



Entscheid vom 24. März 2023 (510 20 98)

Eröffnung von Verfügungen ins Ausland / Unbekannter Wohnsitz / Eröffnung durch Publikation im Amtsblatt

Besetzung Vizepräsident Dr. L. Schneider, Steuerrichter J. Felix, M. Zeller, H. Steiner, Dr. D. Schaffner, Gerichtsschreiber D. Kambanas

Parteien **A.B.**_____
vertreten durch ATAG Advokaten AG, St. Jakobs-Strasse 17,
4052 Basel

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer / Handänderungssteuer**

Sachverhalt:

A.

Am 2. Oktober 2018 veräusserte der Pflichtige mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 2. Oktober 2018 die Liegenschaft Nr. xx, Grundbuch [GB] C.____, zum Preis von Fr. 200'000.--. Die Kaufpreistilgung erfolgte mittels einer Zahlung von Fr. 10'000.--, der Übernahme einer Teilschuld der bestehenden Hypothek in Höhe von Fr. 65'000.-- sowie der Anrechnung des Kapitalwerts der Nutzniessung der Eltern des Pflichtigen in Höhe von Fr. 125'000.--.

Mit Veranlagungsverfügung vom 26. Februar 2019 veranlagte die Steuerverwaltung den Pflichtigen zu einer Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 2'500.-- und mit Veranlagungsverfügung vom 21. März 2019 zu einer Grundstückgewinnsteuer in der Höhe von Fr. 38'831.--. Beide Verfügungen wurden im Amtsblatt des Kantons Basel-Landschaft vom 2. April 2020 publiziert.

B.

Mit Eingabe vom 6. Juli 2020 erhob der Pflichtige Einsprache gegen die - dem Käufer D.____ eröffnete - Veranlagungsverfügung, Geldendmachung des gesetzlichen Grundpfandrechtes, vom 4. Juni 2020. Diese sei ihm nur vom Käufer anlässlich eines persönlichen Treffens am 1. Juli 2020 gezeigt, ihm selber jedoch nicht zugestellt worden. Unzutreffend sei die Angabe, dass sein Wohnort unbekannt sei. Er habe eine Postweiterleitung an ein Schweizer Postfach eingerichtet und seine E.____ Adresse dem Einwohneramt F.____ bei der Abmeldung, der Schweizer Botschaft in E.____ nach seinem Zuzug sowie dem Betreibungsamt F.____ mitgeteilt. Dieses Amt nehme auch nach seinem Wohnortswchsel Betreibungen entgegen, da die Ansicht vertreten werde, seine gelegentlichen Aufenthalte in F.____ würden einen Betreibungsort begründen. Man könne ihn also an seinem ehemaligen Wohnort in F.____ betreiben. Da die (Steuer-)Forderung durch ein Grundpfandrecht gesichert sei, werde das zuständige Betreibungsamt unabhängig davon den Zahlungsbefehl ins Ausland schicken. Unzutreffend sei auch die Angabe, dass er nicht direkt in E.____ betrieben werden könne. Unter diesen Umständen sei eine Publikation im Amtsblatt (und dazu noch nur in der gedruckten Fassung, nicht auch in der in E.____ sichtbaren Internet-Ausgabe) wegen angeblich unbekanntem Aufenthalts nicht zulässig, ebenso wenig ein Rückgriff auf den Käufer. Der Pflichtige habe in guten Treuen davon ausgehen können, mangels Grundstückgewinn keine Grundstückgewinnveranlagung zu erhalten. Zudem sei die Veranlagungsverfügung falsch. Die Gewinnsteuer übersteige den gemachten Verlust um ein Vielfaches. Der Veräusserer habe vom Käufer genau Fr. 10'000.-- als Zahlung erhalten. Die Faktoren seien beim Kauf im Jahre 1997 Fr. 215'000.-- und beim Verkauf im Jahre 2018 Fr. 200'000.--. Da er sich bisher nicht zur falschen Veranlagungsverfügung äussern könne, sei das rechtliche Gehör verletzt. Sollten Zustellbelege ergeben, dass die Veranlagungsverfügung von seiner Exfrau B.B.____ entgegengenommen worden sei, so wäre das unbefugt geschehen und der eingeschriebene Brief nicht einer im selben Haushalt lebenden Person übergeben worden. Der Wertverlust schliesslich erkläre sich durch die Unverkäuflichkeit der Liegenschaft. Sie sei belastet mit einer lebenslänglichen Nutzniessung zu Gunsten der Eltern des Veräusserers. Sodann entspreche sie den heutigen Anforderungen an zeitgemässes Wohnen kaum mehr. Ebenso resultiere das neu eingetragene Vorkaufsrecht bis ins Jahre 2043 zu Gunsten des Veräusserers in einem Wertverlust.

