

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2025/15, B 2025/16 vom 8. August 2025

Sg Verwaltungsgericht, 2025-08-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2025_15, B_2025_16

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2025/15, B 2025/16 du 8 août 2025

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2025/15, B 2025/16 del 8 agosto 2025

Regeste

Steuerrecht, Nichteintreten auf Einsprachen, Art. 26 Abs. 1 VRP, Art. 116 Abs. 2 DBG. Streitig war die Frage, ob das Steueramt auf die Einsprachen gegen die Ermessensveranlagungen wegen verspäteter Erhebung zu Recht nicht eingetreten ist. Nachdem die Beschwerdeführer unter der bisher bekannten Adresse für das Steueramt nicht mehr auffindbar gewesen sein sollen, veröffentlichte dieses die Veranlagungsverfügungen im Amtsblatt. Das Verwaltungsgericht erwog, dass ein unbekannter Aufenthalt allein die Behörde noch nicht zur amtlichen Publikation berechtigt. Erst wenn die Kontaktaufnahme über die bestehende Adresse nicht mehr funktioniere, weil die (eingeschriebene oder uneingeschriebene) Post als unzustellbar retourniert werde, sei die Behörde zur Nachforschung über den neuen Aufenthalt der betroffenen Personen verpflichtet. Da die Beschwerdeführer vorliegend aufgrund des Postzurückbehalteauftrags weiterhin erreichbar gewesen waren, hätte das Steueramt die Ermessensveranlagungen nicht amtlich publizieren dürfen, sondern diese per Post an die bestehende Adresse zustellen müssen. Die Veranlagungsverfügungen wurden somit nicht ordnungsgemäss eröffnet. Die Einsprachen gelten als rechtzeitig erhoben. (Verwaltungsgericht, B 2025/15, B 2025/16) Auf eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht mit Urteil vom 18. Dezember 2025 nicht ein (Verfahren 9C_489/2025).

Erwägungen

E. 13

Oktober 2021 (dazu act. 8/6/B1.9) ersetzte das Steueramt der Z. __ am 13. Oktober 2021 bzw. 11. Januar 2022 die vorläufigen Steuerrechnungen durch solche mit null Franken Steuerbetrag (act. 8/6/A2020.3-4 und A2021.2-3). Gleichzeitig forderte es A. __ und B. __ auf, die Steuererklärung für den Zeitraum vom 1. März 2020 bis 31. Dezember 2020 bis zum 28. Februar 2022 vollständig ausgefüllt einzureichen (act. 8/6/B1.10). Das Steuererklärungsformular für das Jahr 2021 wurde am 26. Januar 2022 per Einschreiben und – infolge Nichtabholung – am 15. Februar 2022 mit A-Post nochmals versandt (act. 8/6/B1.11). Da die Schreiben ohne Reaktion blieben, forderte das Gemeindesteueramt A. __ und B. __ mit Mahnungen vom 11. April und 9. Mai 2022 erneut auf, die Steuererklärungen für die Jahre 2020 und 2021 innert 14 Tagen einzureichen (act. 8/6/A2020.5 und A2021.4). Da die Einreichung weiterhin ausblieb, versandte das Gemeindesteueramt am 9. Mai 2022 (für das Jahr 2020) und am 13. Juni 2022 (für das Jahr 2021) jeweils eine zweite Mahnung. Es forderte A. __ und B. __ auf, die Steuererklärungen bis am 30. Mai bzw. 4. Juli 2022 einzureichen, und stellte im Säumnisfall Veranlagungen nach pflichtgemäßem Ermessen und Bussen in Aussicht (act. 8/6/A2020.6 und A2021.5; zum erneuten Versand beider Mahnungen betreffend 2020 und der ersten Mahnung betreffend 2021 am 23. Mai B

