich die Veranlagungsverfügung und der Einschätzungsentscheid nach seiner Rückkehr aus Afrika in seinem Besitz befanden. Dass die besagten Entscheide indessen erst mit der Schlussrechnung Staats- und Gemeindesteuern versandt wurden, wie dies der Pflichtige behauptet, ist ausgeschlossen. Denn die Gemeinde, welche die Schlussrechnung verschickt hat, ist hierfür nicht zuständig und auch nicht als Absenderin vermerkt. Die Gemeinde erhält die Daten (Steuerfaktoren) vom kantonalen Steueramt auf elektronischem Weg. Sie verschickt sodann einzig die Schlussrechnung, da sie diesfalls ausschliesslich für den Bezug zuständig ist (vgl. § 172 StG). Anders verhielte es sich nur, wenn die Gemeinde selber die Einschätzung vorgenommen hätte (vgl. § 43 VO StG), was vorliegend unstrittig nicht der Fall war. Veranlagungsverfügung und

Einschätzungsentscheid müssen deshalb mit einer Postsendung in den Machtbereich des Pflichtigen gelangt sein, und zwar mit grösster Wahrscheinlichkeit mit dem B-Postversand vom 24. Oktober 2022. Das kantonale Steueramt macht zudem geltend, dass es die Sendung bei nicht erfolgter Zustellung retourniert bekommen hätte, was vorliegend nicht passiert sei.

dd) Die Einsprache vom Freitag, 16. Dezember 2022, erweist sich als rechtzeitig, falls die Veranlagungsverfügung den Pflichtigen frühestens am Mittwoch, 16. November 2022, (sprich während der gemeinsamen Ferienabwesenheit der Pflichtigen) zugestellt worden wäre. Dazu hätte die B-Postsendung, wenn sie denn überhaupt bereits am Montag, 24. Oktober 2022, versandt worden wäre, wie das kantonale Steueramt in unsubstantiiertes behauptet, 23 Tage unterwegs sein müssen, bei einem späteren Versand entsprechend weniger lang. Eine Versandliste ist anders als im bundesgerichtlichen Präjudiz nicht aktenkundig. Dass die B-Postsendung so lang unterwegs war, liegt nach der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht ausserhalb jeglicher Wahrscheinlichkeit. Nur bei Vorliegen zusätzlicher, genügend starker Indizien wäre von einem früheren Zustellzeitpunkt bzw. von der Verspätung der Einsprache auszugehen.

d) Das kantonale Steueramt geht implizit selbst davon aus, dass Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid erst mit erheblicher Verspätung zugestellt werden konnten, stellte es bei der Beurteilung der Einhaltung der Einsprachefrist doch ohne nähere Begründung jeweils auf die Zustellungen der Steuerbezugsbescheide, nämlich die Steuerrechnung für die direkte Bundessteuer vom 27. Oktober 2022 und die Schlussrechnung der Gemeinde D für die Staats- und Gemeindesteuern vom 10. November 2022 ab. Dabei handelt es sich zwar um miteinander zusammenhängende, aber dennoch separate Verfahren mit unterschiedlicher Funktion (Veranlagungsverfahren und [idealerweise erst nach dessen Rechtskraft startendes] Bezugsverfahren) mit jeweils eigenständigen Rechtsmitteln und grundsätzlich separat zu wählenden Einsprachefristen. Die Herbeiziehung der Rechtsmittelfrist der Schlussrechnung als Indiz zur Fristwahrung der Einsprache auch gegen die Veranlagungsverfügung ist daher nur in Ausnahmekonstellationen, in denen die zulässige Berufung auf eine mangelhafte behördliche Eröffnung dem Grundsatz von Treu und Glauben (krass) zuwiderlaufen würde, möglich. So hat das Steuerrekursgericht etwa in seiner Entscheidung vom 27. Januar 2022 (2 DB.2021.97 / 2 ST.2021.137) erwogen, dass wenn eine steuerpflichtige Person eine Steuerrechnung, aus welcher sie zweifelsfrei erkennen kann, dass die Steuerbehörde

eine sie belastende Verfügung erlassen hat, die ihr nicht zugestellt wurde, sie nach Treu und Glauben verpflichtet ist, sich gegen die Steuerrechnung zur Wehr zu setzen und nicht zuzuwarten, bis sie betrieben wird. Unterlässt sie dies, wird die verfügende Behörde vom strengen Nachweis der Eröffnung entbunden und darf das Gericht in Würdigung des Verhaltens des Verfügungsadressaten von der rechtsgültigen Eröffnung der Verfügung ausgehen, wenn genügend starke Indizien auf eine Zustellung hindeuten (VGr, 20. Juli 2022, SB.2021.00132, E. 2.2 mit Verweis auf BGE 136 V 295 E. 5.9; 105 III 43 E. 3; BGr, 15. Juli 2013, 5A_359/2013, E. 4.1). Dort ging es aber um eine vorbehaltlos bezahlte Schlussrechnung einer juristischen Person, bei der grundsätzlich noch eine Verrechnungsmöglichkeit erheblicher Vorjahresverluste von rund Fr. 1.8 Mio. bestanden hatte. Diese konnte sich bei einer solchen Ausgangslage nicht darauf berufen, dass sie angeblich täglich mehr als 100 Rechnungen mit teils diversen kleineren Beträgen zu unterzeichnen hat. Entsprechend hat sich eine steuerpflichtige juristische Person auch bei anderweitigen (den Schilderungen der Pflichtigen nach konzernähnlichen) Engagements ihres Verwaltungsratspräsidenten intern so zu organisieren, dass sie ihre Steuerangelegenheiten zeitnah überprüfen kann und nicht erst rund 16 Monate nach vorbehaltlos erfolgten Zahlungen der Schlussrechnungen beider Steuerarten erfolgreich Einsprache erheben kann, mit der Behauptung, dass die vorgängigen Ermessenstaxationen ihr nicht rechtsgültig bzw. falsch zugestellt worden seien. In einem anderen Fall, welcher mit Entscheid vom 5. Oktober 2021 (1 DB.2021.17) beurteilt wurde, wandte sich eine Pflichtige mit einem Schreiben an das kantonale Steueramt und verlangte, die Rechnung sei zu stornieren oder es sei wenigstens eine anfechtbare Verfügung zu erlassen. Diesem Schreiben legte sie (u.a.) eine Kopie der erhaltenen Steuerrechnung für die direkte Bundessteuer 2016 bei. Darauf war neben dem Eingangsstempel auch der Vermerk "korrekt" zu erkennen. Ausserdem wurde beim Hinweis, dass die Steuerrechnung aufgrund der Veranlagungsverfügung [...] erstellt wurde, ein Häkchen und die Bemerkung "i.O." angebracht. Aus diesen auf der Rechnung angebrachten Bemerkungen und Zeichen war darauf zu schliessen, dass die Pflichtige die Veranlagungsverfügung mit hoher Wahrscheinlichkeit bereits im entscheiderelevanten Zeitpunkt zugestellt erhalten und die Steuerrechnung dann mit der Veranlagung abgeglichen hatte.

