

## **BGer 2C\_99/2015 vom 2. Juni 2015**

Bundesgericht, 2015-06-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_99\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_99_2015)

FR: TF 2C\_99/2015 du 2 juin 2015

IT: TF 2C\_99/2015 del 2 giugno 2015

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Die Vorinstanz hat für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuer einen gemeinsamen Entscheid gefällt, und der Beschwerdeführer hat diesen in einer einzigen Beschwerde bezüglich beider Steuern angefochten. Praxisgemäss eröffnet das Bundesgericht in solchen Fällen zwei Dossiers, vereinigt jedoch die beiden Verfahren ( Art. 24 BZP in Verbindung mit Art. 71 BGG ).

#### **E. 2.1**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ist gegen kantonal letztinstanzliche Entscheide zulässig ( Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG ), mithin nur gegen den hier angefochtenen Entscheid des Verwaltungsgerichts. Soweit sich die Beschwerde gegen die unterinstanzlichen Entscheide oder gegen andere Entscheide des Verwaltungsgerichts richtet, ist darauf nicht einzutreten.

#### **E. 2.2**

Das Verwaltungsgericht ist auf die bei ihm erhobene Beschwerde nicht eingetreten und hat auch nicht im Sinne einer Eventualbegründung zur Sache Stellung genommen. Unter diesen Umständen kann einzig der verwaltungsgerichtliche Nichteintretensentscheid angefochten werden mit der Folge, dass im Falle einer Gutheissung die Sache zur materiellen Entscheidung an das Verwaltungsgericht zurückgewiesen wird. Der Antrag, es sei festzustellen, dass der Entscheid des Steuerrekursgerichts erst am 6. Juni 2014 eröffnet wurde und durch die am 30. Juni 2014 und 7. Juli 2014 beim Generalkonsulat abgegebenen Beschwerden fristgerecht eingereicht wurden, kann sinngemäss als solcher Antrag auf Aufhebung des Nichteintretensentscheids betrachtet werden. Soweit aber die Beschwerde über die Anfechtung des Nichteintretens hinausgeht, ist darauf nicht einzutreten. Insbesondere sind Feststellungsbegehren subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht; zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten ( BGE 137 II 199 E. 6.5 S. 218; 126 II 300 E. 2c S. 303). Die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Verfassungswidrigkeit von § 3 VO StG kann vorfrageweise im Rahmen der Beurteilung des Nichteintretens geprüft werden, soweit sie dafür von Bedeutung ist. Der Antrag, es sei festzustellen, dass § 3 VO StG verfassungswidrig sei, ist damit als solcher unzulässig.

#### **E. 2.3**

Auf den Antrag, die EMRK-Widrigkeit der Veröffentlichung im Amtsblatt sei festzustellen, kann nicht eingetreten werden, weil dieser Antrag nicht rechtsgenügend begründet wird ( Art. 106 Abs. 2 BGG ). Der Antrag auf Schmerzensgeld ist schon deshalb unzulässig, weil er vor der Vorinstanz noch nicht gestellt wurde und vor Bundesgericht neue Begehren nicht

zulässig sind ( Art. 99 Abs. 2 BGG ).

#### **E. 2.4**

Mit den genannten Einschränkungen ist auf die Beschwerde einzutreten. Zu beurteilen ist somit einzig, ob die Beschwerde an das Verwaltungsgericht rechtzeitig erhoben wurde bzw. ob das Verwaltungsgericht zu Recht auf die Beschwerde nicht eingetreten ist.

#### **E. 3.1**

Das Bundesgericht prüft frei und von Amtes wegen die richtige Anwendung von Bundes- und Völkerrecht (Art. 95 lit. a und b, Art. 106 Abs. 1 BGG ). Die Verletzung kantonalen Rechts wird hingegen (abgesehen von den hier nicht interessierenden Art. 95 lit. c-e) vom Bundesgericht nicht frei überprüft, sondern nur darauf hin, ob durch seine Anwendung Bundesrecht verletzt wurde, namentlich ob es willkürlich angewendet wurde ( BGE 138 I 143 E. 2 S. 149 f.). Zudem prüft das Bundesgericht die Verletzung von Grundrechten (mit Einschluss der Rechte aus der EMRK) und von kantonalem Recht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ).

