



Fall-Nr.: I/1-2012/77
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 23.10.2012
Entscheiddatum: 23.10.2012

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 23.10.2012

Art. 167 Abs. 2 StG (sGS 811.1). Die postalische Zustellung von Verfügungen an Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland ohne Rechtsgrundlage führt zu der von Amtes wegen zu beachtenden Nichtigkeit des Verwaltungsaktes (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 23. Oktober 2012, I/1-2012/77).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

X.und Y.

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuer (Einkommen und Vermögen 2010)

Sachverhalt:

A.- Die Eheleute X. und Y. wohnen in Griechenland. Sie sind je zur Hälfte Miteigentümer des Grundstücks Nr. 0000 (Sonderrecht an der 3 ½-Zimmerwohnung Nr. 00 im Mehrfamilienhaus an der Z-Strasse 00) und des Grundstücks Nr. 0000 (Parkplatz), beide in S. Nachdem trotz Aufforderung für die Steuerjahre 2007 bis 2010 keine Steuererklärung eingegangen war, veranlagten die Steuerbehörden des Kantons St. Gallen die Steuerpflichtigen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 am



St.Galler Gerichte

16. November 2011 androhungsgemäss nach Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 8'500.-- zum Satz von Fr. 78'900.--, ohne steuerbares Vermögen. Die Veranlagungsverfügung samt Schlussrechnung wurde mit normaler Briefpost an die Wohnadresse von X. und Y. in Griechenland gesandt.

B.- Am 19. Dezember 2011 ging beim Gemeindesteueramt das von X. und Y. unterzeichnete Steuererklärungsformular 2010 ein. Deklariert waren – ausgehend von monatlichen Mietzinseinnahmen von Fr. 800.-- für die Wohnung und Fr. 50.-- für den Parkplatz – einzig Einkünfte aus dem unbeweglichen Vermögen in S. von Fr. 9'600.-- sowie Bankschulden von Fr. 70'000.--. Das kantonale Steueramt nahm die Deklaration als Einsprache entgegen und forderte die Steuerpflichtigen zu deren Ergänzung bis 12. Januar 2012 auf. Nachdem die Steuerpflichtigen keine weiteren Angaben machten, trat das kantonale Steueramt am 23. Februar 2012 auf die Einsprache nicht ein. Der Entscheid wurde X. und Y. mit eingeschriebenem Brief an deren Wohnadresse in Griechenland zugestellt.

C.- Gegen den Einspracheentscheid vom 23. Februar 2012 erhoben X. und Y. mit Eingabe vom 23. März 2012 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem sinngemässen Antrag, die Ermessensveranlagung sei zu überprüfen. Zur Begründung legten sie die – teilweise übersetzten – Kopien der griechischen Steuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2011 und das ausgefüllte und unterzeichnete st. gallische Steuererklärungsformular für 2010 bei. Zudem bezeichneten sie für das Rekursverfahren eine Zustelladresse in der Schweiz.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 25. Juni 2012, der Rekurs sei abzuweisen. Von der Möglichkeit, dazu Stellung zu nehmen, machten die Rekurrenten keinen Gebrauch.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Vorinstanz hat sowohl die Veranlagungsverfügung mit der Schlussrechnung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 vom 16. November 2011 als auch den



