



**Entscheidinstanz:** Steuerrekurskommissionen

**Geschäftsnummer:** 1ST.2002.105

**Datum des Entscheids:** 31. Juli 2002

**Rechtsgebiet:** Steuerrecht

**Stichwort(e):** Legitimation

**Verwendete Erlasse:** § 140 Abs. 1 StG  
§ 147 StG

### **Zusammenfassung:**

Der Rekurskommission ist es verwehrt, einen Nichteintretensbeschluss der Vorinstanz einer materiellen Prüfung zu unterziehen. Zur Einsprachlegitimation bedarf es nicht bloss eines virtuellen, sondern eines aktuellen und schutzwürdigen Interesses. Beruft sich eine Gemeinde zur Untermuerung ihrer Einsprachelegitimation allein auf die Wahrung allgemeiner öffentlicher Interessen, ist auf das Rechtsmittel mangels Aktivlegitimation nicht einzutreten. Namentlich genügt es nicht, wenn sich eine Gemeinde in diesem Zusammenhang lediglich darauf beruft, die Steuerrechtsordnung würde durch die in einem bestimmten Fall ergangene Einschätzung erschüttert. Vielmehr müsste gleichzeitig dargetan werden, inwiefern durch die zu hohe Einschätzung die wirtschaftliche Existenz der nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzten Steuerpflichtigen bedroht sei und dies zu allfälligen (vermeidbaren) Steuerausfällen des Gemeinwesens führen könnte.

### **Anonymisierter Entscheidtext:**

Sachverhalt:

- A. Die Eheleute J.Z.-H. (nachfolgend die Pflichtigen), wohnhaft in Q., sind geschäftsführende Aktionäre der ebenfalls in Q. ansässigen X. AG. Sie (und die X. AG) reichten trotz Mahnung des Gemeindesteueramts Q. vom 10. Juli 2000 keine Steuererklärung 1999 B ein. Die Steuerkommissarin schätzte sie daher am 6. Juni 2001 für die Steuerperiode 1999 in Anwendung von § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 500'000.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- ein. Dieser Entscheid wurde ihnen tags darauf ordnungsgemäss eröffnet und ist von den Pflichtigen unbestrittener-



massen keine Einsprache erhoben worden. Die Eröffnung an die Gemeinde datiert vom 18. Juni 2001 .

- B. Gegen diese Einschätzung erhob die Gemeinde Q. am 17. August 2001 Einsprache. Darin bestätigte sie, dass die Eröffnung der Einschätzung an sie am 18. Juni 2001 erfolgt sei und die Einsprache deshalb unter Berücksichtigung des Fristenstillstands bis 20. August 2001 fristgerecht sei. In materieller Hinsicht wurde gerügt, die Ermessenseinschätzung sei viel zu hoch und führe die Pflichtigen in den wirtschaftlichen Ruin. Die Steuererklärung sei in der Zwischenzeit eingereicht worden. Sie beantrage, die Einschätzung – unter Vorbehalt allfälliger Korrekturen durch den Steuerkommissär – nach den nun vorliegenden Akten vorzunehmen.

Das kantonale Steueramt trat mit Entscheid vom 14. Februar 2002 auf die Einsprache mangels Einsprachelegitimation der Einsprecherin nicht ein. Die Verfahrenskosten von Fr. 600.- auferlegte es den Pflichtigen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, die Legitimation zur Einspracheerhebung sei an die allgemeine Rechtsmittelvoraussetzung der Beschwerde geknüpft, d.h. die Gemeinde müsse durch den angefochtenen Entscheid eine aktuelle und materielle Benachteiligung erfahren. Darüber hinaus müsse sie mit dem Rechtsmittel ihre eigenen steuerlichen Interessen verfechten. Beide letztgenannten Voraussetzungen seien von vornherein nicht erfüllt, wenn die Gemeinde zugunsten der betroffenen Steuerpflichtigen eine tiefere Einschätzung verlange. Die Kostenaufgabe an die Pflichtigen wurde mit deren Säumnis im Einschätzungsverfahren begründet.

- C. Gegen diesen Einspracheentscheid liess die Gemeinde Q. (nachfolgend die Rekurrentin) am 14. März 2002 Rekurs erheben mit dem Antrag, es sei den Pflichtigen die Frist zur Einreichung einer Einsprache wiederherzustellen. Eventualiter seien die X. AG (und wohl auch die Pflichtigen) unter Aufhebung der Ermessenseinschätzung gemäss den nunmehr vorliegenden Steuererklärungen 1999 B einzuschätzen, subeventualiter sei die getroffene Ermessenseinschätzung so zu reduzieren, dass das steuerbare Einkommen den Betrag von Fr. 50'000.- nicht übersteige, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Rekursgegners.

