Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 408/2016, 2C 409/2016

Urteil vom 19. Juni 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiberin Mayhall.

Verfahrensbeteiligte
A._____ GmbH als Rechtsnachfolgerin der B._____ GmbH & Co.,
vertreten durch BDO AG, handelnd durch Fürsprecher Donatus Hürzeler und Rechtsanwalt Adrian Schurter,
Beschwerdeführerin,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Wallis,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2009
Kantons- und Gemeindesteuern 2009

Beschwerde gegen das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 25. November 2015.

Sachverhalt:

A.
Die C._____ GmbH, Linz (Österreich), wandte sich im März 2009 und nochmals im April 2009 schriftlich an die Steuerverwaltung des Kantons Wallis und ersuchte darum, die Post für ihre Mandantin B._____ GmbH (später umfirmiert in A._____ GmbH, Wels [Österreich]; nachfolgend: Steuerpflichtige) fortan direkt ihr nach Linz (Österreich) zuzustellen. Eine entsprechende Vertretungsvollmacht wurde hinterlegt.
Die kantonale Steuerverwaltung gab diesem Ersuchen statt und liess in der Folge sämtliche Korrespondenz die Steuerpflichtige betreffend der C._____ GmbH in Linz zukommen. So wurden am 26. Februar 2010 die Unterlagen für die Steuererklärung 2009 der bevollmächtigten Vertreterin in Linz zugestellt; die Unterlagen wurden am 28. Dezember 2010 ausgefüllt retourniert. Am 8. Juni 2011 stellte die kantonale Steuerverwaltung der Steuerpflichtigen einige Zusatzfragen betreffend die Steuerperiode 2009 und räumte ihr zur Beantwortung derselben eine Frist von 20 Tagen ein. Nach Fristablauf versandte die kantonale Steuerverwaltung nach eigenen Angaben die Veranlagung für die direkte Bundessteuer und die Staatssteuer der Steuerperiode 2009 nach Linz. Im September und Oktober 2011 wurde die Steuerpflichtige auf die noch ausstehenden Steuern der Steuerperiode 2009 aufmerksam gemacht. Am 23. November 2011 beglich sie den ausstehenden Betrag für die direkte Bundessteuer und die Kantonssteuer der Steuerperiode 2009; offen blieb die Forderung für die Gemeindesteuern derselben Steuerperiode. Am 28. Dezember 2011 beglich sie die eingeforderten Zins- und Mahnkosten für die direkte Bundessteuer und die Kantonssteuern 2009. Im April 2012 wurde gegen die
Steuerpflichtige ein Betreibungsverfahren eingeleitet und ein Zahlungsbefehl für die Gemeindesteuern 2009 in der Höhe von Fr. 514'296.85 erwirkt. Am 9. August 2012 machte die neue Rechtsvertreterin der Steuerpflichtigen geltend, der Steuerpflichtigen sei bis zu diesem Datum noch keine

Veranlagungsverfügung für die direkten Bundessteuern und der Staatssteuer der Steuerperiode 2009 zugestellt worden. Die kantonale Steuerverwaltung nahm dieses Schreiben als verspätete Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung betreffend Steuerperiode 2009 entgegen, erliess jedoch keinen formellen Einspracheentscheid, sondern antwortete in Briefform und ohne Rechtsmittelbelehrung.

