

Veranlagungsverfahren

Zustellung einer Veranlagungsverfügung ins Ausland

Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 60/1998 vom 24. September 1998

Die postalische Zustellung einer Veranlagungsverfügung ins Ausland ist völkerrechtswidrig und, falls der Steuerpflichtige deswegen einen Nachteil erleidet, nichtig.

I. Sachverhalt

1. Der Rekurrent hat mit Vertrag vom 28. September 1992 einen Miteigentumsanteil (150/1000) an der Liegenschaft L.-Strasse 55 in Basel zum Preis von Fr. 800'000.– verkauft.

2. Mit Änderungsanzeige vom 6. April 1994 teilte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten mit, dass die in der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer geltend gemachten Kosten beim Verkauf (Handänderungssteuer, Notariatskosten, Diverse Kosten und Courtage) mangels Nachweis nicht berücksichtigt werden könnten und daher amtlich geschätzt würden. Die entsprechende Veranlagung datiert vom 2. Mai 1994 und wurde dem Rekurrenten an seinen neuen Wohnsitz in N., Portugal, zugesandt.

3. Gegen diese Veranlagung erhob der Rekurrent am 2. Mai 1994 Einsprache mit dem Antrag um Gewährung einer Frist bis 31. August 1994 für die Begründung. Mit Chargé-Brief vom 16. Juni 1994 gewährte die Steuerverwaltung diese Frist. Mit Schreiben vom 20. August 1994, Poststempel von N., Portugal, vom 29. August 1994, reichte der Rekurrent die Begründung nach. Da das Schreiben erst am 1. September 1994 der schweizerischen Post, Poststelle Basel, übergeben wurde, ist die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 8. Juni 1995 wegen verpasster Frist nicht auf die Einsprache eingetreten.

4. Gegen diesen Nichteintretensentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 24. Juni 1995. Der Rekurrent macht im wesentlichen geltend, dass er nicht kontrollieren könne, wie die portugiesische Post ihre Briefe befördere. Auf die Einzelheiten seines Standpunktes wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 6. Januar 1997 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

6. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden; eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. Der Rekurrent beantragt sinngemäss, den Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung vom 8. Juni 1995 aufzuheben und die von ihm geltend gemachten Kosten beim Verkauf zum Abzug vom Verkaufspreis der Liegenschaft zuzulassen.

2. Gegen Einspracheentscheide der Steuerverwaltung steht dem Betroffenen innert 30 Tagen seit Zustellung der Rekurs an die Steuerrekurskommission offen (§ 29 Abs. 1 StG). Der Rekurrent hat am 24. Juni 1995 rechtzeitig Rekurs erhoben, er ist legitimiert und die Steuerrekurskommission zuständig. Es ist daher auf den Rekurs einzutreten.

Ist die Steuerverwaltung wie im vorliegenden Fall auf eine Einsprache nicht eingetreten, kann vor der Steuerrekurskommission nur noch geltend gemacht werden, dass der Nichteintretensentscheid zu Unrecht ergangen sei. Hingegen kann das im Einspracheverfahren Versäumte hier nicht nachgeholt werden, d.h. Vorbringen materiellrechtlicher Art werden nicht mehr gehört (Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 102). Auf das sinngemässe Begehren des Rekurrenten, die geltend gemachten Kosten zum Abzug vom Verkaufspreis zuzulassen, kann die Steuerrekurskommission deshalb nicht eintreten.

3. Einsprachen gegen die Veranlagung sind innert 30 Tagen nach Zustellung schriftlich und begründet unter Beilage oder Bezeichnung der Beweismittel der Steuerverwaltung einzureichen (§ 17 Abs. 1 StG). Der Fristenlauf beginnt mit Datum der korrekten Zustellung (Eröffnung) an den Steuerpflichtigen. Zustellungen von Verfügungen ins Ausland sind grundsätzlich unzulässig und verletzen das Völkerrecht. Mangels entsprechender Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen oder sonstigen das Steuerrecht betreffenden Staatsverträgen ist auch keine Zustellung auf dem Rechtshilfeweg möglich. Gemäss herrschender Lehre können indessen steueramtliche Mitteilungen, die nur informativen Charakter haben, im Gegensatz zu Verfügungen ohne weiteres auf postalischem Wege zugestellt werden. Weil die Zustellung einer Veranlagungsverfügung ins Ausland völkerrechtswidrig ist, hat die Steuerbehörde Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland aufzufordern, ein Zustelldomizil in der Schweiz zu benennen, um die Verfügung rechtswirksam zustellen zu können (Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bern 1991, S. 965). Wenn trotzdem eine rechtswidrige Zustellung einer Steuerverfügung ins Ausland erfolgt, so gehen die Lehrmeinungen bezüglich der Folgen der mangelhaften Eröffnung im Ausland auseinander: Entweder wird die Verfügung schlechthin als nichtig betrachtet (so etwa Stadelwieser, Die Eröffnung von Verfügungen, St. Gallen 1994, S. 214) oder es

