

Verfahren

Eröffnung eines Einspracheentscheids durch Publikation im Kantonsblatt, Fristwiederherstellung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 114/2000 vom 14. Dezember 2000

Hat eine steuerpflichtige Person Wohnsitz im Ausland und hat sie keine rechtsgültige Zustelladresse in der Schweiz bekannt gegeben, so kann ihr eine Verfügung oder ein Entscheid rechtswirksam durch Publikation im Kantonsblatt (Ediktalpublikation) eröffnet werden. Der Umstand, dass die steuerpflichtige Person einen auf dem Ediktalweg eröffneten Einspracheentscheid nicht zur Kenntnis genommen hat, stellt keinen Grund für eine Fristwiederherstellung (Wiedereinsetzung in den vorigen Stand) dar.

I. Sachverhalt

1. Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 11. April 1985 räumte Frau Dr. A. H. dem Rekurrenten für Fr. xx.– ein Kaufrecht an der Liegenschaft H.-Str. 17 in Basel (GB Basel, Parzelle 11111x, Sektion VIII) ein. Am 2. Dezember 1987 ist der Vertrag nachträglich modifiziert worden; der abgemachte Preis blieb indes unverändert. Nachdem Frau Dr. A. H. am 31. Mai 1988 verstorben ist, ist die Liegenschaft H.-Str. 17 per 2. Juni 1988 auf den Rekurrenten übertragen worden.

Am 31. März 1993 ist die Liegenschaft H.-Str. 17 an einer erbschaftsamlich durchgeführten freiwilligen Gant versteigert und dem Meistbietenden zum Preise von Fr. xx.– zugeschlagen worden.

2. Da dem Finanzdepartement der Anspruch auf die aus diesem Verkauf resultierende Grundstückgewinnsteuer aufgrund des ausländischen Wohnsitzes des Rekurrenten und seiner unsicheren Zahlungsbereitschaft gefährdet erschien, hat es am 5. April 1993 einen Betrag in der Höhe von Fr. 103'425.– mit Hilfe einer Vorveranlagung sichergestellt. Diese Vorveranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

3. Am 8. Oktober 1993 reichte der Rekurrent die Steuererklärung zur Grundstückgewinnsteuer ein, wobei er den Vorbehalt anbrachte, dass der Einstandswert der Liegenschaft später allenfalls wegen eines hängigen Prozesses modifiziert werden müsse. Nachdem die beiden Parteien diesbezüglich nochmals miteinander korrespondiert haben, setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Grundstückgewinn mit Fr. xx.– und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. xx.– fest. Die entsprechende Veranlagung ist dem Rekurrenten am 21. Januar 1998 eröffnet worden. Die Differenz zwischen dem sichergestellten Betrag und der im Rahmen der ordentlichen Ver-

anlagung berechneten Grundstückgewinnsteuer ist dem Rekurrenten zwischenzeitlich zurückerstattet worden.

4. Gegen die Veranlagung vom 21. Januar 1998 erhob die damalige Vertreterin des Rekurrenten mit Schreiben vom 10. Februar 1998 Einsprache, welche vom Rekurrenten mit Eingabe vom 28. Februar/3. März 1998 begründet worden ist.

Mit Schreiben vom 6. März 1998 wies die Steuerverwaltung die Vertreterin des Rekurrenten darauf hin, dass es ihr untersagt sei, Einspracheentscheide ins Ausland zuzustellen. Sie forderte die Vertreterin des Rekurrenten daher auf, ihr eine in der Schweiz domizilierte zustellungsbevollmächtigte Person bekannt zu geben. Auf eine Rückfrage der Vertreterin des Rekurrenten erklärte die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 25. März 1998 ergänzend, dass es ihr aus völkerrechtlichen Gründen nicht erlaubt sei, Entscheide ins Ausland zuzustellen. Sie legte ihrem Schreiben zudem eine Kopie der Bestimmung von § 4a der baselstädtischen Steuerverordnung bei.

Am 7. September 1998 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Der Entscheid wurde dem Rekurrenten auf dem Ediktalweg mittels Publikation im Kantonsblatt Nr. 68 vom 9. September 1998 eröffnet.

5. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende, von der Vertreterin des Rekurrenten erhobene Rekurs vom 4. Dezember 1998. Innert erstreckter Frist reichte der Rekurrent am 28. Januar 1999 die Rekursbegründung ein. Er beantragt, ihn wieder in den vorigen Stand zu setzen, ihm eine Reihe von gewinnmindernden Abzügen zu gewähren, einen rechtskonformen Zustand im Zusammenhang mit der erhobenen Sicherstellungsleistung herzustellen, seine Steuersache unter dem Kriterium des Willkürverbotes zu beurteilen und die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer als unzulässig zu erklären, die zu viel entrichteten Vermögenssteuern für die Jahre 1988 und 1989 zurückzuerstatten und ihm schliesslich den Kostenerlass zu gewähren. Auf die Einzelheiten seiner Begründung wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

6. In ihrer Vernehmlassung vom 9. August 1999 beantragt die Steuerverwaltung, auf den Rekurs nicht einzutreten, eventualiter den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

7. ...

8. Auf Antrag des Rekurrenten ist eine mündliche Verhandlung durchgeführt worden, wobei der Rekurrent selber nicht zur Verhandlung erschienen ist. An der mündlichen Verhandlung sind jedoch der Vertreter des Rekurrenten sowie der Vertreter der Steuerverwaltung zu Wort gekommen.

II. Entscheidungsgründe

1. Der Rekurrent beantragt, ihn in den vorigen Stand zu setzen und auf den Rekurs einzutreten. Des Weiteren stellt er diverse Anträge in materieller Hinsicht.

Im vorliegenden Fall ist zunächst festzuhalten, dass das Finanzdepartement am 5. April 1993 die Grundstückgewinnsteuer mit einer Vorveranlagung sichergestellt hat. Wenn der Rekurrent mit der verfügbaren Sicherstellung aus irgendwelchen Gründen nicht einverstanden gewesen ist, so hätte er dies in einem eigenen Rechtsmittelverfahren betreffend die Vorveranlagung geltend machen müssen. Da er aber gegen die Vorveranlagung keine Einsprache erhoben hat, ist diese unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Einwände gegen die Vorveranlagung können deshalb auch nicht Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens bilden. Des Weiteren steht fest, dass der Einspracheentscheid mittels Publikation im Kantonsblatt Nr. 68 vom 9. September 1998 publiziert worden ist.

2. Ist der Aufenthalt eines Steuerpflichtigen unbekannt oder befindet er sich längere Zeit im Ausland, ohne in der Schweiz einen Vertreter bezeichnet zu haben, so kann ihm eine Verfügung oder ein Entscheid rechtswirksam durch Publikation im Kantonsblatt eröffnet werden. Die Publikation enthält nebst dem Namen des Steuerpflichtigen und der Bezeichnung der erhobenen Steuer den Hinweis, dass die Steuerfaktoren bei der Steuerverwaltung eingesehen werden können (§ 4a Abs. 2 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 30. Januar 1990, Vo StG). Diese Bestimmung ist am 1. Januar 1995 in Kraft gesetzt worden und demnach auf den vorliegenden Fall anwendbar.

Wie sich aus den Akten ergibt, wohnt der Rekurrent seit einigen Jahren in Paris. Aus diesem Grunde hat die Steuerverwaltung den Rekurrenten mit Schreiben vom 6. März 1998 aufgefordert, ihr eine Zustelladresse in der Schweiz bekannt zu geben. Der Rekurrent kam dieser Aufforderung weder innerhalb der gesetzten Frist bis zum 15. April 1998 noch später nach. Zwar hat er die Steuerverwaltung mit Fax vom 10. November 1998 gebeten, den Einspracheentscheid zwecks Weiterleitung an ihn an das Advokatur- und Notariatsbüro von Dr. G. in Basel zu schicken. Wie sich in der Folge herausstellte, geschah dies jedoch, ohne dass das Büro von Dr. G. entsprechend mandatiert gewesen wäre. Das Büro von Dr. G. erklärte sich denn auch nicht bereit als Zustelladresse zu dienen (vgl. Schreiben von Herrn lic. iur. M. vom 23. März 1999). Die Voraussetzungen für eine Eröffnung des Einspracheentscheides auf dem Ediktalweg sind im vorliegenden Fall somit erfüllt. Darüber hinaus lässt sich feststellen, dass die Publikation entsprechend den Auflagen in § 4a Abs. 2 Vo StG und somit korrekt erfolgt ist.