Mit Eingabe vom 17. Juli 2020 ergänzte der Pflichtige seine Einsprache dahingehend, dass ihm im Rahmen der Akteneinsicht Aktenkopien überlassen worden seien, die indes keinen einzigen Zustellnachweis mit Abholdatum enthalten hätten. Sein in der Einsprache vorgebrachter Einwand, wonach ihm keine Veranlagungen und Mahnungen zugegangen seien, treffe damit zu.

Die Steuerverwaltung trat mit Entscheid vom 23. Juli 2020 mangels Fristwahrung auf die Einsprache nicht ein.

C.

Mit Schreiben vom 24. August 2020 erhebt der Pflichtige Rekurs mit dem Begehren, es sei der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Vorinstanz anzuweisen, auf die Einsprache einzutreten. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, dass er nach Treu und Glauben nicht habe mit einer Gewinnsteuerveranlagung rechnen müssen, da er die fragliche Wohnung mit Verlust verkauft habe. Die Vorinstanz nehme offenbar an, dass mit einer an ihn adressierten angeblichen Publikation im Amtsblatt die Veranlagung rechtskräftig geworden sei, und wolle nun den Käufer in Anspruch nehmen. Das Problem dabei sei sowohl die Publikation im Amtsblatt wie auch die Geltendmachung dem Käufer gegenüber:

Eine Verfügung durch Publikation im kantonalen Amtsblatt gelte dann als eröffnet, wenn eine Partei nicht erreichbar sei. Die Akteneinsicht des Rekurrenten habe jedoch ergeben, dass kein einziger Zustellversuch an ihn an seine ehemalige Wohnadresse in F.____, Kanton G.____, erfolgt sei. Eine solche wäre erfolgreich gewesen, habe er doch wegen seines Umzugs eine Postweiterleitung in ein Schweizer Postfach eingerichtet und die Schweizerische Post avisiert, ihm automatisch per E-Mail jede Abholungseinladung zuzustellen. Seine neue Wohnadresse habe er sowohl dem Einwohneramt F.____ wie auch dem dortigen Betreibungsamt mitgeteilt. Auch die Pensionskasse H.____ als Hypothekargläubigerin habe ihn problemlos finden und darauf aufmerksam machen können, dass ein gesetzliches Pfandrecht eingetragen worden sei, wobei es offenbar Probleme mit der Steuerverwaltung gebe.

Der Rekurrent habe noch kein Revisionsgesuch gestellt. Er habe darum ein Interesse daran, dass der gegenteilige Entscheid aufgehoben werde, damit er nötigenfalls einen stellen und begründen könne, ohne dass bereits darüber entschieden worden sei. Der Einspracheentscheid zitiere sodann grossflächig einen Gerichtsentscheid, der nichts mit dem rubrizierten Fall zu tun habe. Es werde nicht darauf eingegangen, dass er sehr wohl erreichbar sei, sogar bis heute in seinem ehemaligen Wohnort betrieben werden könne und betrieben werde. Der Verfügung mangle es darum an einer nachvollziehbaren Begründung. Zudem sei die Rechtsmittelbelehrung fehlerhaft, da es an der Adresse der Rekursinstanz mangle. Ein Rekurs in dieser Sache sei überdies vom Käufer eingereicht worden. Da auf seine Einsprache eingetreten worden sei, habe sich jener in seinem Rekurs zur Fehlerhaftigkeit der Veranlagung äussern können.