2025/15 und B 2025/16 2/16

2022 mit uneingeschriebener Post vgl. act. 8/6/B1.12, zu jenem der zweiten Mahnung betreffend 2021 am 25. Juli 2025 act. 8/6/B1.15). Mit Verfügungen vom 15. Juli 2022 wurde A. __ vom Kantonalen Steueramt wegen Verletzung von Verfahrenspflichten – Nichteinreichen der Steuererklärungen 2020 und 2021 – zweimal mit je CHF 250 gebüsst. Gleichzeitig wurde er erneut aufgefordert, die erwähnten Steuererklärungen dem Steueramt Z. __ bis zum 14. August 2022 einzureichen. Im Säumnisfall würde eine weitere Busse ausgesprochen oder eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen erfolgen (act. 8/6/B1.13 und B1.14). Mit Schreiben vom 6. November 2022 teilten A. __ und B. __ dem Kantonalen Steueramt mit, dass die Steuererklärung für das Jahr 2020 innerhalb eines Monats eingereicht werde (act. 8/6/B1.17; zu einem diesbezüglichen Telefonat von A. __ mit dem zuständigen Steuerkommissär des Kantonalen Steueramts vom 1. März 2023 vgl. act. 8/6/B1.19). c. Mit Einschreiben vom 25. Januar 2023 versuchte das Steueramt der Z. __ A. __ und B. __ das Steuererklärungsformular für das Jahr 2022 zuzustellen. Da die eingeschriebene Sendung nicht abgeholt wurde, erfolgte am 3. März 2023 eine Zustellung mit A-Post (act. 8/6/B1.20). Auch die Mahnungen zur Einreichung der Steuererklärung 2022 vom 8. Mai 2023 (act. 8/6/A2022.2) und 12. Juni 2023 (act. 8/6/A2022.3) waren nicht zustellbar; entsprechend erfolgte eine Zustellung per A-Post am 14. Juni bzw. 17. Juli 2023 (act. 8/6/B1.22 und B1.24). Am 22. Juni 2023 fand zwischen dem zuständigen Steuerkommissär und A. __ ein Treffen im Rathaus Y. __ statt, bei dem die Steuererklärung für das Jahr 2020 persönlich übergeben werden sollte. Da diese weiterhin nicht ausgefüllt war, erläuterte der Steuerkommissar A. __ – wie schon in den Telefonaten zuvor (vgl. die Aktennotizen darüber vom 1. und 13. März 2023, act. 8/6/B1.19 und B1.21) – erneut die Sachlage und empfahl ihm, einen Steuerberater beizuziehen (act. 8/6/B1.23). d. Das Einwohneramt Z. __ wurde durch das Betreibungsamt offenbar Ende Juli oder Anfang August 2023 darauf aufmerksam gemacht, dass A. __ und B. __ nicht mehr im Wohntel an der Adresse C. __ 001_ in Sevelen wohnhaft seien (act. 8/6/B2.1). Mit E-Mail vom 2. August 2023 teilte die Betreiberin von Wohntel dem Einwohneramt Z. __ auf Anfrage mit, dass A. __ und B. __ per 31. Juli 2023 ausgezogen seien (act. 8/6/B2.2). In der Folge forderte das Einwohneramt A. __ und B. __ mit Schreiben vom 15. August 2023 sowie per E-Mail vom 1. September 2023 dazu auf, ihre Adressänderung bekanntzugeben. A. __ antwortete mit E-Mail vom 18. September 2023, sie würden den melderechtlichen Vorschriften selbstverständlich entsprechen, sobald die Voraussetzungen dafür ihrerseits vorlägen. Unaufgefordert würden sie sich in dieser Angelegenheit rasch möglichst erklären. Da das Einwohneramt Z. __ dann jedoch keine Angaben zur Adressänderung erhielt, erfasste es im B 2025/15 und B 2025/16 3/16

Einwohnerregister die amtliche Streichung von A. __ und B. __ am 31. Oktober 2023 rückwirkend per 31. Juli 2023 (act. 8/6/B2.1). e. Das Steueramt der Z. __ erstellte am 7. November 2023 die Veranlagungsverfügungen nach Ermessen und die Schlussrechnungen für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkten Bundessteuern, wobei es in allen Adressfeldern den Vermerk «Adresse unbekannt» anbrachte (act. 8/6/A2020.8-9, A2021.7-8 und A2022.6-7). Es ersuchte das Staatssekretariat für Migration (SEM) am 10. November 2023 um Unterstützung bei der Suche nach dem Aufenthaltsort des Ehepaars (act. 8/6/C1.1) und publizierte die Steuerveranlagungsverfügungen nach Ermessen am 13. November 2023 auf der Publikationsplattform des Kantons St. Gallen und der St. Galler Gemeinden unter der Rubrik «Kantonales Amtsblatt / verschiedene amtliche Anzeigen /

Verschiedenes (Verfügungen)» (act. 8/6/B2.5 und 8/17/2). Das SEM teilte dem Gemeindesteuernamt mit Schreiben vom 21. November 2023 mit, dass der Aufenthaltsort von A. und B. nicht bekannt sei (act. 8/6/C1.2 und C1.3). f. Mit Schreiben vom 19. Januar 2024 ersuchte A. das Kantonale Steueramt um Auskunft bezüglich «erforderlicher Deklaration zu Auslandsimmobilien wegen Vermögenssteuer». Die auf dem Schreiben angegebene Absenderadresse lautete: C. 001, CH-Z. (act. 8/6/B2.6.1). Der zuständige Steuerkommissär des Kantonalen Steueramtes teilte A. am 23. Januar 2024 unter anderem mit, dass er unter der Adresse «C. 001, Z.» nicht mehr auffindbar gewesen sei. Die Veranlagungsverfügungen seien daher im Amtsblatt publiziert worden und zwischenzeitlich in Rechtskraft erwachsen (act. 8/6/B2.6.2). Daraufhin machte der neu mandatierte Rechtsvertreter mit Schreiben vom 6. Februar 2024 geltend, die Veranlagungsverfügungen seien den Steuerpflichtigen nicht ordnungsgemäss eröffnet worden, weshalb um eine korrekte Eröffnung an die bekannte Adresse «C. 001, Z.» ersucht werde (act. 8/6/B2.8). Dies lehnte das Kantonale Steueramt mit an die Vertretung mandatiertem Schreiben vom 12. Februar 2024 ab (act. 8/6/B2.9). g. Mit Eingaben vom 23. Februar 2024 erhob der Rechtsvertreter im Namen und Auftrag von A. und B. Einsprachen gegen die Veranlagungsverfügungen und Schlussrechnungen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkten Bundessteuern (act. 8/6/A2020.10, A2021.9 und A2022.8). Das Kantonale Steueramt trat auf die Einsprachen mit Entscheiden vom 13. März 2024 wegen Verspätung nicht ein (act. 8/6/A2020.12, A2021.11 und A2022.10). Der Rechtsvertreter zeigte seine Mandatsniederlegung mit Schreiben vom 22. April 2024 an (act. 8/6/B2.10). B 2025/15 und B 2025/16 4/16