3. a) Gemäss § 29 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (StG) sind Rekurse gegen Einspracheentscheide der Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach deren Zustellung bei der Steuerrekurskommission einzureichen. Diese Frist ist eine gesetzlich verankerte Verwirkungsfrist und kann demzufolge nicht erstreckt werden. Damit die Frist volle 30 Tage beträgt, wird der Tag,

an dem der Einspracheentscheid eröffnet wurde, nicht mitgezählt. Die Frist ist eingehalten, wenn der Rekurs am letzten Tag der Schweizerischen Post übergeben worden ist (vgl. Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Aufl., Basel 1970, S. 145 und 101). Wird ein Rekurs verspätet erhoben, so hat ein Nicht-eintretensentscheid zu ergehen.

b) Der Einspracheentscheid vom 7. September 1998 ist – wie bereits erwähnt – am 9. September 1998 im Kantonsblatt publiziert worden. Er gilt folglich auch erst an diesem Tage als eröffnet (vgl. hierzu Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Zürich 2000, Art. 133 DBG N 3 und 8). Die Rekursfrist begann somit am 10. September 1998 zu laufen und endete, da der letzte Tag der 30-tägigen Frist auf einen Samstag fiel, am darauffolgenden Montag, dem 12. Oktober 1998. Der Rekurs vom 4. Dezember 1998 ist demnach zu spät erhoben worden.

c) Wie sich den Unterlagen ferner entnehmen lässt, hat sich der Rekurrent zwischen der Publikation des Einspracheentscheides und der Erhebung des Rekurses mit seinen Faxschreiben vom 29. September 1998, vom 19. Oktober 1998 sowie vom 6. und 10. November 1998 sowie dem mit normaler Post übermittelten Schreiben vom 31. Oktober 1998 noch mehrfach an die Steuerverwaltung gewandt. Diese Eingaben führen bezüglich des Zeitpunktes der Rekurshebung jedoch zu keiner anderen Beurteilung. So stellt sich bei einem per Telefax erhobenen Rekurs in grundsätzlicher Hinsicht die Frage, ob dieser überhaupt den Anforderungen an eine Rechtsschrift zu genügen vermag (vgl. Rhinow/Koller/Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel/Frankfurt am Main 1996, N 1536). Letztlich braucht dies hier aber nicht entschieden zu werden. In casu lässt sich nämlich feststellen, dass von den oben erwähnten Eingaben einzig das Fax vom 29. September 1998 innerhalb der Rekursfrist eingetroffen ist. In diesem Fax bezieht sich die Vertreterin des Rekurrenten jedoch weder auf den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung noch lässt sie erkennen, dass sie für ihren Mandanten Rekurs erheben will. Ihre Ausführungen konzentrieren sich vielmehr auf weitere Angaben zum Einspracheverfahren und auf die Bemerkung, dass es nicht angehe, den Steuerpflichtigen zur Zahlung von Steuern für andere Parteien heranzuziehen. Aufgrund dessen lässt sich festhalten, dass das Fax vom 29. September 1998 nicht als Rekursanmeldung verstanden werden kann und die Eingaben vom 19. Oktober 1998, vom 31. Oktober 1998 sowie vom 6. und 10. November 1998 nach Ablauf der Rekursfrist eingereicht worden sind. Die Anmeldung des Rekurses datiert demnach – wie bereits erwähnt – vom 4. Dezember 1998. Der Rekurs ist somit verspätet erhoben worden.

4. a) § 17a StG eröffnet dem Säumigen in Ausnahmefällen die Möglichkeit, wieder in den vorigen Stand eingesetzt zu werden. Wird die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt, hört die Steuerverwaltung trotz verpasster Frist die Einsprache bzw. akzeptiert die verspätet nachgereichten Angaben. Diese *restitutio in integrum* wird allerdings nur gewährt, wenn ein *unverschuldetes* Hindernis den Säumigen abgehalten hat, die Frist einzuhalten, und wenn das Begehren binnen 30 Ta-

gen, vom Wegfall des Hindernisses an gerechnet, schriftlich mit den nötigen Belegen gestellt wird. Das Hindernis muss höherer Gewalt gleichkommen, d.h. zwingende äussere Umstände müssen es verunmöglicht haben, die Frist einzuhalten (vgl. BJM 1974, S. 200). Zudem ist verlangt, dass der Hinderungsgrund während der gesamten Dauer des Fristenlaufs bestanden und dass ein gangbarer Weg für das rechtzeitige Einreichen der Rechtsvorkehren gefehlt hat.