B.
Die Steuerpflichtige erhob am 18. September 2012 eine Rechtsverweigerungsbeschwerde an die kantonale Steuerrekurskommission und beantragte, es sei festzustellen, dass ihr der Anspruch auf ordnungsgemässe Zustellung einer Veranlagungsverfügung und damit das Recht auf die Durchführung eines korrekten Veranlagungsverfahrens verweigert worden sei. Die Steuerverwaltung sei anzuweisen, eine beschwerdefähige Verfügung zu erlassen, eventualiter sei festzustellen, dass die Veranlagungsverfügung vom 29. Juli 2011 unter schwerwiegenden Verfahrensfehlern ergangen und daher nichtig sei. Die kantonale Steuerrekurskommission hiess die Beschwerde, soweit sie darauf eintrat, im Sinne der Erwägungen gut, und wies das Dossier mit der Anweisung an die Vorinstanz zurück, eine beschwerdefähige Verfügung zu erlassen. Am 19. Dezember 2013 erliess die kantonale Steuerverwaltung einen formellen Entscheid, mit der sie auf die Einsprache der Steuerpflichtigen wegen Verspätung nicht eintrat. Am 25. November 2015 wies die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis die Beschwerde des Steuerpflichtigen gegen diesen Nichteintretensentscheid vom 19. Dezember 2013 ab.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 10. Mai 2016 an das Bundesgericht beantragt die Steuerpflichtige, der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 25. November 2015 (betreffend direkte Bundessteuer 2009 sowie Staats- und Gemeindesteuer 2009) sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und die Sache sei zur Neubeurteilung an die kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen.
Die Vorinstanz und die kantonale Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV hat auf die Einreichung einer Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Gegen den kantonal letztinstanzlichen Endentscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis betreffend Nichteintreten auf eine Einsprache gegen die Veranlagung der Kantons-, Gemeinde- und direkten Bundessteuer 2009 ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (vgl. Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d, Art. 90 BGG). Die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis erfüllt die Anforderungen an ein oberes kantonales Gericht im Sinne von Art. 86 Abs. 2 BGG (Urteile 2C 186/2014, 2C 187/2014 vom 4. September 2014 E. 1.1; 2C 516/2013 vom 4. Februar 2014 E. 1.2 mit Hinweisen). Die Beschwerdeführerin, die am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat und mit ihren Anträgen unterlegen ist, ist zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Weil es sich bei der direkten Bundessteuer und der Staatssteuer um nach Steuerhoheit und Verfahren zu differenzierende Steuern handelt (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262), und die Beschwerdeführerin gegen den beide Steuerarten betreffenden Endentscheid zwei Beschwerden in einer Rechtsschrift eingereicht hat, hat das Bundesgericht zwei Dossiers angelegt. Die beiden auf demselben Sachverhalt beruhenden und dieselben Rechtsfragen aufwerfenden Verfahren sind zu vereinigen und die zwei Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis, vgl. auch Urteile 2C 182/2014, 2C 183/2014 vom 26. Juli 2014 E. 1).

1.3. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zu Grunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Offensichtlich unrichtig festgestellt ist ein Sachverhalt, wenn er willkürliche Feststellungen beinhaltet (BGE 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62). Die dem Bundesgericht durch Art. 105 Abs. 2 BGG eingeräumte Befugnis, die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz zu berichtigen oder zu ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung von Art. 95 BGG beruht, entbindet den Beschwerdeführer nicht von seiner Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 133 IV 286 E. 6.2 S. 288). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinne mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG); rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- bzw. Rügeanforderungen nicht (vgl. BGE 141 IV 369 E. 6.3 S. 375; 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit
Hinweisen).

2.
Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe den Sachverhalt willkürlich festgestellt. Sie habe die Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuer der Steuerperiode 2009 nie erhalten. Indem die Vorinstanz einerseits verbindlich festgehalten habe, dass die Steuerverwaltung die Zustellung mangels eingeschriebener Sendung nicht nachweisen könne, andererseits jedoch aus Indizien auf eine Zustellung geschlossen habe, habe sie sich in Widersprüche verwickelt und den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt. Auf Grund dessen, dass die Veranlagungsverfügung 2009 nicht zugestellt worden sei, habe auch keine Rechtsmittelfrist für die Einsprache ausgelöst werden können. Selbst bei gegenteiliger Annahme müsste davon ausgegangen werden, dass die Veranlagungsverfügung 2009 wegen Völkerrechtswidrigkeit der direkten postalischen Zustellung ins Ausland nichtig und damit unbeachtlich sei. Auch in dieser Konstellation habe keine Rechtsmittelfrist ausgelöst werden können.

2.1. Die Eröffnung ist eine einseitige empfangs-, aber nicht annahmebedürftige Rechtshandlung, welche dem Empfänger die Kenntnisnahme der Verfügung ermöglicht (UHLMANN/SCHILLING-SCHWANK, in: Praxiskommentar zum Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2. Aufl. 2016, N. 5 zu Art. 34 VwVG; MARTIN ZWEIFEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, N. 27 zu Art. 41 StHG). Auszugehen ist davon, dass ein Urteil oder eine Verfügung erst mit der Mitteilung an die Parteien rechtliche Existenz erlangt. Vor seiner Mitteilung ist es ein Nichturteil, was von Amtes wegen zu berücksichtigen ist (BGE 142 II 411 E. 4.2 S. 413; 122 I 97 E. 3a/bb S. 99). Dementsprechend vermögen auch Urteile oder Verfügungen, die den Parteien nie mitgeteilt worden sind, keinerlei Rechtswirksamkeit zu entfalten (BGE 142 II 411 E. 4.2 S. 413; LORENZ KNEUBÜHLER, Kommentar zum Bundesgesetz zum Verwaltungsverfahren, 2008, N. 1 zu Art. 34 VwVG; UHLMANN/SCHILLING-SCHWANK, a.a.O., N. 3; YVES DONZALLAZ, La notification en droit interne suisse, 2002, N. 141). Diese eigentliche Nichtzustellung ist abzugrenzen von der zwar erfolgten, aber an
Eröffnungsmängeln leidenden Zustellung ("notification irrégulière"; grundlegend BGE 122 I 97 E. 3a/bb S. 99). Unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes, dass einer Partei aus einer fehlerhaften Eröffnung keinerlei Nachteil erwachsen soll, kann grundsätzlich auch eine zwar erfolgte, aber mangelhafte Zustellung ihren Zweck erreichen, und setzt der auch in diesem prozessualen Bereich geltende Grundsatz von Treu und Glauben der Möglichkeit, sich auf Formmängel zu berufen, Schranken (BGE 122 I 97 E. 3a/aa S. 99; 111 V 149 E. 4c S. 150; 105 Ia 307 E. 4 S. 313, bestätigt in den Urteilen 2C 827/2015, 2C 828/2015 vom 3. Juni 2016 E. 3.4, nicht publiziert in BGE 142 II 411).