B. Mit Eingabe vom 14. April 2024 (Datum der Postaufgabe: 15. April 2024) erhoben A. und B. bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) fristgerecht Rekurs und Beschwerde gegen die Einspracheentscheide vom 13. März 2024. Sie beantragten, das steuerbare Einkommen sei jeweils auf null Franken festzusetzen und es sei festzustellen, dass die Ermessenseinschätzungen nichtig seien; unter Kostenfolge (act. 8/1). Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 6. Juni 2024 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde (act. 5). A. und B. nahmen dazu am 28. Juli 2024 Stellung (act. 13) und reichten am 1. Oktober und 31. Oktober 2024 (act. 16/1 und 18) sowie am 15. November und 22. November 2024 (act. 20 und 22) weitere Aktenstücke ein. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde. Mit Entscheid vom 12. Dezember 2024 wies die VRK den Rekurs und die Beschwerde ab, soweit sie darauf eintrat, und auferlegte A. und B. amtliche Kosten von CHF 1'500 für das Rekurs- und CHF 500 für das Beschwerdeverfahren (act. 24). C. Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) erhoben A. und B. (Beschwerdeführer) beim Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen mit Eingabe vom

E. 16

Januar 2025 Beschwerde mit den sinngemässen Rechtsbegehren, der Entscheid und die ihm zugrundeliegenden Nichteintretensverfügungen seien unter Kostenfolge aufzuheben (act. 1). Mit Eingabe vom 13. Februar 2025 verzichtete die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung (act. 7). Das Kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) beantragte die Abweisung der Beschwerden (act. 10). Die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Trotz zweimaliger Fristverlängerung nahmen die Beschwerdeführer das Recht auf Akteneinsicht nicht wahr

(act. 12- 15). Mit Schreiben vom 5. Mai, 21. Mai und 30. Mai 2025 kündigten die Beschwerdeführer die Einreichung weiterer materiellen Eingaben an (act. 16-17 und 19). Mit Eingabe vom 28. Juni 2025 reichten die Beschwerdeführer den ersten Teil weiterer materieller Vorbringen ein und teilten mit, dass der zweite Teil im Lauf des Monats Juli folgen werde (act. 20). Am 5. August 2025 (Postaufgabe: 31. Juli 2025) ging eine weitere Eingabe ein, in der die Beschwerdeführer mitteilten, der «finale Teil» – im Rahmen des rechtlichen Gehörs – könne erst im Lauf des Monats August vorgelegt werden (act. 22). Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung: 1. Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung der Einkommens- und Vermögensbesteuerung natürlicher Personen vereinheitlicht sind, durfte B 2025/15 und B 2025/16 5/16

die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 bis 2022 einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2020 bis 2022 andererseits im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigen. Unter diesen Umständen durften auch die Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C_440/2014 und 2C_441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2). Die Beschwerdeverfahren B 2025/15 und B 2025/16 werden daher vereinigt und im gleichen Urteil entschieden. 2. Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 641.11, DBG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Vo DBG). Die Beschwerdeführer sind zur Erhebung der Beschwerden befugt (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 50 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 141 Abs. 1 DBG sowie Art. 1 Abs. 1 Vo DBG). Die Beschwerden gegen den am 13. Dezember 2024 versandten Entscheid der Vorinstanz wurden mit Eingabe vom 16. Januar 2025 rechtzeitig erhoben (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 DBG) und erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 161 StG und Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Darauf ist einzutreten. 3. Wie im vorinstanzlichen Verfahren beschränkt sich die Prüfung des Verwaltungsgerichts auf die Frage, ob der Beschwerdegegner auf die Einsprachen gegen die Ermessensveranlagungen wegen verspäteter Erhebung zu Recht nicht eingetreten ist (vgl. dazu BGer 9C_292/2024 vom 17. Juli 2024 E. 2). B 2025/15 und B 2025/16 6/16

4. 4.1. Die Beschwerdeführer rügen zunächst eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör. Die Vorinstanz habe sich ungenügend oder einseitig mit den entscheidungsrelevanten Fakten auseinandergesetzt und der Beweisantrag betreffend Postzurückbehaltung (Befragung der Mitarbeitenden im Schalterbereich beim Postamt Z.__) sei nicht beachtet worden. Eine Beweiswürdigung sei demnach nicht möglich gewesen. Zudem fehle dem Entscheid die erforderliche Begründungsdichte und der Entscheid erscheine willkürlich, da die Vorinstanz die Darstellungen des Beschwerdegegners zu Unrecht gestützt habe. 4.2. Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101; BV) und Art. 4 Abs. 1

lit. c der Verfassung des Kantons St. Gallen (sGS 111.1; KV) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Die rechtsanwendende Behörde darf sich im Rahmen der Gehörgewährung nicht damit begnügen, die von der betroffenen Person vorgebrachten Einwendungen zur Kenntnis zu nehmen. Vielmehr hat sie ihre Überlegungen namhaft zu machen und sich dabei ausdrücklich mit den (entscheidwesentlichen) Einwendungen auseinanderzusetzen oder zumindest die Gründe anzugeben, weshalb sie gewisse Gesichtspunkte nicht berücksichtigen kann (sog. Begründungspflicht; vgl. BGE 124 V 180 E. 1a und E. 2b). Die Begründungspflicht ist allerdings nicht schon verletzt, wenn sich die Behörde nicht mit allen Parteivorbringen einlässlich auseinandersetzt und sie nicht jedes Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über dessen Tragweite ein Bild machen und ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 136 I 229 E. 5.2 und 134 I 83 E. 4.1).