b) Die Beurteilung dieser Umstände erfolgt in Analogie zur Praxis zu § 34b der baselstädtischen Zivilprozessordnung (ZPO). Es geht dabei nicht ohne Strenge, denn nur so ist eine rechtsgleiche, von Willkür freie Rechtsprechung möglich (ständige Rechtsprechung der Steuerrekurskommission, vgl. statt vieler: StRKE Nr. 8/1986 vom 4. März 1986 i.S. S.; ZBl 76/1975, S. 312). Erhebliche Gründe liegen nur vor, wenn der Steuerpflichtige objektiv nicht in der Lage war, die Frist in der vom Gesetzgeber vorgeschriebenen Form zu wahren. Als Hinderungsgrund gelten etwa ernstliche Erkrankung, Unglücks- oder Todesfälle in der Familie, Militärdienst, nicht vorhersehbare Landesabwesenheit und Ähnliches (vgl. StRKE Nr. 41/1987 vom 11. August 1987 i.S. M.; StRKE 43/1987 vom 11. August 1987 i.S. W.; StRKE Nr. 45/1990 vom 10. Dezember 1990 i.S. P.K).

c) Der Rekurrent führt nun diverse Gründe an, weshalb sein Begehren auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gutzuheissen sei. Diese sind im Folgenden zu prüfen:

aa) Der Rekurrent beanstandet zunächst, dass er von der Publikation des Einspracheentscheides in Paris nicht habe Kenntnis nehmen können. Diese Rüge ist indes unbehelflich. Sind nämlich – wie im vorliegenden Fall – die Voraussetzungen zur Veröffentlichung gegeben, so braucht eine Verfügung oder ein Entscheid nicht mehr durch individuelle Zustellung eröffnet zu werden (vgl. Kölz/Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflegeverfahren des Bundes, Zürich 1993, S. 99). Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht ausführt, wird vom Bürger und Steuerzahler vielmehr verlangt, dass er Entscheide, die in chronologischen und systematischen Sammlungen veröffentlicht werden, zur Kenntnis nimmt (...). Wäre dem nicht so, so würde das Instrument der Ediktalpublikation seiner Funktion beraubt. Das Nicht-zur-Kennntnis-Nehmen eines Ediktalentscheides stellt somit keinen Grund für die Fristwiederherstellung dar.

bb) Der Rekurrent macht ferner geltend, dass ihn die Steuerverwaltung nicht genügend auf die Konsequenzen der «Nicht-Benennung» eines Anwaltes aufmerksam gemacht habe und ihn daher «ins offene Messer» habe laufen lassen (...). Selbst wenn die Steuerverwaltung – was hier offen gelassen werden kann – die Verpflichtung treffen würde, einen Steuerpflichtigen auf die Konsequenzen der Nichtnennung eines Vertreters hinzuweisen, vermag der erhobene Einwand dem Rekurrenten nicht weiterzuhelfen, trifft er doch überhaupt nicht zu. So hat die Steuerverwaltung dem Rekurrenten mit Schreiben vom 25. März 1998 eine Kopie der Bestimmung von § 4a der baselstädtischen Steuerverordnung zukommen lassen. Der Rekurrent hätte also erkennen können, dass der Einspracheentscheid, sollte er der Steuerverwaltung

keine zustellungsbevollmächtigte Person in der Schweiz bekannt geben, im Kantonsblatt publiziert wird.

