



Entscheid vom 24. Januar 2014 (510 13 73)

Grundstückgewinnsteuer / Zustellung Verfügung ins Ausland

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichterin M. Elbert,
Steuerrichter P. Salathe, J. Felix, Dr. P. Spitz, Gerichtsschreiberin i.V.
M. Nussbaumer

Parteien **A.**, c/o **B.**

Rekurrenten

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer vom 27. Februar 2013 hat die Steuerverwaltung die von den Pflichtigen geltend gemachten, bei der Auflösung der Festhypotheken fällig gewordenen Vorfälligkeitsentschädigungen in Höhe von Fr. 21'230.-- und Fr. 20'000.--, total Fr. 41'230.-- nicht zum Abzug zugelassen.

2. Mit Eingabe vom 11. März 2013 erhoben die Steuerpflichtigen mit dem Begehren, der Grundstückgewinn sei um Fr. 41'230.-- zu reduzieren, Einsprache. Zur Begründung machten sie geltend, hinsichtlich der Festhypotheken hätten sich beim Verkauf der Liegenschaft drei Handlungsalternativen angeboten: Die Übernahme der Hypothek durch den Käufer, die Übernahme der Hypothek auf die Liegenschaft der Eltern, da deren Festhypothek per Februar 2013 ausgelaufen sei oder die Auflösung der Hypothek mit den entsprechenden Folgekosten. Die erste Option sei nicht zum Tragen gekommen, da der Käufer seine Bank nicht habe wechseln wollen. Zur zweiten und dritten Option habe man im Frühjahr 2012 von der Steuerverwaltung telefonisch folgende Auskünfte erhalten: Da man nur bis September 2012 in der Schweiz steuerpflichtig sei, habe man keine Möglichkeit in den kommenden Jahren die Hypothekarzinsen gemäss der zweiten Option geltend zu machen. Die Frage, ob die Möglichkeit bestehe, die gesamten Hypothekarzinsen für die kommenden drei Jahre im Steuerjahr 2012 geltend zu machen, sei verneint worden. Die Frage, ob die Vorfälligkeitsentschädigung bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden könne, sei bejaht worden. Aufgrund dieser Antworten habe man sich für die dritte Option entschieden. Man müsse sich auf solche Auskünfte verlassen können, da man heute keine Gelegenheit mehr habe, auf die damalige Entscheidung zurückzukommen.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 21. August 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, Zinsausgleichszahlungen, welche bei vorzeitiger Kündigung einer (Festzins-)Hypothek anfallen würden, seien bei der Einkommenssteuer abzugsfähig. Die Vorfälligkeitsentschädigung (Rücktrittsprämie) stelle deshalb als reine Zinsausgleichszahlung eine Form von Schuldzins dar, der vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden könne. Kosten, welche bei der Einkommenssteuer geltend gemacht werden könnten, seien bei der Grundstückgewinnsteuer nicht massgebend. Hinsichtlich der telefonischen Auskunft sei darauf hinzuweisen, dass keine vorbehaltlose Auskunft vorliege.

Vielmehr würden alle Steuerkunden ausdrücklich auf deren Unverbindlichkeit und die Möglichkeit einer schriftlichen Anfrage hingewiesen. Weiter sei darauf hinzuweisen, dass der fragliche Kaufvertrag bereits im Januar 2012 beurkundet worden sei. Da der Verkauf offensichtlich schon vor der fraglichen Auskunft stattgefunden habe, seien die Dispositionen nicht im Vertrauen auf die Auskunft erfolgt.

4. Mit Eingabe vom 9. September 2013 erhoben die Pflichtigen mit dem Begehren, der Grundstücksgewinn sei um Fr. 41'230.-- zu reduzieren, Rekurs. Zur Begründung führten sie betreffend die von der Steuerverwaltung erteilte Auskunft aus, es handle sich um eine konkrete Situation, welche sich auf bestimmte Personen und auf einen umschriebenen Sachverhalt bezogen habe und vorbehaltlos erteilt worden sei. Man habe verschiedentlich mit den Herren C. und D. gesprochen und sei weder auf die Möglichkeit einer schriftlichen Anfrage hingewiesen worden, noch sei ein Vorbehalt erfolgt. Die Abwicklung des Verkaufes sei erst im September 2012 und damit nach der Auskunft vorgenommen worden. Die Anrechnung der Vorfälligkeitsentschädigung bei der Einkommenssteuer habe man damals nicht in Betracht gezogen, da diese Variante schlicht nicht bekannt gewesen sei. Zwischenzeitlich habe man den fraglichen Betrag anlässlich der Einkommenssteuerdeklaration ebenfalls geltend gemacht.