#### **E. 3.2**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, wie die Vorinstanz ihn festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Die Feststellung des Sachverhalts kann nur gerügt bzw. vom Bundesgericht von Amtes wegen berichtigt oder ergänzt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht ( Art. 97 Abs. 1 BGG bzw. Art. 105 Abs. 2 BGG ). Eine entsprechende Rüge, welche rechtsgenügend substantiiert vorzubringen ist (vgl. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 136 II 304 E. 2.5 S. 314 mit Hinweisen), setzt zudem voraus, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ). Neue Tatsachen oder Beweismittel dürfen nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt ( Art. 99 Abs. 1 BGG ).

#### **E. 4.1**

Das Verwaltungsgericht geht davon aus, dass der Entscheid des Steuerrekursgerichts dem Beschwerdeführer am 30. Mai 2014 mit der Ablage in den Akten gültig eröffnet wurde. Es stützt sich dabei auf § 3 VO StG, der mangels bundesrechtlicher Regelung gemäss § 4 der kantonalen Verordnung über die Durchführung des DBG vom 4. November 1998 (LS 634.1) auch im Bereich der direkten Bundessteuer Anwendung finde. § 3 VO StG lautet:

"Unterlässt es ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland auf Aufforderung hin, einen Vertreter in der Schweiz zu bezeichnen, kann die Zustellung durch öffentliche Bekanntmachung im kantonalen Amtsblatt ersetzt werden oder mit der gleichen Wirkung unterbleiben."

Sodann geht das Verwaltungsgericht davon aus, dass die Beschwerde erst am 3. Juli 2014 (Übergabe an die schweizerische Post) gültig erhoben wurde und deshalb verspätet war.

#### **E. 4.2**

Der Beschwerdeführer rügt, die Zustellung per Aktenablage verstosse gegen das rechtliche Gehör und gegen Art. 6 EMRK . Sie führe zudem zu einer Diskriminierung gegenüber der fiktiven Zustellung, die gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung erst 7 Tage nach dem Zustellungsversuch erfolge; Auslandschweizer bzw. im Ausland wohnhafte Steuerpflichtige

würden dadurch diskriminiert weil ihnen die Beschwerdefrist verkürzt werde.

#### **E. 4.3**

Nach ständiger Praxis des EGMR und des Bundesgerichts fällt das Steuerveranlagungsverfahren (im Unterschied zum Steuerstrafverfahren) nicht in den Anwendungsbereich von Art. 6 EMRK ( BGE 140 I 68 E. 9.2 S. 74 m.H.; Urteile des EGMR

Chambaz gegen Schweiz vom 5. April 2012 [11663/04] § 38;

Ferrazzini gegen Italien vom 12. Juli 2001 [44759/98] § 25 ff.). Die Rüge der Verletzung der EMRK ist deshalb unbegründet.

#### **E. 4.4**

Die Pflicht, ein Zustelldomizil in der Schweiz zu bezeichnen, kommt nicht nur im Steuerrecht, sondern auch in anderen Gesetzen vor (vgl. z.B. Art. 39 Abs. 3 BGG ; Art. 11b Abs. 1 VwVG ). Sie ist Ausfluss davon, dass die Zustellung gerichtlicher Akten eine Amtshandlung ist, die ein Gericht aus völkerrechtlichen Gründen nicht ohne staatsvertragliche Regelung in einem anderen Staat vornehmen darf ( BGE 136 V 295 E. 5.1 S. 305; 124 V 47 E. 3a S. 50; PETER LOCHER, Kommentar DBG, III. Teil 2015, Art. 116 Rz. 51; VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, Praxiskommentar VwVG, 2009, Art. 11b Rz. 6 ff.; LAURENT MERZ, Basler Kommentar zum BGG, 2. A. 2011, Art. 39 Rz. 29). Das DBG sieht generell nicht vor, Entscheide ins Ausland zuzustellen, und zwar im Unterschied zu Art. 11b VwVG auch dann, wenn das Völkerrecht eine solche Zustellung nicht verbieten würde (Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer [Botschaft über die Steuerharmonisierung] vom 25. Mai 1983 [Botschaft zum DBG], BBl 1983 III 1 ff., 206 f.). Darin, dass ein Beschwerdeführer, der dieser Pflicht nicht nachkommt, gewisse Nachteile erleidet, kann keine Diskriminierung von Personen, die im Ausland wohnen, erblickt werden.