4.3. Im vorliegenden Fall ist nicht ersichtlich, inwiefern der angefochtene Entscheid ungenügend begründet sein sollte. Die Vorinstanz hat sich mit den Einwänden der Beschwerdeführer ausreichend auseinandergesetzt, wonach die Verfügungen zur Ermessensveranlagung fehlerhaft eröffnet worden seien. Es ergibt sich mit genügender Klarheit, weshalb die Vorinstanz in der Beurteilung eine rechtsgültige Eröffnung der Veranlagungsverfügungen nach Ermessen erkannte. Weiter hat sie den von den Beschwerdeführern gestellten Beweistrag, die Mitarbeitenden der Poststelle Z.___ zu befragen, nicht unbeachtet gelassen, sondern nachvollziehbar dargelegt, weshalb sie auf diese Beweiserhebung verzichtet hat. Der angefochtene Entscheid wahrt deshalb die Anforderungen an die Begründung eines B 2025/15 und B 2025/16 7/16

Entscheides. Der Vorwurf der Gehörsverletzung trifft nicht zu – und damit umso weniger ein Verstoß gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV; zum Inhalt des Willkürverbots siehe anstatt vieler BGE 148 I 271 E. 2.1 und 137 I 1 E. 2.4).

5. 5.1. In der Sache erwog die Vorinstanz zusammengefasst, es sei nicht zu bestanden, dass der Beschwerdegegner die Veranlagungsverfügungen nach Ermessen für die Steuerperioden 2020, 2021 und 2022 im Amtsblatt bzw. auf der Publikationsplattform veröffentlicht habe, nachdem die erforderlichen Nachforschungen beim Einwohneramt und später auch beim SEM hinsichtlich des Aufenthaltsorts der Beschwerdeführer vorgenommen worden seien. Weitergehende Untersuchungen – wie die von den Beschwerdeführern geltend gemachte einmalige Zustellung zur Überprüfung der alten Wohnadresse – seien dem Beschwerdegegner nicht zuzumuten gewesen. Daran ändere auch das Vorbringen der Beschwerdeführer nichts, sie hätten die Adresse «C.___ 001_, Sevelen» gar nie offiziell aufgegeben, sondern der Poststelle Sevelen einen Auftrag zur Postzurückbehaltung erteilt. Diese Art der Poststeuerung sei für den Empfang fristauslösender Sendungen nicht geeignet und hätte im vorliegenden Fall keine fristgerechte Anfechtung der Verfügungen sicherstellen können. Soweit die Beschwerdeführer dem Beschwerdegegner widersprüchliches Verhalten vorwerfen würden, weil dieser am 17. November 2023 eine Bussenverfügung an die Adresse «C.___ 001_, Z.___» zugestellt habe, sei festzustellen, dass dieser Versand von der Abteilung Inkasso des Kantonalen Steueramtes vorgenommen worden sei. Dabei handle es sich um eine vom Gemeindesteueramt Z.___ getrennte Organisationseinheit, deren Wissenstand unterschiedlich sein könne. Damit sei die Publikation der Veranlagungsverfügungen am 13. November 2023 rechtskonform erfolgt. Die dreissigtägige Einsprachefrist habe folglich am

13. Dezember 2023 geendet. Die Einsprachen vom 23. Februar 2024 seien verspätet erfolgt, weshalb der Beschwerdegegner verpflichtet gewesen sei, Nichteintretensentscheide zu fällen. 5.2. Dagegen bringen die Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, dass die Publikation der Er- messensveranlagungen im kantonalen Amtsblatt zu Unrecht erfolgt sei. Seit ihrem Einzug in das «Wohntel» sei den Steuerbehörden «C.__ 001_, Z.__» als Zustelladresse bekannt gewesen. Ein Widerruf dieser Zustelladresse sei durch die Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt kommuniziert worden. Damit hätten die Steuerbehörden stets über das erforder- liche Wissen verfügt, das ihnen eine sichere Kontaktaufnahme per E-Mail sowie eine pos- talische Zustellung ermöglicht hätte. Darüber hinaus könne dem Wortlaut der E-Mail vom

E. 18

September 2023 an das Einwohneramt der Z.__ unzweideutig die Botschaft B 2025/15 und B 2025/16 8/16