5. Mit Vernehmlassung vom 6. November 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die Rekurrenten hätten sich wohl schon vor und unabhängig von der Auskunft der Steuerverwaltung zum Verkauf der Liegenschaft und dem anschliessenden Wegzug nach Deutschland entschlossen. Ob die Rekurrenten wirklich eine falsche Auskunft von den Herren C. und D. erhalten hätten, könne leider nicht in Erfahrung gebracht werden, da die beiden in den Ruhestand getreten seien. Tatsache sei allerdings, dass die Praxis des Kantons Basel-Landschaft öffentlich zugänglich sei.

6. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2012 vom 11. Dezember 2012 wurde die Vorfälligkeitsentschädigung in Höhe von Fr. 41'230.-- zum Abzug zugelassen.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung wies das Steuergericht die Rekurrenten darauf hin, dass die Vorfälligkeitsentschädigung nicht doppelt, d.h. bei der Staats- und der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug gebracht werden könne. Auf die Nachfrage hin, ob sie trotzdem am Rekurs festhalten wollten, erklärten die Rekurrenten, es sei ihnen klar, dass der Abzug nur einmal, also bei der Staats- oder bei der Grundstückgewinnsteuer gemacht werden könne. Es sei ihnen weiter klar, dass die Vorfälligkeitsentschädigung grundsätzlich nicht bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug gebracht werden könne, es gehe ihnen aber um den Grundsatz von Treu und Glauben aufgrund der erhaltenen Auskunft. Da sie auf keinen Fall doppelt profitieren wollten, hätten sie bei der Staatssteuer Einsprache erhoben. Daher würden sie am vorliegenden Verfahren festhalten.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

2. Bevor eine Streitsache materiell zu beurteilen ist, sind die grundsätzlichen Voraussetzungen, damit eine Verfügung überhaupt wirksam werden kann, zu prüfen. Die Voraussetzungen stellen die Eröffnung, die Bekanntgabe des Verfügungsinhaltes an die Verfügungsadressaten und die weiteren Betroffenen, dar. Ohne Eröffnung an diejenigen Personen, gegenüber denen die Verfügung gelten soll, erlangt die hoheitliche Willenserklärung keine Wirksamkeit. Die nicht eröffnete Verfügung vermag denn auch keine Rechtswirkung zu entfalten (Stadelwieser, Die Eröffnung von Verfügungen, St. Gallen 1994, S. 10; Imboden/Rhinow, Verwaltungsrechtspflege, 5. Auflage, Nr. 84 B VI). Gemäss Art. 41 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 sind Veranlagungsverfügungen dem Steuerpflichtigen schriftlich zu eröffnen. Der Beweis der Eröffnung, insbesondere der Zustellung einer Verfügung und deren Zeitpunkt obliegt der Behörde (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 101 1a 9;

Kölz/Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2013, N 577; vgl. zum Ganzen auch *Entscheid des Steuergerichts [StGE]* vom 29. April 2005, 510 04 61, E. 3). Vorab ist deshalb zu prüfen, ob die Verfügung vom 27. Februar 2013 und der Einsprache-Entscheid vom 21. August 2013 rechtsgültig zugestellt worden sind.

a) Die Eröffnung von amtlichen Verfügungen oder gerichtlichen Entscheiden ins Ausland unterliegt besonderen Regeln, da sie ein hoheitlichen Akt darstellt, dessen Ausführung in der Regel aufgrund des Prinzips der Souveränität der Staaten ausschliesslich den territorial zuständigen, d.h. inländischen Behörden zusteht (vgl. *BGE* 124 V 50 vom 22. Januar 1998, E. 3a; *StGE* vom 18. August 2006, 510 06 28, E. 3). Grundsätzlich hat die Zustellung von Verfügungen ins Ausland deshalb auf dem diplomatischen oder konsularischen Weg zu erfolgen (*Entscheid der Eidgenössischen Personalrekurskommission* vom 7. November 2001 [CRP 2001-012], in: *Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB]* 66.36; *Gutachten der Direktion für Völkerrecht* vom 10. April 2000, in: *VPB* 66.128). Von dieser Regel kann nur abgewichen werden, wenn ein Staatsvertrag dies ausdrücklich vorsieht, da die direkte postalische Zustellung von Verfügungen oder Entscheiden an Parteien mit Domizil im Ausland ohne Zustimmung des fremden Staates aus oben dargelegten Gründen völkerrechtswidrig ist (vgl. *Stadelwieser, a. a. O., S. 212*). Im Gegensatz zu den Bereichen Straf- und Zivilrecht, in denen die Schweiz mit anderen Staaten diverse Übereinkommen bezüglich der Zustellung gerichtlicher Akten abgeschlossen hat, bestehen im Bereich des Steuerrechts keine entsprechenden Bestimmungen, weder in den Doppelbesteuerungsabkommen noch in sonstigen steuerrechtsrelevanten Staatsverträgen. Aus diesem Grund ist in Steuersachen auch eine Zustellung auf dem Rechtshilfeweg nicht möglich (vgl. *Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt [RKE BS]* Nr. 60/1998 vom 24. September 1998, in: *Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra]*, Bd. XIV [1998/1999], S. 257 ff.). Gemäss Völkergewohnheitsrecht zulässig und von den meisten Staaten geduldet ist lediglich die postalische Zustellung steueramtlicher Mitteilungen informativen Charakters, die sich rechtlich im fremden Staat nicht auswirken (vgl. *Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung [ZBI]* Bd. 84 [1983], S. 329 f.; *VPB* 66.128). Als völkerrechtlich zulässiger Weg stehen somit einzig die Zustellung an einen von der steuerpflichtigen Person in der Schweiz ernannten Vertreter oder die Publikation der Verfügungen oder Entscheide im kantonalen Amtsblatt zur Verfügung (vgl. *Stadelwieser, a.a.O., S. 205 f.*).