Die Steuerverwaltung führt in ihrer Vernehmlassung vom 14. Oktober 2020 aus, die streitbetroffene Liegenschaft (3-Zimmer-Eigentumswohnung in C.____) sei im Oktober 2018 für einen Verkaufspreis von Fr. 200'000.-- verkauft worden. Sie sei im April 1997, also vor über 20 Jahren zu einem Preis von Fr. 215'000.-- erworben worden, wobei davon schenkungsweise Fr. 36'900.-- erlassen worden seien. Somit habe es sich damals um eine gemischte Schenkung

mit einem entgeltlichen Teil von demnach Fr. 178'100.-- gehandelt. Der Kaufpreis sei mittels Übernahme der auf dem Grundstück lastenden Grundpfand (Hypothek) sowie der Einräumung einer lebenslänglichen Nutzniessung reguliert worden. Die indexierten (Faktor 1.05) Gesteuerungskosten betrügen demnach Fr. 178'100.--. Demgegenüber stehe ein Verkaufserlös von Fr. 200'00.--. Unter Berücksichtigung von Fertigungskosten von schätzungsweise Fr. 1'500.-- für die Beurkundung und der erhobenen Handänderungssteuer von Fr. 2'500.-- resultiere somit ein steuerbarer Grundstücksgewinn von rund Fr 9'000.-- und eine Grundstückgewinnsteuer von rund Fr. 500.--. Falls die angefochtene Grundstückgewinnsteuerveranlagung aufgrund des Rekurses der pfandbelasteten Person bzw. des Erwerbers rektifiziert würde, müsste dieser Umstand auch dem Rekurrenten zu Gute kommen bzw. für diesen ebenfalls Geltung haben. Dergestalt könne auch die Frage offenbleiben, ob die Eröffnung bzw. Publikation über das Amtsblatt im vorliegenden Fall der richtige Weg gewesen sei oder ob nicht zuerst die Einwohnerkontrolle des letzten Wohnsitzes in F.____ zuerst hätte angefragt werden müssen.

Was die Handänderungssteuer betreffe, so sei diese als reine Rechtsverkehrssteuer ausgestaltet, also unabhängig davon, ob beim Verkauf ein Gewinn realisiert werde oder nicht. Sie sei deshalb wie veranlagt geschuldet.

Mit Eingabe vom 16. Oktober 2020 ersuchte der Rekurrent um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege. Das Steuergericht wies dieses Gesuch mit Verfügung vom 22. Oktober 2020 ab. Dagegen erhob der Rekurrent mit Eingabe vom 4. November 2020 Einsprache, die das Steuergericht zufolge fehlender Mittellosigkeit mit Entscheid vom 29. Januar 2021, 510 20 98, abwies. Gegen diesen Entscheid erhob der Rekurrent mit Eingabe vom 23. April 2021 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, welches diese mit Entscheid vom 11. November 2021, 810 21 108, guthiess, den Einspracheentscheid des Steuergerichts aufhob und die Angelegenheit zur neuen Beurteilung an das Präsidium des Steuer- und Enteignungsgerichtes Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, zurückwies.

Mit Verfügung vom 23. Dezember 2021 stellte das Steuergericht dem Rekurrenten erneut das Formular «Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege» zu, verbunden mit der Aufforderung dieses innert der nicht erstreckbar Frist bis am 21. Januar 2022 vollständig ausgefüllt sowie mit sämtlichen Beilagen versehen zu retournieren. Mit Eingabe vom 21. Januar 2022 ersuchte der Rekurrent um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege, wobei das Gericht den Gesuchsteller mit Schreiben vom 24. Februar 2022 aufforderte, weitere Unterlagen nachzureichen. Der Rekurrent hielt in seiner Eingabe vom 16. März 2022 fest, dass das einzige existierende amtliche Dokument seine Meldebescheinigung sei, die er innerhalb der gesetzten Frist nachreichen werde. Mit Eingabe vom 24. März 2022 reichte er in der Folge die in Aussicht gestellte Meldebescheinigung aus dem Zentralen Melderegister E.____ und diverse weitere Unterlagen nach. Der Präsident des Steuergerichts wies das Gesuch um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege mit Verfügung vom 14. April 2022 ab. Mit Schreiben vom 2. Mai 2022 erhob der Rekurrent dagegen Einsprache. Die Einsprache wurde mit Entscheid des Steuergerichts vom 17. Juni 2022, 510 20 98, gutgeheissen und die Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege bewilligt.