entnommen werden, dass die bisherige Domiziladresse bis auf Weiteres gelte. Rechtserhebliche Rückschlüsse aus den getätigten Nachforschungen bei den Einwohnerdiensten bezüglich einer Zustellungsmöglichkeit zu ziehen, überzeuge angesichts der heutigen Mo- dernität und Mobilität ohnehin nicht. Der Wohn- bzw. Aufenthaltsort müsse nicht notwendi- gerweise der Zustelladresse entsprechen, sondern könne beispielsweise auch über eine Postzurückbehaltung organisiert werden, um die sich die Beschwerdeführer bereits im Vor- feld der Wohnungsaufgabe gekümmert hätten. Der Beschwerdegegner hätte die Veranla- gungsverfügungen daher rechtskonform an die bisherige bekannte Adresse zustellen müs- sen. Sämtliche an sie adressierten Postsendungen wären auf diese Weise in ihren Macht- bereich gelangt. Auf diesem Weg hätte der Beschwerdegegner den Beschwerdeführern zumindest Gelegenheit geben müssen, die konkrete Zustelladresse zu bestätigen, bevor die Veranlagungsverfügungen im kantonalen Amtsblatt publiziert worden seien. Mit einem einmaligen Zustellungsversuch oder einer Kurzanfrage an die bisherige Adresse «C.__ 001_, Z.__» hätte der Beschwerdegegner überprüfen können, ob die postalische Zustella- dresse noch existierte. Dies hätte für den Beschwerdegegner zweifellos keinen unzumut- baren Aufwand dargestellt. Die Vorinstanz hätte erkennen müssen, dass es den Steuerbe- hörden schlichtweg am Kommunikationswillen gefehlt habe. 5.3. 5.3.1. Zunächst sind die grundlegenden Voraussetzungen zu prüfen, die erfüllt sein müssen, da- mit eine Verfügung überhaupt wirksam werden kann. Die grundsätzlichs- te dieser Voraus- setzungen stellt die Eröffnung bzw. Bekanntgabe des Verfügungsinhaltes an die Verfü- gungsadressaten und die weiteren Betroffenen dar. Ohne Eröffnung an diejenigen Perso- nen, gegenüber denen die Verfügung gelten soll, erlangt die hoheitliche Willenserklärung keine Wirksamkeit. Die nicht eröffnete Verfügung vermag denn auch keine Rechtswirkung zu entfalten (J. STADELWIESER, Die Eröffnung von Verfügungen, unter besonderer Berück- sichtigung des eidgenössischen und des st. gallischen Rechts, Diss., 1994, S. 10). Gemäss Art. 41 Abs. 3 StHG sind Veranlagungsverfügungen den steuerpflichtigen Personen schriftlich zu eröffnen (vgl. dazu auch Art. 116 Abs. 1 DBG; Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 25 Abs. 2 VRP). Zuzustellen ist an jene Adresse, welche die steuerpflichtige Person als Zu- stellungs- ort bezeichnet. Bei natürlichen Personen ist dies in der Regel der Wohnort. Die steuerpflichtige Person kann aber auch eine andere Adresse als Zustellungsadresse (Kor- respondenzadresse) bezeichnen. Eine solche von der Wohnadresse abweichende Zustel- ladresse ist durch die Steuerbehörde zu respektieren. Wechselt die steuerpflichtige Person ihren Zustellungs- ort, ohne die Steuerbehörde darüber

in Kenntnis zu setzen, kann die Steuerbehörde weiterhin gültig Zustellungen an den ihr bekannten (alten) Ort vornehmen. Die steuerpflichtige Person hat dann dafür besorgt zu sein, dass sie von diesen gültigen Zustel- B 2025/15 und B 2025/16 9/16

lungen Kenntnis erhält (F. RICHNER/W. FREI/S. KAUFMANN/T. F. ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, N 43 zu Art. 116 DBG). 5.3.2. Ist eine schriftliche Eröffnung und individuelle Zustellung im Einzelfall nicht möglich oder mit einem nicht vertretbaren Aufwand verbunden, ist als ausserordentliche Form der Eröffnung die amtliche Publikation möglich. Dabei handelt es sich um eine besondere Form der Zustellungsfiktion, bei welcher von der Publizitätswirkung des Amtsblatts auf die Möglichkeit zur Kenntnisnahme geschlossen wird (vgl. dazu statt vieler G. GASSMANN, Die Zustellung von Verfügungen im eidgenössischen Steuerrecht, 2024, S. 235; STADELWIESER, a.a.O., S. 43). Die Mitteilung erfolgt dabei durch sog. Ediktalzustellung, d.h. durch die tatsächliche Veröffentlichung in einem Amtsblatt. Da auch eine Ediktalzustellung fristauslösend wirkt, stellt diese eine starke Einschränkung des Anspruchs auf rechtliches Gehör einer Partei dar, aus welchem sich grundsätzlich ein Anspruch auf individuelle Eröffnung ableitet. Durch die fehlende individuelle Eröffnung wird eine Partei einem hohen Risiko ausgesetzt, eine Rechtsmittelfrist zu verpassen, da sie regelmässig weder vom Inhalt der Verfügung noch von deren Existenz tatsächlich Kenntnis nimmt. Zudem wird die Vertraulichkeit des Verwaltungs-, namentlich des Steuerverfahrens durch die amtliche Publikation tangiert. Diese Einschränkungen sind jedoch hinzunehmen, damit ein behördliches Verfahren auch dann fortgeführt bzw. abgeschlossen werden kann, wenn eine Partei gar nicht oder nur mit unverhältnismässigem Aufwand erreicht werden kann; dies etwa, weil die Existenz oder der Aufenthalt der Partei unbekannt ist. Andernfalls stünde es in der Disposition einer Partei, ein Verfahren beliebig zu verzögern oder sogar zu verhindern (GASSMANN, a.a.O., S. 235 f.). 5.3.3. Gemäss Art. 26 Abs. 1 VRP ist eine öffentliche Bekanntmachung zulässig, wenn der Betroffene unbekanntem Aufenthaltsort ist und keinen Vertreter in der Schweiz hat oder wenn er im Ausland Wohnsitz oder Sitz hat und keine Zustelladresse bezeichnet. Im Wesentlichen dieselbe Regelung beinhaltet Art. 116 Abs. 2 DBG. Die Publikation ist nur ausnahmsweise und nur in Fällen zulässig, in denen eine individuelle Eröffnung nicht möglich oder mit einem nicht vertretbaren Aufwand verbunden ist (T. TSCHUMI, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, 2020, N 36 zu Art. 24-26bis VRP). Die Steuerbehörde hat gründliche und sachliche Bemühungen auf Aufklärung des gegenwärtigen Aufenthaltsorts der Empfängerin oder des Empfängers vorzunehmen, denn die Zustellungsvorschriften dienen auch der Verwirklichung des verfassungsrechtlich geschützten Anspruchs auf rechtliches Gehör. Sie sollen gewährleisten, dass der Adressat Kenntnis von dem zuzustellenden Schriftstück nehmen und seine künftigen Handlungen darauf ausrichten kann. Die Zustellungsfiktion über die öffentliche Bekanntmachung im Amtsblatt ist verfassungsrechtlich als ultima ratio deshalb nur zu rechtfertigen, wenn eine andere B 2025/15 und B 2025/16 10/16