Nichteintretensentscheid vom 23. Februar 2012 an die Wohnadresse der Rekurrenten in Griechenland zugestellt. Gemäss Art. 167 Abs. 2 des Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt: StG) können die Steuerbehörden von einem Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Ausland verlangen, dass er einen Vertreter in der Schweiz bezeichnet. Nach Art. 79 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt: StV) gilt eine natürliche oder juristische Person mit Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz, die zum Empfang aller Mitteilungen, Verfügungen und Entscheide in Steuersachen ermächtigt ist, als Zustellungsempfänger (Abs. 1); bezeichnet der Steuerpflichtige trotz Aufforderung keinen Zustellungsempfänger in der Schweiz, werden die Mitteilungen sowie der Rechtsspruch von Verfügungen und Entscheiden im kantonalen Amtsblatt veröffentlicht (Abs. 2). Insoweit als das st. gallische Steuerrecht bei fehlender Zustelladresse im Inland ausdrücklich die Publikation im Amtsblatt vorschreibt, geht es über das Harmonisierungsrecht hinaus, welches in Art. 41 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (sGS 643.14, abgekürzt: StHG) den Kantonen lediglich vorschreibt, Veranlagungsverfügungen sowie andere Verfügungen und Entscheide dem Steuerpflichtigen schriftlich zu eröffnen. Die st. gallische Regelung weicht auch vom Recht der direkten Bundessteuer ab, welches im Sinn einer Kann-Vorschrift vorsieht, dass einem Steuerpflichtigen, der sich im Ausland aufhält, ohne in der Schweiz einen Vertreter zu haben, eine Verfügung oder ein Entscheid rechtswirksam durch Publikation im kantonalen Amtsblatt eröffnet werden kann (vgl. Art. 116 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer; SR 642.11, abgekürzt: DBG).

Die Vorinstanz ist im Veranlagungs- und Einspracheverfahren bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung vom 16. November 2011 und des Einspracheentscheids vom 23. Februar 2012 nicht nach den Regeln vorgegangen, welche das st. gallische Steuerrecht für die Eröffnung von Verfügungen und Entscheiden an Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland vorsieht. Weder hat sie die Rekurrenten unmissverständlich zur Bezeichnung einer Zustelladresse in der Schweiz aufgefordert – sie hat lediglich auf eine solche Möglichkeit hingewiesen – noch hat sie – was allerdings erst nach erfolgloser Aufforderung, eine Zustelladresse in der Schweiz zu bezeichnen, möglich gewesen wäre – Verfügung und Entscheid im kantonalen Amtsblatt veröffentlicht.



St.Galler Gerichte

Darüber hinaus erweist sich die Zustellung von Veranlagungsverfügung und Einspracheentscheid an die Wohnadresse der Rekurrenten in Griechenland auch als völkerrechtswidrig. Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Hellenischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.937.21, abgekürzt. DBA-GR) sieht keine Möglichkeit vor, Veranlagungsverfügungen und Entscheide auf dem Hoheitsgebiet des ausländischen Staates rechtsgültig mit der Post zuzustellen. Entsprechend dem allgemeinen Grundsatz, wonach die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden in Steuersachen an Adressaten im Ausland durch die Post völkerrechtswidrig ist (vgl. BGE 119 Ib 429; Urteil des Bundesgerichts 2A.491/2003 vom 1. April 2004, veröffentlicht in NStP 2004 S. 100 ff., S. 103, E. 2.2), erweist sich deshalb die Eröffnung der Veranlagungsverfügung vom 16. November 2011 und des Einspracheentscheids vom 23. Februar 2012 mittels Brief an die Wohnadresse der Rekurrenten in Griechenland als fehlerhaft.

2.- Erfolgt die Zustellung eines Hoheitsaktes im Ausland ohne Einwilligung oder Vermittlung des fremden Staats, ist sie nichtig (vgl. BGE 124 V 47 E. 3a; R. Nyffenegger, in: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N 4 zu Art. 11b VwVG mit Hinweisen auf weitere bundesgerichtliche Rechtsprechung). Daran ändert auch nichts, dass etliche Behörden trotz dieses Grundsatzes die direkte Postzustellung vornehmen und diese auch funktioniert, solange der Verfügungsadressat bzw. der ausländische Staat nicht dagegen interveniert (vgl. J. Stadelwieser, Die Eröffnung von Verfügungen, St. Gallen 1994, S. 214).