wird darauf abgestellt, ob der Empfänger Einwendungen gegen die fehlerhafte Zustellung erhebt. Nach der zuletzt erwähnten Lehrmeinung wird der Fristenlauf wie bei einer korrekten Zustellung ausgelöst, wenn diesbezüglich keine Einwendungen erhoben werden (VGE-ZH vom 20. April 1983 in ZBl. 84/1983, S. 329). Erleidet der Steuerpflichtige durch die unzulässige Zustellung ins Ausland indessen einen Nachteil, wird auch nach dieser Lehrmeinung die Veranlagung als nichtig betrachtet (Richner/Frei/Weber/Brütsch, Kurzkomentar Zürcher Steuergesetz, Zürich 1994, S. 465).

4. a) Der Rekurrent macht sinngemäss geltend, dass er nicht kontrollieren könne, wie die portugiesische Post ihre Briefe befördere und deshalb der Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung nicht aufrechterhalten werden könne.

b) Die Steuerverwaltung weist darauf hin, dass bei Aufgabe einer Postsendung im Ausland für die Fristwahrung der Zeitpunkt entscheidend sei, in dem die ausländische Post die Sendung der schweizerischen Post zur weiteren Beförderung übergebe. Der Rekurrent habe zwar noch vor Ablauf der erstreckten Frist die Einsprachebegründung bei der ausländischen Post aufgegeben, der schweizerischen Post sei diese aber erst nach Fristablauf übergeben worden.

5. a) Die Steuerveranlagung wurde dem Rekurrenten auf dem Postweg an seinen Wohnsitz in N., Portugal, zugestellt. Die Steuerveranlagung ist eine Verfügung der Steuerverwaltung und kann dem Steuerpflichtigen nicht im Ausland eröffnet werden, da dies die Hoheit des ausländischen Staates, in casu Portugal, verletzt. Die Veranlagungsverfügung wurde demnach nicht ordentlich zugestellt.

b) Die Eröffnung der Verfügung ist daher als völkerrechtswidrig zu betrachten. Gemäss der einen unter Ziff. 4 erwähnten Lehrmeinung wird der Fristenlauf trotzdem ausgelöst, wenn der Steuerpflichtige keine Einwendungen gegen die mangelhafte Zustellung erhebt (VGE-ZH vom 20. April 1983 in ZBl. 84/1983, S. 329). Da der Rekurrent keine Einwendungen dieser Art gemacht hat, ist zu prüfen, ob durch die fehlerhafte Zustellung der Veranlagungsverfügung dem Rekurrenten ein Nachteil entstanden ist.

In casu hat der Rekurrent die Frist zur Einreichung der Einsprachebegründung verpasst, weil er davon ausging, die Aufgabe der Einsprachebegründung innert der erstreckten Frist auf der portugiesischen Post reiche zur Fristwahrung aus. Der Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung erging aufgrund der wegen einem Tag verpassten Frist im Moment der Übergabe an die schweizerische Post, was zweifelsohne für den Rekurrenten einen Nachteil darstellt. Die Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung vom 2. Mai 1994 ist demnach auch nach dieser Lehrmeinung wegen fehlerhafter Zustellung ins Ausland als nichtig zu betrachten, weshalb offenbleiben kann, welcher Lehrmeinung den Vorrang zu geben ist. Der Umstand, dass die Steuerverwaltung vom Rekurrenten für die Eröffnung des Einspracheentscheides die Angabe eines schweizerischen Zustellortes verlangt hat, zeigt überdies, dass sie sich der Völkerrechtswidrigkeit einer Zustellung ins Aus-

land sehr wohl bewusst war und entsprechend schon im Veranlagungsverfahren die entsprechenden Vorkehrungen hätte treffen können.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Zustellung der Veranlagungsverfügung ins Ausland als völkerrechtswidrig und die Veranlagung vom 2. Mai 1994 als nichtig zu betrachten ist. In Gutheissung des Rekurses ist der Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung vom 8. Juni 1995 somit aufzuheben.

...

Demgemäss wird erkannt:

In Gutheissung des Rekurses wird der Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung aufgehoben.