Form der Zustellung aus sachlichen Gründen nicht oder nur schwer durchführbar ist (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 47 zu Art. 116 DBG). 5.3.4. Die Beschwerdeführer waren seit dem Zuzug in den Kanton St. Gallen beim örtlichen Steueramt bzw. beim Beschwerdegegner mit der Adresse C. 001 in Sevelen erfasst. In den Akten sind viele uneingeschriebene Sendungen des Steueramts an diese Adresse belegt

(vom 4. Juni 2021, act. 8/6/B1.4, 11. August 2021, act. 8/6/B1.5, 14. September 2021, act. 8/6/A2020.1-2, 8. Oktober 2021, act. 8/6/B1.2, 13. Oktober 2021, act. 8/6/A2020.3-4, 15. Februar 2022, act. 8/6/B1.11, 23. Mai 2022, act. 8/6/B1.12, 15. Juli 2022, act. 8/6/B1.13-14, 25. Juli 2022, act. 8/6/B1.15, 3. März 2023, act. 8/6/B1.20, 14. Juni 2023, act. 8/6/B1.22, 17. Juli 2023, act. 8/6/B1.24). Diese wurden offenbar alle zugestellt; jedenfalls wird das Gegenteil vom Beschwerdegegner weder behauptet noch belegt. Dass eingeschriebene versandte Post mehrheitlich (aber nicht ausschliesslich, siehe die Sen- dung vom 13. Oktober 2021, act. 8/6/B1.10) nicht abgeholt wurde, bedeutet nicht, dass die Kontaktaufnahme auf dem Postweg grundsätzlich nicht funktioniert hätte. Die Beschwerdeführer nannten in Schreiben an das Steueramt ebenfalls diese Adresse (act. 8/6/B1.6.1, B1.17 Beilage). Neben dieser Postadresse kommunizierten die Beschwerdeführer mit dem Steueramt per E-Mail und telefonisch (etwa act. 8/6/B1.3, B1.9, B1.19, B1.21). Am 22. Juni 2023 kam es zu einer persönlichen Besprechung zwischen dem Beschwerdeführer und dem zuständigen Steuerkommissär, ohne dass in der darüber von Letzterem verfassten Notiz ein kurz bevorstehender Wegzug erwähnt wurde (act. 8/6/B1.23). Offenbar fand im Jahr 2023 eine weitere Besprechung statt (vgl. act. 8/6/B2.6.1; Datum und Inhalt lassen sich den Akten nicht entnehmen). Weder belegt noch behauptet das Steueramt, zwischen dem 1. August und der Publikation der Verfügungen im Amtsblatt am 13. November 2023 den Versuch unternommen zu haben, mit den Beschwerdeführern in Kontakt zu treten. Auch wenn die Wortlaute von Art. 26 Abs. 2 VRP und Art. 116 Abs. 2 DBG eng gefasst sind, so ergibt sich aus Sinn und Zweck der Normen doch klar, dass ein unbekannter Auf- enthält allein die Behörde noch nicht zur amtlichen Publikation berechtigt. Die Normen bezwecken, den Kontakt mit den Betroffenen sicherzustellen. Die Behörde ist grundsätzlich nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, ihre Zustellungen so lange an eine von der betroffenen Person gemeldete Zustelladresse zu senden, bis diese eine neue bezeichnet (vgl. oben E. 5.3.1). Nur und erst wenn über eine bestehende Adresse die Kontaktaufnahme nicht mehr funktioniert, weil die (eingeschriebene oder uneingeschriebene) Post als unzu- stellbar retourniert wird, ist die Behörde zur Nachforschung über den neuen Aufenthalt der betroffenen Person verpflichtet. Folglich hätte das Steueramt die Veranlagungsverfügungen ohne weiteres per Post zustellen können und müssen, anstatt sie amtlich zu publizieren. Wäre ein Einschreiben retourniert worden, hätte ein weiterer Zustellversuch mit A-Post oder A-Post-Plus erfolgen können. Ein solches Vorgehen ist notorischerweise üblich. Die B 2025/15 und B 2025/16 11/16

Zustellung hätte damit rechtsgültig erfolgen können, waren die Beschwerdeführer unter der Adresse C.___001_ in Z.___ aufgrund des Postzurückbehalteauftrags doch weiterhin erreichbar, wie etwa die – notabene mit A-Post-Plus versandte – Sendung des Steueramts vom 17. November 2023 belegt (act.8/6/B2.8 Beilage 10). 5.3.5. Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass es für das Steueramt selbst bei Unerreich- barkeit der Beschwerdeführer unter der bekannten Adresse ein Leichtes gewesen wäre, die ihm zumutbaren Nachforschungen betreffend eine neue Zustelladresse vorzunehmen. Dies hätte per E-Mail erfolgen können. Eine E-Mail-Adresse war aktenkundig, möglicherweise war auch eine Telefonnummer bekannt. Solche Versuche der direkten Kontaktaufnahme wären jedenfalls näher gelegen als ausschliessliche Anfragen beim Einwohneramt oder beim SEM. Die nach der Rechtsprechung häufig ausreichende Erkundigung bei der Ein- wohnerkontrolle der letztbekannten Wohngemeinde (vgl. etwa BGer 8C_721/2013 vom 14. März 2014 E. 3.1) ist selbstredend erst dann angezeigt, wenn die bisherige Kontaktauf- nahme auf dem Postweg nicht mehr funktioniert und über die weiteren bestehenden direk- ten Kontaktdaten