cc) Im Weiteren verweist der Rekurrent auf das Französisch-Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen und hält fest, dass dieses keine derartige Restriktion der Zustellpraxis enthalte, wie sie in § 4a Abs. 2 Vo StG vorgesehen sei. Das Französisch-Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen sei ein Staatsvertrag und gehe deshalb den kantonalen Bestimmungen vor. Aus diesem Vorbringen kann der Rekurrent jedoch auch nichts zu seinen Gunsten ableiten. Das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-F) dient – wie es der Titel schon besagt – dazu, Doppelbesteuerungen, die sich aus der Kollision der beiden nationalen Steuerrechtsordnungen ergeben können, zu vermeiden. Diese Problematik stellt sich hier indes nicht, obliegt doch die Kompetenz zur Besteuerung im vorliegenden Fall einzig und allein der Schweiz beziehungsweise dem Kanton Basel-Stadt. Selbst wenn in casu also eine Verletzung der verfahrensrechtlichen Bestimmung des DBA-F vorliegen sollte, wäre dies kein hinreichender Grund, um den Rekurrenten wieder in den vorigen Stand zu setzen.

dd) Der Rekurrent erwähnt ferner Art. 6 Ziffer 3 lit. c EMRK und die darin enthaltenen Verfahrensgarantien für einen mittellosen Angeklagten. Abgesehen davon, dass diese Bestimmung im vorliegenden Verfahren keine Anwendung findet, ist nicht nachvollziehbar, inwiefern der Rekurrent, dem der Einspracheentscheid – wie bereits mehrfach erwähnt – nicht persönlich zugestellt worden ist, unter diesem Titel etwas für sich ableiten will. Ein Grund für eine Wiederherstellung der veräusserten Rekursfrist ergibt sich daraus jedenfalls nicht.

ee) Der Rekurrent wirft der Steuerverwaltung im Weiteren vor, gegen Treu und Glauben verstossen zu haben, indem sie ihm den Einspracheentscheid nicht direkt zugestellt habe, obwohl der Steuerverwaltung sowohl seine Telefon- als auch seine Faxnummer bekannt gewesen sei. Er habe darum gebeten, ihn im Falle einer wichtigen Mitteilung, wozu ein Einspracheentscheid zweifellos gehöre, auf dem Telekommunikationsweg zu informieren. Abgesehen davon, dass diese Ausführungen, zumindest was den Inhalt des Gesprächs mit dem Sachbearbeiter der Steuerverwaltung (...) betrifft, nicht nachgewiesen sind, ist dem Rekurrenten entgegenzuhalten, dass die briefliche Zustellung – wie ihm im Übrigen auch die Steuerverwaltung schon mitgeteilt hat – einer Steuerverfügung völkerrechtlich unzulässig ist. Der Rekurrent kann jedoch von der Steuerverwaltung weder erwarten noch verlangen, dass sie sich völkerrechtswidrig verhält (vgl. BGE 119 Ib 429 ff.).

ff) Schliesslich verkennt der Rekurrent auch die Bedeutung des Schreibens der Steuerrekurskommission vom 4. Januar 1999. Mit diesem Schreiben ist lediglich der Eingang des Rekurses bestätigt worden. Daraus den Schluss zu ziehen, die Steuerrekurskommission datiere den Einspracheentscheid auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Kenntnisnahme durch den Rekurrenten, ist ebenso falsch wie die Annahme,

die Steuerrekurskommission habe die Frage des fristgerechten Rekurses bereits in zustimmendem Sinne entschieden. Entgegen der Ansicht des Rekurrenten kann aus diesem Schreiben jedenfalls nicht geschlossen werden, dass der Rekurrent an der Wahrung der Rekursfrist unverschuldet verhindert worden wäre.

d) Der Rekurrent hat demzufolge keinerlei Gründe vorgebracht hat, aus denen hervorgehen würde, dass er infolge eines unverschuldeten Hindernisses verhindert gewesen wäre, die Rekursfrist einzuhalten. Im Übrigen sind auch keine Umstände ersichtlich, die in casu eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand rechtfertigen würden.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorveranlagung der Grundstücksgewinnsteuer unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist. Diesbezügliche Rügen können denn auch nicht Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens bilden. Der am 4. Dezember 1998 angemeldete Rekurs ist verspätet erhoben worden. Ein Grund für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand liegt nicht vor. Auf den Rekurs ist somit materiell nicht einzutreten, weshalb auch zu den inhaltlichen Vorbringen des Rekurrenten bezüglich der Erhebung und der Bemessung der Grundstücksgewinnsteuer keine Stellung genommen werden kann.

Demgemäss wird erkannt:

Auf den Rekurs wird nicht eingetreten.