#### **E. 4.5**

Wie vorzugehen ist, wenn der im Ausland wohnhafte Beschwerdeführer kein Zustelldomizil in der Schweiz bezeichnet, ist für die

kantonale Steuern nicht bundesrechtlich geregelt, so dass das kantonale Recht hierfür Bestimmungen aufstellen kann. Für die

Bundessteuer besagt Art. 116 DBG , dass eine Verfügung oder ein Entscheid an einen Steuerpflichtigen, dessen Aufenthalt unbekannt ist oder der sich im Ausland befindet, ohne in der Schweiz einen Vertreter zu haben, durch Publikation im kantonalen Amtsblatt eröffnet werden kann ( Art. 116 Abs. 2 DBG ). Diese Bestimmung steht im Fünften Teil "Verfahrensrecht", im Zweiten Titel "Allgemeine Verfahrensgrundsätze" und gilt aufgrund dieser systematischen Stellung mangels abweichender Bestimmungen auch für die im Fünften Titel geregelten Beschwerdeverfahren, mithin auch vor dem kantonalen Steuerrekursgericht. Die Frage, ob damit eine kantonale Regelung vereinbar ist, welche die Eröffnung durch Ablage in den Akten vorsieht (bejahend RICHNER/FREI/ KAUFMANN, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 116 Rz. 43; verneinend PETER LOCHER, Kommentar DBG, Teil III, 2015, Art. 116 Rz. 53) kann aber aus den nachstehenden Gründen offen bleiben:

#### **E. 4.6**

Der Beschwerdeführer macht nämlich geltend, er habe die Beschwerde nicht erst am 3. Juli 2014 erhoben, sondern bereits am 30. Juni 2014 dem schweizerischen Generalkonsulat in U.\_\_\_\_\_ übergeben. Zum Beleg dazu legt er eine vom schweizerischen Generalkonsul in U.\_\_\_\_\_ unterzeichnete Quittung vom 30. Juni 2014 vor mit dem Wortlaut:

"Hiermit bestätige ich, dass ich heute Nachmittag von Ihnen einen an das Steuerrekursgericht Zürich adressierten Umschlag entgegengenommen habe.

Der Umschlag wird mit dem nächstmöglichen Diplomatenkurier in die Schweiz weitergeleitet. Für die fristgerechte Zustellung übernimmt das Generalkonsulat keine Gewähr."

Das Wort "Steuerrekursgericht" ist handschriftlich durchgestrichen und darüber "Verwaltungsgericht" angebracht.

Dieses Dokument befindet sich bereits in den Akten des Verwaltungsgerichts, und zwar als Beilage zu einer weiteren Eingabe des Beschwerdeführers, datiert vom 31. Juli 2014, Poststempel vom 8. August 2014, worin der Beschwerdeführer Bezug nimmt auf seine "am 29. Juni und 6. Juli 2014" eingereichte Beschwerde und eine Adressänderung in U.\_\_\_\_\_ mitteilt. Dem Brief ist eine Quittung angeheftet, wonach der Generalkonsul am 6. August 2014 wiederum die Entgegennahme eines an das Verwaltungsgericht adressierten Umschlags bestätigt, sowie eine Kopie der bereits erwähnten Quittung vom 30. Juni 2014. Ferner findet sich in den Akten des Verwaltungsgerichts ein von der Post in "CH 3070" am 3. Juli 2014 abgestempelter Briefumschlag mit der Adresse des Verwaltungsgerichts und dem Absender des Beschwerdeführers in U.\_\_\_\_\_. Handschriftlich steht an der Stelle, wo der Datumstempel angebracht ist "30.6.2014". Es erscheint durchaus plausibel, dass es sich bei diesem Umschlag um die Sendung handelt, die der Beschwerdeführer dem Generalkonsul am 30. Juni 2014 in U.\_\_\_\_\_ übergab, die alsdann mit Diplomatenpost nach Bern gelangte und dort in Ostermundigen LZB (Postleitzahl 3070) der Post übergeben wurde. Zwar ist die handschriftliche Durchstreichung von "Steuerrekursgericht" und Ersetzung durch "Verwaltungsgericht" geeignet, Zweifel daran zu wecken, ob der Umschlag wirklich die Beschwerde an das Verwaltungsgericht enthielt. Indessen reicht der Beschwerdeführer vor Bundesgericht eine vom Generalkonsul in U.\_\_\_\_\_ unterschriebene Bestätigung vom 15. Dezember 2014 ein mit dem Wortlaut:

"Hiermit wird man bestätigt, dass die Korrektur in der Quittung vom 30.06.2014 an der schweizerischen Vertretung in U.\_\_\_\_\_ gemacht wurde."