e) Solche speziellen Umstände liegen in casu nicht vor: Bei den Pflichtigen scheint sich primär der Ehemann um die steuerlichen Angelegenheiten des Ehepaars zu kümmern und dieser war bereits in Afrika, als die Schlussrechnung vom 27. Oktober 2022 den Pflichtigen mutmasslich zugestellt wurde. Die Pflichtige wiederum wird die Schlussrechnung höchstens wenige Tage vor ihrem frühmorgendlichen Abflug vom

9. November 2022 nach E und dann weiter nach F bzw. G im Briefkasten vorgefunden haben, sprich als sie sich schon in ihren unmittelbaren Abreisevorbereitungen befand. Hier von ihr zu verlangen, dass sie daneben noch vor dem Abflug die Steuerrechnung hätte detailliert prüfen und feststellen müssen, dass die Veranlagungsverfügung vom 24. Oktober 2022 den Pflichtigen noch gar nicht zugestellt wurde, womit sie das kantonale Steueramt unverzüglich um eine Zweitzustellung hätte bitten müssen, überspannt nach Ansicht des Steuerrekursgerichts den Bogen hinsichtlich des von ihr in guten Treuen zu erwartenden Verhaltens. Allenfalls hätte die Pflichtige nach ihrer Rückkehr vom 27. November 2022 reagieren können, wenn sie (selbst) die Steuerbescheide auf deren Richtigkeit überprüft hätte. Letztlich ändert dies aber nichts an der Tatsache, dass das kantonale Steueramt für einen Zustellzeitpunkt der Veranlagungsverfügung vor dem 16. November 2022 beweisbelastet bleibt (vgl. E. 2c). Da sich der Pflichtige nach seiner Rückkehr aus den Afrika-Ferien vom 10. Dezember 2022 umgehend bzw. innert Wochenfrist um die Angelegenheit kümmerte und Einsprache erhob, tat er seiner Treuepflicht (knapp) rechtzeitig Genüge, zu welchem Schluss bei den Staats- und Gemeindesteuern 2021 ja auch das kantonale Steueramt gelangte, indem es dort die Einsprache materiell behandelte (vgl. Einschätzungsvorschlag Einsprache vom 24. Mai 2023).

Anmerkungsweise sind die Pflichtigen immerhin auf Folgendes hinzuweisen: Steuerpflichtige, die während eines laufenden Prozessrechtsverhältnisses (für längere Zeit) ins Ausland verreisen, haben vor der Abreise die erforderlichen Vorkehrungen für die Zustellbarkeit von behördlichen Postsendungen zu treffen. Beispielsweise haben sie die zuständigen Steuerbehörden bereits vor ihrer Abreise über die bevorstehende Landesabwesenheit zu orientieren und diese zu ersuchen, während dieser Zeit keine fristauslösenden Anordnungen oder Entscheide zu treffen. Bei einer wiederkehrenden (längeren) Landesabwesenheit, sind die Pflichtigen allenfalls sogar gehalten, einen Vertreter oder Zustellungsbevollmächtigten (wie etwa im vorliegenden Verfahren mit Schreiben vom 5. Januar 2024 die C AG) zu ernennen. Wer nämlich häufig im Ausland weilt und keine Vorkehren trifft, um einen eingeleiteten Prozess auch während der Landesabwesenheit fortführen zu können, verhält sich gemäss der einschlägigen Rechtsprechung grob nachlässig (BGr, 8. Februar 2018, 2C_40/2018, E. 5.2 m.H.; RB 1976 Nr. 3) und kann dadurch Rechtsnachteile erleiden, indem etwa bei einer (nachweislich) nicht eingehaltenen Einsprachefrist, ein späteres Fristwiederherstellungsgesuch wegen Selbstverschulden abgewiesen werden müsste (vgl. § 14 Abs. 1 VO StG).

f) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde und zur Rückweisung der Sache an das kantonale Steueramt zur materiellen Behandlung im Einspracheverfahren.

3. a) Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kostenregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei – und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 20. April 2016, SB.2015.00073, E. 6.1). Die Gerichtskosten sind daher dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

b) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG]).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 1. Juni 2023 wird aufgehoben und die Sache zur materiellen Behandlung ins Einspracheverfahren an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]