Der Rekurrent ersuchte mit Eingabe vom 5. November 2022 nun um unentgeltliche anwaltliche Verbeiständung, welche mit Verfügung des Präsidenten des Steuergerichts vom 25. November

2022 bewilligt wurde. Mit Schreiben vom 18. Januar 2023 zeigte der Rekurrent die Vertretung durch Veysel Oruclar, Advokat, ATAG Advokaten AG, an.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

2.1. Bevor die Streitsache materiell zu beurteilen ist, sind die grundsätzlichen Voraussetzungen, damit eine Verfügung überhaupt wirksam werden kann, zu prüfen. Die grundsätzlichs-te dieser Voraussetzungen stellt 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.¹ Gemäss Art. 41 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) sind Veranlagungsverfügungen dem Steuerpflichtigen schriftlich zu eröffnen. Der Beweis der Eröffnung, insbesondere der Zustellung einer Verfügung und deren Zeitpunkt obliegt der Behörde.² Vorab ist deshalb zu prüfen, ob die Veranlagungsverfügungen vom 26. Februar 2019 und vom 21. März 2019 rechtsgültig zugestellt worden sind.³

2.2. Die Eröffnung von amtlichen Verfügungen oder gerichtlichen Entscheiden ins Ausland unterliegt besonderen Regeln, da sie einen hoheitlichen Akt darstellt, dessen Ausführung in der Regel aufgrund des Prinzips der Souveränität der Staaten ausschliesslich den territorial zuständigen, d.h. inländischen Behörden zusteht.⁴ Grundsätzlich hat die Zustellung von Verfügungen

¹ JÜRIG STADELWIESER, Die Eröffnung von Verfügungen, Diss., St. Gallen 1994, S. 10.

² 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.

³ StGE vom 11. März 20216, 510 15 83.

⁴ Vgl. BGE 124 V 50 vom 22. Januar 1998, E. 3a; StGE vom 18. August 2006, 510 06 28, E. 3.

ins Ausland deshalb auf dem diplomatischen oder konsularischen Weg zu erfolgen.⁵ 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.⁶ 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 Rechtshilfsweg nicht möglich.⁷ 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.⁸ Erfolgt die Zustellung eines Hoheitsaktes im Ausland ohne Einwilligung oder Vermittlung des fremden Staates, ist sie nichtig.⁹ 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.¹⁰

2.3. Ist die individuelle Eröffnung von Verfügungen und Entscheiden aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht möglich, so kann deren Eröffnung rechtswirksam durch Publikation im kantonalen Amtsblatt erfolgen, sofern eine gesetzliche Grundlage dafür besteht. Faktisch unmöglich ist die Zustellung, wenn der Aufenthalt des Steuerpflichtigen unbekannt ist. Rechtlich unmöglich ist sie, wenn sich der Steuerpflichtige im Ausland aufhält, ohne in der Schweiz einen Vertreter zu haben, da die Zustellung an den Steuerpflichtigen völkerrechtswidrig und damit einer rechtsstaatlich handelnden schweizerischen Behörde unzumutbar wäre (siehe E. 2.2.). 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.¹¹

2.4. Grundsätzlich liegt es im freien Ermessen der Behörde, ob sie eine Verfügung im kantonalen Amtsblatt veröffentlichen will. Da diese ihr Ermessen pflichtgemäss zu betätigen hat, muss sie insbesondere das Verhältnismässigkeitsgebot beachten.¹² Deshalb ist es der Behörde zuzumuten, minimale Nachforschungen nach dem Aufenthalt des Steuerpflichtigen (z.B. im Ein-

⁵ 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.

⁶ Vgl. STADELWIESER, a.a.O., S. 212.

⁷ Vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt [RKE BS] Nr. 60/1998 vom 24. September 1998, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIV [1998/1999], S. 257 ff.

⁸ Vgl. Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung [ZBl] Bd. 84 [1983], S. 329 f.; VPB 66.128.

⁹ 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.

¹⁰ 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, E. 2.

¹¹ Vgl. STADELWIESER, a.a.O., S. 205 f.