2.2. Im Zusammenhang mit Verfahrensbeteiligten mit Sitz im Ausland ist vom völkergewohnheitsrechtlichen Grundsatz des Territorialitätsprinzips auszugehen, was die Ausübung von Hoheitsgewalt auf einem Staatsgebiet durch einen anderen Staat ohne dessen Zustimmung ausschliesst (BGE 103 III 1 E. 2b S. 4; MÜLLER/WILDHABER, Praxis des Völkerrechts, 3. Aufl. 2000, S. 414). Nach weit verbreiteter, insbesondere in der Schweiz vorherrschender Ansicht stellt bereits die Zustellung eines durch ein Gericht versandten Schriftstückeseine Ausübung von Hoheitsgewalt dar, weshalb die Zustellung solcher Schriftstücke in einen ausländischen Staat ohne dessen Mitwirkung (insbesondere nach schweizerischem Verständnis) als eine Verletzung dessen Souveränität qualifiziert wird (BGE 142 III 355 E. 3.3.3 S. 358; Urteile 2C 827/2015, 2C 828/2015 vom 3. Juni 2016 E. 3.2, nicht publ. in B GE 142 II 411; G ERHARD WALTER/TANJA DOMEJ,

Internationales Zivilprozessrecht in der Schweiz, 5. Aufl. 2012, S. 358 f.; Bericht des Bundesamtes für Justiz vom 14. März 2011 zu Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Zusammenarbeit mit ausländischen Behörden [Amtshilfe, Rechtshilfe, Souveränitätsschutz; Bericht BJ 2011], S. 43 f.). Durch Zustimmung, insbesondere in Form
zwischenstaatlicher Vereinbarungen, kann der betreffende Staat sein Recht auf ausschliessliche Ausübung staatlicher Hoheitsgewalt auf seinem Staatsgebiet einschränken (Bericht BJ 2011 S. 19), weshalb die Zustellung gerichtlicher oder aussergerichtlicher Schriftstücke denn auch Gegenstand zahlreicher staatsvertraglicher Regelungen bildet (so etwa das [von der Schweiz unterzeichnete, aber nicht ratifizierte] Europäische Übereinkommen vom 24. November 1977 über die Zustellung von Schriftstücken in Verwaltungssachen im Ausland, vgl. dazu Erläuternder Bericht zum Entwurf für ein Bundesgesetz über die Zusammenarbeit mit ausländischen Behörden und über den Schutz der schweizerischen Souveränität sowie zum Entwurf über einen Bundesbeschluss über die Genehmigung von zwei Europäischen Übereinkommen in Verwaltungssachen, S. 22, S. 47 [Erläuternder Bericht Souveränität]; https://www.bj.admin.ch/bj/de/home/aktuell/news/2013/ref 2013-02-20.html; für eine aktuelle Übersicht über multi- oder bilaterale Abkommen der Schweiz betreffend direkte Postzustellung von Schriftstücken siehe Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung
[Änderung des Steueramtshilfegesetzes], BBl 2015 5585 ff., 5611 [Fn. 22]; Elfter Bericht über die Schweiz und die Konventionen des Europarates vom 24. August 2016, BBl 7059 f.). Eine direkte postalische Zustellung von Schriftstücken mit einem über Hoheitsgewalt verfügenden Absender, die nicht auf einer völkerrechtlichen Vertragsgrundlage beruht oder dem innerstaatlichen Recht des Empfängerstaates zuwiderläuft, ist grundsätzlich völkerrechtswidrig und begründet demnach im Lichte des Völkerrechts einen Eröffnungsmangel (Urteile 2C 827/2015, 2C 828/2015 vom 3. Juni 2016 E. 3.2, nicht publ. in BGE 142 II 411; Erläuternder Bericht Souveränität, S. 48 f.; Bericht BJ 2011, S. 43 f.).

3.