Das kantonale Steueramt schloss am 9. April 2002 auf kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels, während die als Mitbeteiligte zur Vernehmlassung aufgeforderten Pflichtigen am 11. Mai 2002 auf eigene Anträge verzichteten.



Auf die Begründung der Parteien wird – soweit für die Entscheidungsfindung erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Mit Verfügung vom 2. Juli 2002 forderte der Referent der Rekurskommission die Parteien auf, zur vorgesehenen Änderung des Kostenspruchs im Einspracheverfahren (Kostentragung durch die Rekurrentin statt durch die Pflichtigen) Stellung zu nehmen. Während der Rekursgegner fristgerecht Zustimmung erklärte, verzichtete die Rekurrentin auf Stellungnahme. Die Pflichtigen, denen die vorstehende Verfügung zur Kenntnisnahme zugestellt worden war, liessen unaufgefordert vorbringen, sie seien durch den Antrag nicht beschwert und hätten gerade mit Blick auf die Kostenfolgen im vorliegenden Verfahren keine eigenen Anträge gestellt.

#### Erwägungen:

1. a) Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensbeschluss 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 (für das alte Recht: Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, 1969, § 92 N 37; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 147 N 37). Würde sich der Nichteintretensbeschluss der Vorinstanz als gesetzwidrig erweisen, wären die Akten zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur materiellen Überprüfung der Einsprache an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57). Dementsprechend ist auf den Rekurs nur insofern einzutreten, als die Rekurrentin sinngemäss die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids verlangt mit der Begründung, ihr gehe infolge Beschwerde die Rekurslegitimation (richtig wohl: Einsprachelegitimation) nicht ab. Nicht zu behandeln sind demgegenüber mangels (noch) nicht gegebener sachlicher Zuständigkeit alle auf die Abänderung der Einschätzung der Pflichtigen abzielenden Anträge.
  
- b) Nicht einzutreten ist sodann auf den Rekurs auch insofern, als die Rekurrentin für die Pflichtigen ein Fristwiederherstellungsgesuch gestellt hat. Denn dieses Recht steht nach § 15 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) nur den Steuerpflichtigen, und nicht etwa dem steuererhebenden Gemeinwesen zu. Ein solches Gesuch erweist sich daher von vornherein als ungültig. Nicht anders zu entscheiden wäre im Übrigen, wenn die Rekurrentin befugt wäre, in eigenem Namen für



die Pflichtigen ein entsprechendes Gesuch zu stellen. Denn diesfalls erwiese es sich wegen offensichtlicher Verspätung als ungültig: Die Rekurrentin (und die Pflichtigen) haben schon am 26. Juli 2001 sowohl um die Fristversäumnis als auch um den Hinderungsgrund (zeitweiliger Verlust der am 7. Juni 2001 auf der Post abgeholten Briefpostsendung, weil diese unbemerkt zwischen die Sitze des Autos gerutscht war) gewusst und hätten demnach das Gesuch schon damals stellen müssen. Ein Telefonat der Pflichtigen mit der Steuerkommissärin kann jedenfalls mangels Schriftlichkeit nicht als solches Gesuch gelten und ist – entgegen der Auffassung der Rekurrentin – auch nicht aus ihrer Einsprache vom 17. August 2001 ersichtlich, und zwar auch nicht sinngemäss. Schliesslich ist anzumerken, dass derjenige, der eine eingeschriebene Sendung bei der Post abholt und diese plötzlich vermisst, den Dingen nicht einfach ihren Lauf lassen, sondern nach der vermissten Sendung suchen sollte. Tut er dies nicht, kann nicht gesagt werden, ihn treffe an der deswegen eingetretenen Fristversäumnis kein Verschulden. Die nachgesuchte Fristwiederherstellung fiele mithin auch darum von vornherein ausser Betracht.

2. a) Gegen den Einschätzungsentscheid können laut § 140 Abs. 1 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 (für das alte Recht: RB ORK 1956 Nr. 68; Richner/Frei/Kaufmann, § 140 N 44, auch zum Folgenden). Wenn das Gesetz den Steuerpflichtigen und die Gemeinde als einspracheberechtigt aufführt, so will es damit lediglich zum Ausdruck bringen, welcher Personenkreis typischerweise durch den Einschätzungsentscheid berührt ist. Zur Ergriffung der Einsprache berechtigt sind indessen auch andere Personen, sofern sie durch den Einschätzungsentscheid beschwert sind (Richner/Frei/Kaufmann, § 140 N 11 f.). Zu denken ist in diesem Zusammenhang beispielsweise an Abtretungsgläubiger. Verlangt wird ein steuerrechtliches Interesse. Während die ältere Rechtsprechung ein eigenes steuerrechtliches Interesse gefordert und hieraus abgeleitet hat, ein Steuerpflichtiger (oder ein betroffener Dritter) sei im Allgemeinen nicht befugt, von der oberen Instanz eine höhere Einschätzung zu verlangen (RB ORK 1959 Nr. 81, RB 1972 Nr. 36, 1978 Nr. 55), tendiert die neuere Rechtsprechung dahin, das steuerrechtliche Interesse dem im Verwaltungsrecht allgemein geltenden schutzwürdigen Interesse gleichzusetzen. Dieses kann rechtlicher oder auch bloss tatsächlicher (materieller oder ideeller) Natur sein (Richner/Frei/Kaufmann, § 140 N 13 mit Hinweisen, auch zum Folgen-