keine Klärung möglich ist. In den Fällen, in denen eine Person mit Wohnsitz im Ausland gestützt auf Art. 10bis VRP bzw. Art. 126a DBG eine Zustelladresse bzw. einen Vertreter in der Schweiz zu bezeichnen hat, ist die Behörde übrigens verpflichtet, ihr dies mitzuteilen und ihr für den Unterlassungsfall die Folge, nämlich die amtliche Publikation, explizit anzudrohen (TSCHUMI, a.a.O., N 38 zu Art. 24-26bis; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N 5 f. zu Art. 126a; zur Pflicht zur Anweisung der Bezeichnung eines Zustelldomizils samt Androhung der Säumnisfolge auch Art. 141 Abs. 1 lit. c der Zivilprozessordnung, SR 272, ZPO; BGer 4A_141/2015 vom 25. Juni 2015, E. 4). Am Rand ist anzumerken, dass die Ernsthaftigkeit der – wie erläutert unnötigen – Abklärungen des Steueramts zum Aufenthalt der Beschwerdeführer fraglich erscheint, hat es doch am 10. November 2023 beim SEM um Unterstützung bei der Ermittlung des Aufenthaltsorts ersucht, dann aber dessen Antwort nicht abgewartet, sondern ist bereits drei Tage später, am 13. November 2023, zur amtlichen Publikation geschritten (vgl. Sachverhalt lit. e). 5.3.6. Da der Beschwerdegegner die Ermessensveranlagungsverfügungen nicht direkt hätte amtlich publizieren dürfen, hat diese Eröffnung als nicht ordnungsgemäss erfolgt zu gelten. Zu prüfen bleiben die daraus resultierenden Rechtsfolgen. B 2025/15 und B 2025/16 12/16

6. 6.1. Nach einem allgemeinen Rechtsgrundsatz darf der betroffenen Partei aus der mangelhaften Eröffnung eines Entscheides kein Nachteil entstehen (vgl. dazu m.w.H. BGE 144 II 401 E. 3.1). Grundsätzlich führt mangelhafte Eröffnung zur Anfechtbarkeit und nur in Ausnahmefällen zu Nichtigkeit. Greift ein Gericht zur öffentlichen Bekanntmachung, obschon die Voraussetzungen dafür offensichtlich nicht gegeben sind, ist der Entscheid nach der zivilrechtlichen Praxis des Bundesgerichts mit einem derart schwerwiegenden Verfahrensman- gel behaftet, dass er in der Regel als nichtig erscheint. Das gilt zumindest in jenen Fällen, in denen der Adressat keine Kenntnis vom Verfahren hatte (m.w.H. BGer 4A_646/2020 vom 12. April 2021 E.3.3). Aus dem Grundsatz, dass den Parteien aus mangelhafter Eröffnung kein Nachteil erwachsen darf, folgt praxisgemäss jedoch auch, dass dem beabsichtigten Rechtsschutz schon dann Genüge getan wird, wenn eine objektiv mangelhafte Eröffnung trotz ihres Mangels ihren Zweck erreicht. Das bedeutet, dass nach den konkreten Umständen des Einzelfalls zu prüfen ist, ob die betroffene Person durch den gerügten Eröffnungs- mangel tatsächlich irregeführt und dadurch benachteiligt worden ist. Richtschnur für die Beurteilung dieser Frage ist der auch in diesem prozessualen Bereich geltende Grundsatz von Treu und Glauben, an dem die Berufung auf Formmängel in jedem Fall ihre Grenze findet (m.H. VerwGE B 2013/244 vom 23. Januar 2015 E. 3.2). Wer mit zumutbarem Aufwand die Folgen einer mangelhaften Eröffnung abwenden könnte, kann sich nicht auf einen Eröffnungs- mangel berufen. Die Rechtsmittelfrist beginnt somit auch diesfalls ab jenem Zeitpunkt zu laufen, in welchem eine Partei nach dem Grundsatz von Treu und Glauben im Besitz aller für die erfolgreiche Wahrung ihrer Rechte wesentlichen Elemente ist (m.w.H. den zur Publikation vorgesehenen BGer 1C_713/2024 vom 5. März 2025 E. 4.3). 6.2. Im konkreten Fall erfuhren die Beschwerdeführer durch ein Schreiben des Steuerkommis- särs vom 23. Januar 2024 von der amtlichen Publikation der Steuerveranlagungen, wobei diese dem Schreiben nicht beigelegt wurden (act. 8/6/B2.6.2). Daraufhin mandatierten sie am 29. Januar 2024 Rechtsanwälte. Einer von diesen davon fragte am 30. Januar 2024 telefonisch beim Steueramt nach (vgl. act. 8/6/B2.7), woraufhin ihm die Veranlagungsver- fügungen vom 7. November 2023 offenbar zugestellt wurden. Am 6. Februar 2024 verlangte er beim Steueramt die korrekte Eröffnung derselben, wobei er sie seiner Eingabe bereits beigelegte (act. 8/6/B2.8). Mit an die Rechtsvertreter gerichtetem Schreiben vom 12. Februar 2024

stellte sich der Leiter Rechtsabteilung des Beschwerdegegners auf den Standpunkt, dass die amtliche Publikation rechtmässig gewesen sei. Er wies ergänzend darauf hin, dass die Beschwerdeführer nun im Besitz der Veranlagungsverfügungen seien. Für deren nochmalige Eröffnung bestehe auch von daher keine Veranlassung B 2025/15 und B 2025/16 13/16