3.1. In tatsächlicher Hinsicht ist im vorliegenden Verfahren davon auszugehen, dass der Beschwerdeführerin die Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuer der Steuerperiode 2009 der Beschwerdeführerin direkt postalisch zugestellt worden ist. Die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung, wonach die gesamthaften Umstände - belegter Versand der Veranlagungsverfügung 2009 an die angegebene Zustelladresse in Linz (Österreich), Bezahlung des ausstehenden Steuerbetrags für die direkte Bundessteuer und die Staatssteuer 2009, fehlende Beanstandungen vor Mandatierung eines neuen Rechtsvertreters - darauf schliessen lassen würden, dass die Veranlagungsverfügung 2009 der österreichischen Vertreterin der Beschwerdeführerin tatsächlich zugegangen sei, ist nicht zu beanstanden. Die vorinstanzliche Beweiswürdigung wird durch das Bundesgericht nur auf Willkür (Art. 9 BV) überprüft, wovon auszugehen ist, wenn das Sachgericht offensichtlich unhaltbare Schlüsse zieht, erhebliche Beweise übersieht oder solche willkürlich ausser Acht lässt (vgl. BGE 142 II 433 E. 4.4 S. 444, mit zahlreichen Hinweisen). Die im vorinstanzlichen Urteil im Sachverhalt aufzufindende Darstellung, wonach die Zustellung deswegen, weil
sie nicht per Einschreiben erfolgte, nicht bewiesen werden könne (angefochtenes Urteil, Sachverhalt Ziff. 3 S. 2), ist nach Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) dahingehend zu verstehen, dass sich die Zustellung mangels eingeschriebener Sendung einem direkten Beweisentzieht. Damit setzt sich die Vorinstanz nicht in Widerspruch zu ihren Erwägungen über die Beweiswürdigung (angefochtenes Urteil, E. 2b S. 8 f.), in welchen sie gestützt auf zahlreiche, unbestritten gebliebene Indizien in tatsächlicher Hinsicht den Schluss zieht, die Zustellung sei an die mandatierte österreichische Vertreterin erfolgt. Die vorinstanzliche Beweiswürdigung ist in sich schlüssig und enthält keine Widersprüche, weshalb sie nicht als willkürlich qualifiziert werden. Nicht weiter einzugehen (Art. 99 Abs. 1 BGG) ist auf das im bundesgerichtlichen Verfahren (soweit ersichtlich) erstmals vorgetragene, nicht belegte Sachverhaltselement, die Zustellung der Veranlagungsverfügung an die mandatierte Vertreterin in Linz habe schon deswegen nicht erfolgen können, weil diese zum massgeblichen Zeitpunkt bereits von der Beschwerdeführerin übernommen worden sei. Dem bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahren ist vielmehr sachverhaltsmässig eine Zustellung der
Veranlagungsverfügung 2009 an die mandatierte Rechtsvertreterin der Beschwerdeführerin zu Grunde zu legen (Art. 105 Abs. 1 BGG).

3.2. Die direkte postalische Zustellung der Veranlagungsverfügung 2009 an die Vertreterin in Österreich ohne staatsvertragliche Grundlage ist allerdings in Verletzung der Gebietshoheit dieses Staates erfolgt. Zwar hat dies nicht zur Folge, dass die Veranlagungsverfügung 2009 als eigentliche

Nichtverfügung zu betrachten wäre (oben, E. 2.1), doch liegt immerhin ein Eröffnungsmangel vor, auf den sich die Beschwerdeführerin grundsätzlich berufen kann (oben, E. 2.2). Welche Rechtsfolgen damit verbunden sind, ist jeweils von den konkreten Umständen abhängig (für eine Übersicht über die bundesgerichtliche Praxis vgl. Urteile 2C 827/2015, 2C 828/2015 vom 3. Juni 2016 E. 3.3, nicht publ. in BGE 142 II 411). Hier fällt in Betracht, dass es die Beschwerdeführerin selbst war, welche um die direkte postalische Zustellung ins Ausland nachgesucht hat. Die Steuerverwaltung hätte diesem Begehren nicht stattgeben dürfen. Aber eine direkte postalische Zustellung zu verlangen, die Verfügung entgegen zu nehmen, sich dann aber später auf diesen Eröffnungsmangel zu berufen, kommt einem venire contra factum proprium gleich und kann unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben keinen Rechtsschutz finden (Urteil 2C 334/2014 vom 9. Juli 2015 E. 2.5.1). Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission durften daher die rund ein Jahr später erhobene Einsprache als verspätet erachten. Die Beschwerde erweist sich deshalb als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

4.
Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen werden nicht gesprochen (Art. 68 Abs. 1 e contrario BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verfahren 2C 408/2016 und 2C 409/2016 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 wird abgewiesen.

3.
Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuer 2009 wird abgewiesen.

4.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

5.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 19. Juni 2017

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Mayhall