Es handelt sich dabei zwar um ein Novum. Dieses wurde jedoch erst durch den Nichteintretensentscheid - bzw. die damit bekundete Nichtberücksichtigung der Quittung vom 30. Juni 2014 - veranlasst und ist daher zulässig.

#### **E. 4.7**

Der Beschwerdeführer trägt die Beweislast für die Einhaltung einer Beschwerdefrist ( BGE 127 I 133 E. 7b S. 139 f.; 122 V 60 E. 1b S. 61 f.; 109 Ia 183 E. 3b S. 185). Die Anforderungen an einen Beweis können jedoch nicht übersteigert werden. Das Bundesgericht gelangt in Würdigung der bereits in den vorinstanzlichen Akten befindlichen sowie der vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen (E. 4.6) und der Vorbringen des Beschwerdeführers zum Ergebnis, dass die Beschwerde

tatsächlich am 30. Juni 2014 dem schweizerischen Generalkonsulat in U. \_\_\_\_\_ übergeben wurde.

#### **E. 4.8**

Die Beschwerdefrist beginnt für die direkte Bundessteuer mit dem auf die Eröffnung des angefochtenen Entscheids folgenden Tage und gilt als eingehalten, wenn die Eingabe am letzten Tag der Frist beim Gericht eingelangt ist, der schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung im Ausland übergeben wurde. Fällt der letzte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder staatlich anerkannten Feiertag, so läuft die Frist am nächstfolgenden Werktag ab (Art. 133 Abs. 1 i.V.m. Art. 140 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG ). Das Verwaltungsgericht geht in E. 2.1 des angefochtenen Entscheids davon aus, dass auch für die kantonalen Steuern gemäss § 11 VRG/ZH die gleiche Regelung gilt.

#### **E. 4.9**

Die Beschwerde wurde am 30. Juni 2014 einer schweizerischen konsularischen Vertretung übergeben (vorne E. 4.7). Selbst wenn der Entscheid des Steuerrekursgerichts mit der Ablage in den Akten am 30. Mai gültig eröffnet wurde, ist damit die Beschwerdefrist eingehalten: Sie begann am 31. Mai 2014. Der 30. Tag der Frist (29. Juni) war ein Sonntag; die Frist endete damit am 30. Juni 2014. Die Beschwerde war rechtzeitig und das Verwaltungsgericht hätte darauf eintreten müssen. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben und die Sache zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

#### **E. 5**

Die Beschwerde erweist sich damit als begründet, soweit darauf einzutreten ist. Die Gerichtskosten wären damit an sich dem unterliegenden Kanton Zürich, um dessen Vermögensinteressen es geht, aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG ). Jedoch hat unnötige Kosten zu bezahlen, wer sie verursacht hat ( Art. 66 Abs. 3 BGG ). Vorliegend hat der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde an das Verwaltungsgericht zur Fristeinhaltung nur ausgeführt, der Entscheid des Steuerrekursgerichts sei ihm erst durch persönliche Abholung am 6. Juni 2014 eröffnet worden, so dass die Beschwerdefrist bis zum 7. Juli 2014 laufe. Dass er die Beschwerde am 30. Juni 2014 dem Konsulat in U. \_\_\_\_\_ übergeben hatte, machte er nicht geltend und ging auch nicht aus den Akten hervor. Erst mit der Adressänderungsmitteilung vom 31. Juli 2014 legte er die besagte Quittung des Generalkonsuls vom 30. Juni 2014 bei, aber ohne jeglichen Kommentar. Erst vor Bundesgericht hat er dargelegt, dass er die Beschwerde dem Generalkonsul übergeben habe und weitere Unterlagen geliefert, welche als rechtsgenügender Beweis für die rechtzeitige Übergabe qualifiziert werden können (vorne E. 4.6). Dem Verwaltungsgericht kann daher kein Vorwurf gemacht werden, dass es die rechtsgültige Eingabe erst per 3. Juli annahm; vielmehr hat der Beschwerdeführer durch sein wenig durchsichtiges Verhalten das Verfahren vor Bundesgericht erst verursacht, so dass ihm die Kosten aufzuerlegen sind. Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer ist schon aus diesem Grund nicht gerechtfertigt und zudem auch deshalb nicht, weil er nicht anwaltlich vertreten ist.