

## Verfahren

### Zustellung ins Ausland, Ediktalpublikation

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 17. Juli 2013 (VD.2013.43)

*Zieht eine steuerpflichtige Person ins Ausland und hat sie der Steuerverwaltung keine rechtsgültige Zustelladresse bzw. keinen Vertreter in der Schweiz bekannt gegeben, so kann ihr eine Verfügung oder ein Entscheid rechtswirksam durch Publikation im Kantonsblatt (Ediktalpublikation) eröffnet werden.*

#### Sachverhalt:

Die Ehegatten J. und M. X. (Rekurrenten) haben die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 17. März 2011 um den Erlass der kantonalen Steuern pro 2009 in Höhe von CHF 21'695.50 ersucht. Die Steuerverwaltung wies dieses Gesuch mit Entscheid vom gleichen Tag ab. Hiergegen hat J. X. am 22. März 2011 Einsprache bei der Steuerverwaltung erhoben. In der Folge meldeten sich die Rekurrenten per 31. März 2011 nach Brasilien ab. Sie wurden daher von der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 24. Mai 2011 aufgefordert, ihr innert gesetzter Frist eine Schweizer Zustelladresse zu nennen, ansonsten der Einspracheentscheid im Kantonsblatt eröffnet werde. Die Rekurrenten haben innert der gesetzten Frist kein Zustelldomizil mitgeteilt. Die Steuerverwaltung publizierte den Einspracheentscheid vom 15. Juli 2011, mit dem die Einsprache abgewiesen worden ist, daher im Kantonsblatt vom 16. Juli 2011. Auf den dagegen mit Eingabe vom 15. September 2011 erhobenen Rekurs trat die Steuerrekurskommission mit Präsidialentscheid vom 14. Januar 2013 nicht ein, ohne Kosten zu erheben.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der mit Eingabe vom 15. Februar 2013 erhobene und begründete Rekurs der Rekurrenten, mit dem sie die kosten- und entschädigungsfällige Aufhebung des angefochtenen Entscheids und den Erlass eines materiellen Entscheids betreffend das Steuererlassgesuch der kantonalen Steuern pro 2009 verlangen. Eventualiter wird die Aufhebung des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung und die Rückweisung der Sache zur Neubeurteilung an die Steuerverwaltung beantragt. Schliesslich beantragen die Rekurrenten die Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung, die ihnen mit Verfügung vom 22. Februar 2013 gewährt worden ist. Die Steuerrekurskommission beantragte mit Eingabe vom 22. März 2013 unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid die Abweisung des Rekurses. Die Rekurrenten haben auf eine Replik verzichtet. Dieser Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

## *Erwägungen:*

2.1 Die Steuerrekurskommission ist auf den Rekurs der Rekurrenten gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung nicht eingetreten. Zur Begründung hat sie dargelegt, dass der Rekurs nicht innert der gesetzlichen Frist gemäss § 164 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes (StG) erhoben worden sei. Nachdem sich die Rekurrenten während des laufenden Einspracheverfahrens per 31. März 2011 aus der Schweiz nach Brasilien abgemeldet und der Steuerverwaltung keine Zustelladresse mitgeteilt hätten, habe sie die Steuerverwaltung zu Recht mit Schreiben vom 24. Mai 2011 an die von ihnen angegebene Adresse in Brasilien aufgefordert, ihr innert Frist bis zum 30. Juni 2011 eine Schweizer Zustelladresse mitzuteilen. Auf dieses Schreiben hätten die Rekurrenten nicht reagiert. Die Steuerverwaltung sei nicht darüber informiert worden, dass die Rekurrenten die Post an ihre alte Adresse an ihre Tochter und ihren Schwiegersohn umleiten liessen. Die Steuerverwaltung habe daher den Einspracheentscheid zu Recht im Kantonsblatt publizieren lassen. Die Rekursfrist habe daher am Tag nach dieser Publikation vom 16. Juli 2012 zu laufen begonnen und sei im Zeitpunkt der Rekurseingabe der Rekurrenten vom 15. September 2012 bereits abgelaufen gewesen, weshalb diese klar verspätet sei und auf den Rekurs deshalb nicht eingetreten werden könne.