b) 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). Die Verletzung des Prinzips der Souveränität der Staaten als zwingende Norm des Völkerrechts ist als so gravierend zu werten, dass allein die Ungültigkeit die angemessene Rechtsfolge sein kann. Demnach ist die Zustellung einer Verfügung ins Ausland schlechthin nichtig, d.h. sie entfalten keinerlei Rechtswirkungen. Die Zustellung von Verfügungen und Entscheiden in Steuersachen an Adressaten im Ausland sind somit grundsätzlich nichtig. 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 (J. Stadelwieser, a. a. O., S. 214; vgl. zum Ganzen: Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 23. Oktober 2012, Abteilung I/1,I/1-2012/77, www.gerichte.sg.ch, E. 2).

c) Das Bundesgericht hat festgehalten, dass sich nur der betroffene Staat und nicht auch der Steuerpflichtige auf die völkerrechtswidrige Zustellung einer Steuerverfügung ins Ausland berufen könne (vgl. BGE 119 Ib 429; Urteil des Bundesgerichts 2A.79/2006 vom 15. August 2006, E. 3.4.3 f.). 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 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 in Verbindung mit Art. 46 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons St. Gallen vom 16. Mai 1965; 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; vgl. zum Ganzen: Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 23. Oktober 2012, a. a. O., E. 2). Gemäss § 125 Abs. 2 StG stehen dem Steuergericht die gleichen Befugnisse wie den Einschätzungsbehörden zu. Da das Steuergesetz dem Steuergericht die gleichen Instrumente an die Hand gibt wie den Veranlagungsbehörden, besteht im Rekursverfahren notwendigerweise volle Kognition und aufseiten der Verfahrensparteien das Recht, neue

Rechtsbegehren sowie Tatsachen und Beweismittel (sogenannte Noven) einzubringen (vgl. Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basellandschaft, 125 N 4). Daraus folgt, dass auch im basellandschaftlichen Steuerrekursverfahren vom Rekurrenten sämtliche Rechtsmängel und damit auch die Verletzung internationalen Rechts gerügt werden können.

d) 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 Rechtsmittelverfahren festgestellt werden. Ein ausdrücklicher Antrag wird dafür nicht vorausgesetzt (vgl. BGE 2C_522/2007 vom 28. April 2008 E. 3.1; BGE 132 II 342, E. 2.1 mit Hinweisen).

e) Im vorliegenden Fall wurden die von der Vorinstanz gegenüber den Rekurrenten am 27. Februar 2013 ergangene Veranlagungsverfügung und der Einsprache-Entscheid vom 21. August 2013 per Post an ihrem Wohnsitz in Deutschland eröffnet. Gestützt auf die zitierte Lehre und Rechtsprechung ist festzustellen, dass die Veranlagungsverfügung als auch der Einsprache-Entscheid 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). Demnach ist die Zustellung einer Verfügung bzw. eines Entscheides ins Ausland nichtig (vgl. dazu auch StGE vom 14. November 2011, 510 10 76, E. 2 und 4). Daraus folgt, dass der Steuerverwaltung eine rechtsgenügende Zustellung der Veranlagungsverfügung und des Entscheids an die Pflichtigen in Deutschland aufgrund des ausgeführten Souveränitätsprinzips gar nicht möglich war. Die direkte Zustellung der Veranlagungsverfügung als auch des Einsprache-Entscheids an die Pflichtigen in Deutschland ist somit zu Unrecht erfolgt.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Veranlagungsverfügung vom 27. Februar 2013 und der Einsprache-Entscheid vom 21. August 2013 als nichtig aufzuheben sind.

3. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Einsprache-Entscheid vom 21. August 2013 und die Veranlagungsverfügung Nr. 12/3001 vom 27. Februar 2013 werden als nichtig aufgehoben.
2. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 1'000.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.
3. Mitteilung an die Rekurrenten (1), die Gemeinde E. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin i.V.:

C. Baader

M. Nussbaumer