¹² HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Auflage, Zürich 2020, Rz. 514 ff. m.w.H.

wohnerregister seines bisherigen Wohnortes) anzustellen, da mit der Veröffentlichung von Verfügungen und Entscheiden im kantonalen Amtsblatt eine Ausnahme vom Steuergeheimnis gemacht wird. Dennoch ist die Schweigepflicht so weit als möglich zu wahren. Folglich ist mit Bezug auf den Inhalt der Veröffentlichung nur dasjenige bekannt zu geben, was notwendig ist.¹³ Keiner individuellen Mitteilung bedarf eine Frist, wenn die Voraussetzungen der amtlichen Publikation gegeben sind. Die Publikation in einem amtlichen Blatt ist gegenüber einer Partei möglich, die trotz zumutbaren Adress- bzw. Aufenthaltsnachforschungen unbekanntes Aufenthaltsort hat und keinen erreichbaren Vertreter hat, gegenüber einer Partei, die sich im Ausland aufhält und keinen erreichbaren Vertreter hat, wenn die Zustellung an ihrem Aufenthaltsort unmöglich ist oder wenn die Partei kein Zustelldomizil in der Schweiz bezeichnet hat («Ersatzzustellung»). Damit obliegt es der Steuerbehörde den Nachweis für die Vornahme zumutbarer Adress- bzw. Aufenthaltsnachforschungen zu erbringen resp. zu belegen. Misslingt dieser Nachweis, trägt die Steuerverwaltung die Folgen der Beweislosigkeit.

2.5. Im vorliegenden Fall hat die Steuerverwaltung die gegenüber dem Rekurrenten ergangenen Veranlagungsverfügungen im Amtsblatt des Kantons Basel-Landschaft vom 2. April 2020 publiziert. An der heutigen Verhandlung zeigte sich wiederum unmissverständlich, dass davon auszugehen ist, dass die Steuerverwaltung vor Publikation im Amtsblatt keinerlei Bemühungen vorgenommen hat, die den Verbleib des Rekurrenten nachzuweisen vermögen. Solche zumutbaren Bemühungen können eine einfache telefonische Abklärung und eine entsprechende Aktennotiz oder die Aufbewahrung einer Brieffrücksendung sein. Den Akten konnte jedenfalls nichts Entsprechendes entnommen werden, wobei auch der Vertreter der Steuerverwaltung keine entsprechend Aktivität benennen konnte. Aus der mangelhaften Eröffnung der Verfügung darf dem Adressaten indessen kein Nachteil erwachsen. Leitidee der öffentlichen Bekanntmachung bildet die Fiktion, dass die Veröffentlichung in einem amtlichen Blatt Kenntnisnahme durch den Adressaten bewirkt. Diese öffentliche Zugänglichmachung bleibt aber ein Notbehelf, und Annahme tatsächlicher Kenntnisnahme durch den Adressaten selbst oder eine andere Person, die ihn auf das Vorhandensein der Verfügung hinweist, dürfte in vielen Fällen bloss theoretischer Natur sein.¹⁴ Erfolgt die öffentliche Bekanntmachung zu Recht, so ist als Folge «dem Adressaten der Einwand, er habe keine Kenntnis erhalten, verwehrt». Da die Steuerverwaltung den Nachweis der geforderten zumutbarer Adress- bzw. Aufenthaltsnachforschungen vor Publikation der Veranlagungsverfügungen nicht erbringen kann, hat die Bekanntmachung der Verfügungen als nicht ordnungsgemäss erfolgt zu gelten. Ohne ordnungsgemässe Eröffnung an den Adressaten, erlangt die hoheitliche Willenserklärung keine Wirksamkeit und die nicht eröffnete Verfügung vermag somit keine Rechtswirkung zu entfalten. Bereits jetzt kann festgestellt werden, dass der Rekurs gutzuheissen und die Angelegenheit zur Neuveranlagung und korrekten Eröffnung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen ist.

3.

Überdies ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall zwei verschiedene Steuerarten streitbetroffen sind, nämlich die Handänderungssteuer und die Grundstückgewinnsteuer, welche zwar mit

¹³ ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2018, § 15 N 50 ff.