2.2 Dem lassen die Rekurrenten mit ihrem Rekurs an das Verwaltungsgericht entgegen halten, dass sie vor ihrem Wegzug nach Brasilien alles unternommen hätten, damit man sie dort erreichen könne. Sie hätten die Post an die alte Adresse an ihre Tochter nach O. BL umleiten lassen und ihre Adresse in Brasilien bei der Einwohnergemeinde wie auch der Steuerverwaltung hinterlegt. Da die Eröffnung eines Entscheides einen hoheitlichen Akt darstelle, müssten alle gerichtlichen und aussergerichtlichen Schriftstücke auf dem Rechtshilfeweg übermittelt werden. Da im Ausland weilende Personen die Fristen in Steuerverfahren durch eine fristgerechte Eingabe an die schweizerische Post oder eine diplomatische oder konsularische Vertretung der Schweiz im Ausland wahren könnten, müsse geschlossen werden, dass auch im umgekehrten Fall den Behörden nicht gestattet sei, einen Einspracheentscheid nur auf dem postalischen Weg an einen Empfänger im Ausland zuzustellen. Die Zustellung einer Verfügung und eines Einspracheentscheides ins Ausland habe vielmehr auf diplomatischem oder konsularischem Weg zu erfolgen. Die erfolgte Zustellung durch normale Postsendung sei daher rechtswidrig. Vorliegend seien sie erst nach ihrem Wegzug ins Ausland mit Schreiben vom 24. Mai 2011 aufgefordert worden, eine Zustelladresse in der Schweiz anzugeben. Dieses Schreiben sei aber nie bei ihnen eingetroffen. Daher sei die Steuerverwaltung nicht befugt gewesen, den Einspracheentscheid im Kantonsblatt zu publizieren. Die Einsprache vor der Steuerverwaltung sei daher nach wie vor hängig und es habe in dieser Sache ein Entscheid der Steuerverwaltung zu ergehen und rechtsgültig eröffnet zu werden.

2.3 Gemäss § 145 Abs. 2 StG können einer steuerpflichtigen Person Verfügungen und Entscheide rechtswirksam durch Publikation im Kantonsblatt eröffnet werden, wenn ihr Aufenthalt unbekannt ist oder sie sich im Ausland befindet, ohne in der Schweiz einen Vertreter oder eine Vertreterin bestimmt zu haben. Diese Bestimmung

des kantonalen Steuerrechts entspricht Art. 116 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG). Diese Bestimmungen gründen darauf, dass es sich bei der Zustellung von Verfügungen und Entscheiden der Steuerbehörden im Ausland um Hoheitsakte handelt, deren Vornahme auf fremdem Staatsgebiet völkerrechtlich unzulässig und damit der Steuerbehörde nicht zumutbar wäre (Botschaft über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 206 f.; Zweifel, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 116 DBG N 23; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 15 Rz. 50; vgl. auch Uhlmann/Schwank, in: Waldmann/Weissenberger, Praxiskommentar VwVG, Art. 36 N 14 ff.). Der Hinweis der Rekurrenten auf die internationale Rechtshilfe in Zivilsachen und das Haager Übereinkommen über die Zustellung gerichtlicher und aussergerichtlicher Schriftstücke im Ausland in Zivil- und Handelssachen (HZUe65; SR 0.274.131) ist schon deshalb nicht zielführend, weil eine Steuersache keine Zivil- und Handelssache darstellt. Ein internationales oder bilaterales Übereinkommen über die Zustellung abgaberechtlicher Verfügungen und Entscheide in Brasilien besteht nicht. Daraus folgt, dass die Steuerbehörde gegenüber einer im Ausland domizilierten, steuerpflichtigen Person nicht verpflichtet ist, sie zunächst zur Ernennung einer Vertretung in der Schweiz anzuhalten. Deren Bestellung ist vielmehr Sache der steuerpflichtigen Person selber. Verzichtet sie darauf, so kann die Steuerverwaltung Verfügungen und Entscheide ohne weiteres durch Publikation im Kantonsblatt gültig eröffnen.