Die Vorinstanz macht geltend, die Rekurrenten hätten durch die fehlerhaften Zustellungen – gegen die sie im Übrigen keine Einwendungen erhöben – keinen Nachteil erlitten. Sie hätten ihre Rechte eher besser wahren können als bei einer Publikation im Amtsblatt. Auf die völkerrechtswidrige Zustellung könne sich schliesslich nur der andere Staat und nicht der Steuerpflichtige selbst berufen. Es trifft zu, dass das Bundesgericht festgehalten hat, auf die völkerrechtswidrige Zustellung einer Steuerverfügung ins Ausland könne sich nur der betroffene Staat und nicht auch der Steuerpflichtige berufen (vgl. BGE 119 Ib 429; Urteil des Bundesgerichts 2A.79/2006 vom 15. August 2006). Diese Auffassung schliesst nicht bloss die – von der Lehre und



auch der überwiegenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung vertretene – Nichtigkeit der völkerrechtswidrigen Zustellung aus, sondern verwehrt es dem Steuerpflichtigen gar, sich im Rahmen der Anfechtung des Hoheitsaktes auf den Rechtsmangel zu berufen. Dies widerspricht dem Recht des Steuerpflichtigen, mit dem Rekurs sämtliche (wirklichen oder vermeintlichen) Mängel des angefochtenen Entscheides uneingeschränkt zu beanstanden (vgl. Art. 194 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 46 Abs. 1 VRP; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 394). Gerügt werden können insbesondere sämtliche Rechtsmängel, zu denen auch die Verletzung internationalen Rechts gehört (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2004, Rz. 650).

Die vom Bundesgericht im Zusammenhang mit der Zustellung von Steuerverfügungen vertretene Auffassung kann vor dem Hintergrund der erfolglosen Aufforderung des Steuerpflichtigen zur Bezeichnung einer Zustelladresse im Inland verstanden werden. Es erscheint widersprüchlich, wenn der im Inland und insoweit der inländischen Steuerrechtsordnung unterstehende Steuerpflichtige sich nicht an diese Rechtsordnung hält, um anschliessend den Steuerbehörden, welche nicht den von der Rechtsordnung vorgeschriebenen Weg zur Eröffnung ihrer Verfügung beschreitet, eine Verletzung von Völkerrecht entgegenzuhalten. Da die Rekurrenten nicht aufgefordert wurden, eine Zustelladresse in der Schweiz zu bezeichnen, sondern lediglich auf die entsprechende Möglichkeit hingewiesen wurden, und sich die Vorinstanz nicht an das klare st. gallische Steuerrecht, welches die Eröffnung von Verfügungen und Entscheiden im Amtsblatt vorschreibt, wenn die im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen trotz Aufforderung keine inländische Zustelladresse bezeichnen, besteht kein Anlass, vom Grundsatz der Nichtigkeit der mangelhaften Eröffnung der Veranlagungsverfügung und des Einspracheentscheids abzuweichen.

3.- Die Nichtigkeit von Verfügungen und Entscheiden ist durch jede Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten. Sie kann auch im Rechtsmittelweg festgestellt werden. Ein ausdrücklicher Antrag wird dafür nicht vorausgesetzt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_522/2007 vom 28. April 2008 E. 3.1; BGE 132 II 342 E. 2.1 mit Hinweisen). Dementsprechend ist festzustellen, dass die von der Vorinstanz gegenüber den Rekurrenten am 16. November 2011 ergangene



Veranlagungsverfügung samt Schlussrechnung und der Einspracheentscheid vom 23. Februar 2012 mangels rechtsgültiger Eröffnung nichtig sind. Der nichtigen Verfügung – und dem nichtigen Entscheid – geht jede Verbindlichkeit und Rechtswirksamkeit ab (vgl. BGE 132 II 342 E. 2.1).

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend – die Feststellung der Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung vom 16. November 2011 und des Einspracheentscheids vom 23. Februar 2012 hat die Vorinstanz zu vertreten – sind die amtlichen Kosten vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 500.-- erscheint angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Den Rekurrenten ist der Kostenvorschuss von Fr. 500.-- zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Es wird die Nichtigkeit der vom kantonalen Steueramt gegenüber X. und Y. erlassenen

Veranlagungsverfügung vom 16. November 2011 und des dazu ergangenen Einspracheentscheids vom 23. Februar 2012 festgestellt.

2. Der Staat trägt die amtlichen Kosten von Fr. 500.--.
3. Den Rekurrenten wird der Kostenvorschuss von Fr. 500.-- zurückerstattet.