den). Auch nach dieser Lehrmeinung muss der Rechtsuchende stärker als jedermann vom angefochtenen Entscheid betroffen sein und genügt etwa das Interesse an der Wahrung allgemeiner öffentlicher Interessen nicht. Zudem muss der Rechtsmittelkläger ein aktuelles (und nicht bloss ein virtuelles) Interesse dartun.

- b) Im vorliegenden Fall bringt die Rekurrentin vor, sie sei als Wahrer der öffentlichen Interessen und des objektiven Rechts betroffen. In dieser Eigenschaft sei sie nicht nur dann legitimiert, einen Entscheid anzufechten, wenn sie mehr Steuern verlange, sondern auch dann, wenn durch den angefochtenen Entscheid die Steuerrechtsordnung verletzt werde. Hinzu komme hier allerdings auch ein höchst fiskalisches Interesse, weil aufgrund der wirtschaftlichen Situation der X. AG zu befürchten sei, dass bei Aufrechterhaltung der horrend hohen Steuern auf der Ebene der Gesellschaft und Gesellschafter deren Existenz gefährdet sei. Das würde zudem den Bestand von Arbeitsplätzen und damit die Einnahme weiterer Steuern gefährden (R-act. 2 S. 6 f.).

Die Rekurrentin legt in keiner Weise dar, weshalb und inwiefern durch die angefochtene Ermessenseinschätzung die gesamte Steuerrechtsordnung erschüttert sein soll. Zu hohe Einschätzungen sind namentlich dann recht häufig, wenn Steuerpflichtige – wie hier – ihren steuerlichen Verfahrenspflichten über Jahre hinweg nicht oder nur ungenügend nachkommen und es darüber hinaus unterlassen, fristgerecht Einsprache zu erheben. Deswegen von einer Gefährdung der Steuerrechtsordnung zu sprechen, geht nun offenkundig zu weit. Zudem hätte es die Rekurrentin – wie das kantonale Steueramt zu Recht einwendet – ja in der Hand, bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen die "horrende" Steuerschuld zu stunden bzw. ganz oder zumindest teilweise zu erlassen. Nicht dargelegt wird sodann, dass und weshalb die wirtschaftliche Existenz der X. AG und der Pflichtigen bei Aufrechterhaltung der angefochtenen Ermessenseinschätzungen unmittelbar bedroht ist. Sodann fehlen jegliche Angaben darüber, dass und, wenn ja, wie viele Arbeitnehmer der X. AG überhaupt in Q. Wohnsitz haben, deren allfällige Arbeitslosigkeit allenfalls zu weniger Steuereinnahmen der Rekurrentin führen könnte. Mithin mangelt es schon an Sachvorbringen, die ein aktuelles und nicht bloss virtuelles Interesse der Rekurrentin auch nur glaubhaft machen würde.

- c) Hat die Vorinstanz demnach mit gutem Grund ein schutzwürdiges Interesse der Rekurrentin an der prozessmässigen Beurteilung ihrer Einspracheanträge verneint, ist damit zugleich entschieden, dass der auf Nichteintreten lautende Einspracheentscheid zu bestätigen ist.



3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses, soweit darauf eingetreten wird. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Rekurrentin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und entfällt von vornherein die Möglichkeit der Zusprechung einer Parteienschädigung (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Eine Kostenbeteiligung der Pflichtigen als Mitbeteiligte fällt ausser Betracht, da sie auf eigene Anträge verzichtet haben.

Der vorinstanzliche Entscheid ist gleichwohl insofern von Amts wegen (vgl. § 149 Abs. 2 StG) zu korrigieren, als die Verfahrenskosten von Fr. 600.- statt der Rekurrentin den Pflichtigen auferlegt worden sind. Denn die Pflichtigen waren im Einschätzungsverfahren zwar säumig, doch wurde das Einspracheverfahren nicht von ihnen, sondern ausschliesslich von der Rekurrentin veranlasst. Die Parteien haben Gelegenheit erhalten, zu dieser Änderung Stellung zu nehmen.