Daran ändert vorliegend auch nichts, dass die Steuerverwaltung zunächst gleichwohl versucht hat, die Rekurrenten mittels gewöhnlicher Post anzuhalten, einen Vertreter zu bestellen. Diese Zustellung ist trotz ihrer völkerrechtlichen Unzulässigkeit gültig, da sich nur der ausländische Staat, nicht aber die betroffene Person auf die Verletzung ihres Hoheitsrechts berufen kann (Zweifel, a.a.O., Art. 116 DBG N 23; Casanova/Zweifel, a.a.O., § 15 Rz. 50, je mit Hinweis auf BGE 119 Ib 429 E. 2a. S. 430 f.). Da die Sendungen die Rekurrenten offenbar nicht erreicht haben, wird ersichtlich, dass die Zustellung des Entscheides und der Verfügung nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich nicht möglich gewesen ist.

Schliesslich genügt die Umleitung der Post an die alte Adresse an die Tochter der Rekurrenten in O. BL nicht als Bestellung einer Vertretung im Sinne von § 145 Abs. 2 StG. Einerseits wurde der Steuerverwaltung mit der Mitteilung der Abmeldung ins Ausland mitgeteilt, dass diese Adresse nicht mehr gültig sei. Andererseits wurde der Behörde die Postumleitung aber gerade nicht mitgeteilt. Sie hatte daher keine Veranlassung, die Post weiterhin an die alte Adresse zu versenden, auch wenn sie auf diese Weise weiterhin in der Schweiz hätte zugestellt bzw. empfangen werden können.

Daraus folgt, dass die Publikation des Entscheides gültig und der Einspracheentscheid daher mit dieser am 16. Juli 2012 wirksam eröffnet worden ist. Die mit Eingabe vom 15. September 2012 erneut erfolgte Einsprache, welche von der Steuerverwaltung aufgrund des bereits erfolgten Entscheids in der Sache zu Recht als

Rekurs an die Steuerrekurskommission weitergeleitet worden ist, ist somit verspätet erfolgt. Die Steuerrekurskommission ist deshalb zu Recht darauf nicht eingetreten.

3. Mit ihrem Rekurs ans Verwaltungsgericht verlangen die Rekurrenten eventua-  
liter die Wiederherstellung der nicht gewährten Frist wegen entschuldigter Säumnis.  
Nach § 147 Abs. 5 StG kann die Wiederherstellung einer Frist verlangt werden, wenn  
die säumige Person von ihrer Einhaltung durch ein unverschuldetes Hindernis ab-  
gehalten war (Satz 1). Das Begehren um Wiederherstellung muss binnen 30 Tagen,  
vom Wegfall des Hindernisses an gerechnet, schriftlich unter Beifügung der nötigen  
Beweismittel gestellt werden (Satz 2). Nach den allgemeinen Verfahrensgrundsätzen  
ist ein Gesuch um Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei der Behörde zu stellen,  
bei der eine Rechtsvorkehr versäumt worden ist (VGE VD.2012.49 vom 9. Novem-  
ber 2012 E. 1.3.2, VD.2011.166 vom 5. Dezember 2011 mit Hinweisen; BJM 1993,  
S. 214 f., 219; vgl. auch Staehelin/Sutter, Zivilprozessrecht, Zürich 1992, § 12 Rz  
16). Auf das Wiedereinsetzungsgesuch kann daher nicht eingetreten werden. Die Re-  
kursgegnerin hat sich zur Frage der Wiedereinsetzung nicht geäußert und es ist nicht  
ersichtlich, ob im Verfahren vor der Steuerrekurskommission ein entsprechender  
Antrag gestellt worden war. Daher ist das Dossier an die Steuerrekurskommission  
zu überweisen zur Prüfung, ob die Rekurrenten in formeller Hinsicht rechtzeitig ein  
Wiedereinsetzungsgesuch gestellt haben und die entsprechenden Voraussetzungen  
in materieller Hinsicht erfüllt sind.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.