(act. 8/6/B2.9). Daraufhin erhoben die Beschwerdeführer durch ihre Rechtsvertreter am

E. 23

Februar 2024 Einsprachen (act. 8/6/A2020.10, A2021.9 und A2022.8). Bei diesen konkreten Gegebenheiten ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführer spätestens am 6. Februar 2024 effektiv Kenntnis der Verfügungen erlangten. Eine frühere Kenntnisnahme hat der Beschwerdegegner nicht bewiesen. Die Einsprachen vom 23. Februar 2024, beim Beschwerdegegner eingegangen am 26. Februar 2024, sind daher nach Treu und Glauben als rechtzeitig erhoben zu betrachten. 6.3. Nach dem Gesagten sind die Beschwerden gutzuheissen und der Entscheid der Vorinstanz vom 12. Dezember 2024 sowie die Einspracheentscheide vom 13. März 2024 sind aufzuheben. Die Angelegenheit ist zur Behandlung der Einsprachen an den Beschwerdegegner zurückzuweisen. 6.4. Das Verfahren vor Verwaltungsgericht ist beförderlich zu führen. Die Vorinstanz verzichtete am 13. Februar 2025 und der Beschwerdegegner am 3. März 2025 auf eine Vernehmlassung und auch die Beschwerdebeteiligte nahm im vorliegenden Verfahren nicht Stellung. Insofern ist das Verfahren seit über fünf Monaten spruchreif. Die Beschwerdeführer kündigten mit Schreiben vom 30. Juli 2025 die Einreichung einer weiteren Eingabe an (act. 22). Zuvor hatten sie bereits wiederholt um Fristerstreckung zur Akteneinsicht ersucht (Schreiben vom 26. März 2025, act. 12, und 11. April 2025, act. 14), diese dann aber nicht wahrgenommen, sondern am 5., 21. und 30. Mai 2025 eine unaufgeforderte weitere Eingabe in Aussicht gestellt (act. 16, 17, 19). Mit Eingabe vom 28. Juni 2025 hatten sie einen «Teil 1 zum materiellen Vorbringen» eingereicht und einen Teil 2 angekündigt (act. 20). Da mit der Aufhebung des angefochtenen Entscheids vom 12. Dezember 2024 und der Einspracheentscheide vom 13. März 2024 dem Antrag der Beschwerdeführer entsprochen wird, erweist sich das Abwarten einer weiteren Eingabe vor dem Entscheid als unnötig. 7. 7.1. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von insgesamt CHF 2'000 (B 2025/15: CHF 1'500; B 2025/16: CHF 500) erscheint angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Da der B 2025/15 und B 2025/16 14/16

Beschwerdegegner überwiegend finanzielle Interessen verfolgt (vgl. Art. 95 Abs. 3 VRP), ist auf die Erhebung praxisgemäss nicht zu verzichten. Die von den Beschwerdeführern in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschüsse sind diesen zurückzuerstatten. 7.2. Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist gleichzeitig von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt die entsprechende Kostenverlegung analog dem Rechtsmittelentscheid (R. HIRT, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, 2004, S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekursverfahren von CHF 1'200 und das Beschwerdeverfahren von CHF 500 vor der Vorinstanz gehen somit vollumfänglich zulasten des Beschwerdegegners. Auf die Erhebung der Kosten ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Die Vorinstanz ist anzuweisen, den Beschwerdeführern die Kostenvorschüsse von insgesamt CHF 1'700 zu-

rückzuerstatten. Ausseramtliche Kosten sind den nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführern nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und 98bis VRP; Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021). B 2025/15 und B 2025/16 15/16

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht: 1. Die Beschwerdeverfahren B 2025/15 und B 2025/16 werden vereinigt. 2. Die Beschwerde B 2025/15 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 bis 2022 wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid vom 12. Dezember 2024 sowie die Einspracheentscheide vom 13. März 2024 werden aufgehoben. Die Sache wird im Sinne der Erwägungen zur Behandlung der Einsprachen an den Beschwerdegegner zurückgewiesen. 3. Die Beschwerde B 2025/16 betreffend die direkte Bundessteuer 2020 bis 2022 wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid vom 12. Dezember 2024 sowie die Einspracheentscheide vom 13. März 2024 werden aufgehoben. Die Sache wird im Sinne der Erwägungen zur Behandlung der Einsprachen an den Beschwerdegegner zurückgewiesen. 4. Der Beschwerdegegner bezahlt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 2'000 (B 2025/15: CHF 1'500; B 2025/16: CHF 500). Die von den Beschwerdeführern geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt CHF 2'000 werden ihnen zurückerstattet. 5. Der Beschwerdegegner bezahlt die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von insgesamt CHF 1'700. Die Vorinstanz wird angewiesen, den Beschwerdeführern die Kostenvorschüsse von insgesamt CHF 1'700 zurückzuerstatten. 6. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt. B 2025/15 und B 2025/16 16/16

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.