¹⁴ Vgl. STADELWIESER, a.a.O., S. 107.

zwei unterschiedlichen Veranlagungsverfügungen (Veranlagungsverfügungen vom 26. Februar 2019 und vom 21. März 2019) festgesetzt wurden. Die mit Eingabe vom 6. Juli 2020 dagegen erhobene Einsprache wurde hingegen in nur einem einzigen Einspracheentscheid behandelt. Aufgrund der Tatsache, dass zwei verschiedene Steuerarten betroffen sind, hätten zwei formell getrennte Einspracheentscheide eröffnet oder zumindest eine klare Trennung der beiden Steuerarten resp. eine klare Unterscheidung der jeweiligen steuerlichen Auswirkungen in Begründung und Dispositiv vorgenommen werden müssen, was jedoch nicht geschehen ist. Es ist deshalb fraglich, ob es dem Rekurrent anhand der mangelhaften Begründung, welche vorwiegend die irrelevante Eintretensfrage beim Revisionsgesuchen gemäss § 132 StG behandelt und des Dispositivs des Einspracheentscheides möglich gewesen ist, sich in voller Kenntnis der Umstände über die Tragweite des Entscheids ein Bild zu machen.¹⁵ Die Frage, ob der Grundsatz des rechtlichen Gehörs als verletzt zu gelten hat, kann aber nach dem oben Ausgeführten offenbleiben.¹⁶

4.

4.1. Somit wird der Rekurs im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zur Neuveranlagung zurückgewiesen, insbesondere unter korrekter Berücksichtigung des Veräusserungspreises der Liegenschaft und des Verkehrswerts vor 20 Jahren, unter Zugrundelegung der korrekten Brandlagerschätzung der Liegenschaft Nr. xx, GB C.____, der nur *einmaligen Berücksichtigung* der korrekten Quote des Stockwerkeigentumsanteils von 110/1000, von Baunebenkosten von 15 % des Zustandswerts und einer korrekten Indexierung.

4.2. Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt.¹⁷ Eine Rückweisung entspricht prozessual einem vollen Obsiegen,¹⁸ dementsprechend sind die vorliegenden Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'000.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen.

4.3. Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 1 VPO kann bei Rekursen in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Anwaltes eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. In der heutigen Verhandlung macht der Vertreter des Rekurrenten eine Parteientschädigung von Fr. 2'854.15 geltend, welche sich aus einem Honorar von 6,25 Stunden à Fr. 380.--, von 0,15 Stunden à Fr. 240.-- und von 2,0 Stunden à Fr. 180.-- zzgl. eine Kleinspesenpauschale von Fr. 83.15 (3 %) zusammensetzt. Diese Berechnung kann nicht unbesehen übernommen werden: Der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte beträgt Fr. 250.--.¹⁹ Im vorliegenden Fall rechtfertigt es sich, vom praxisgemäss tieferen Stundensatz bei unentgeltlicher Prozessführung von Fr. 200.-- auszugehen, da bei unentgeltlicher Prozessführung kein Inkassorisiko des Vertreters vorhanden ist. Unter Be-

¹⁵ StGE vom 30. September 2022, 510 22 28, E. 3.7.

¹⁶ Siehe E. 2.5.

¹⁷ § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271).

¹⁸ vgl. BGE 137 V 210, E. 7.1, m.w.H.

¹⁹ Vgl. Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, publ. in: Basellandschaftliche und Basellandschaftliche Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.

rücksichtigung der Tatsache, dass die Rechtsschriften vom Rekurrenten selbst verfasst und eingereicht wurden, sodass der Vertreter lediglich die Vertretung vor den Schranken des Gerichts wahrzunehmen hatte, ist der zeitliche Aufwand ermessensweise auf 4,0 Stunden festzusetzen. Mit der Anwendung des Stundenansatzes von Fr. 200.-- rechtfertigt sich deshalb eine Parteientschädigung von Fr. 800.--. Entsprechend ist dem Rekurrenten ein Honorar von Fr. 800.-- bzw. eine Parteientschädigung von Fr. 824.-- (inkl. einer Kleinspesenpauschale von 3 % resp. Fr. 24.--) für das vorliegende Verfahren zuzusprechen.

wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen, der Nichteintretensentscheid wird aufgehoben und die Sache zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.

Die Steuerverwaltung hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- zu bezahlen.

3.

Die Steuerverwaltung hat dem Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 824.-- (inkl. Auslagen) zu bezahlen.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zHd. des Rekurrenten (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).