

**BStP | 2025 | Nr. 3**

Betreff:	Erbschaftssteuer, Eintretensvoraussetzungen, rechtlich schutzwürdiges Interesse von Dritten (Vermächtnisnehmern)
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	20. Juni 2025
Verfahrensnummer:	STRK.2023.76

Die Legitimation zur Einsprache setzt ein Rechtsschutzinteresse voraus. Ein solches Interesse einer steuerpflichtigen Person liegt vor, wenn diese durch die Veranlagungsverfügung in ihren steuerrechtlichen Interessen verletzt ist. Das schutzwürdige Interesse muss nicht rechtlicher Natur sein. Als schutzwürdig gilt auch ein rein tatsächliches Interesse. Wenn die rechtliche Situation hinsichtlich mehrerer Testamente oder die Rechtmässigkeit von Vermächtnissen erb- und zivilrechtlich nicht geklärt ist, ist der Vermächtnisnehmer, der nicht Erbe ist, gegen die Veranlagungsverfügung über die Erbsteuern und Erbschaftssteuern nicht einspracheberechtigt.

Sachverhalt:

A. Der Rekurrent, A, ist Willensvollstrecker im Nachlass der am 28. Dezember 2021 verstorbenen Erblasserin, B (in der Folge als Erblasserin bezeichnet).

Die Erblasserin hat am 6. Dezember 2020 ein handschriftliches Testament verfasst, in welchem sie den Rekurrenten mit einem Vermächtnis von CHF 100'000.00 begünstigte. Am 18. Dezember 2020 hat die Erblasserin bei dem Rekurrenten als Notar ein notarielles Testament aufgesetzt, in welchem in Ziffer 1 alle früheren Verfügungen von Todes wegen ausdrücklich aufgehoben wurden. Beide Verfügungen von Todes wegen wurden am 10. Februar 2022 vom Erbschaftsamt Basel-Stadt eröffnet.

In der Veranlagungsverfügung des Erbschaftsamtes vom 7. Februar 2023 (Zeitpunkt der Zustellung 21. März 2023) zum Nachlass der Erblasserin wurde die Erbsteuer auf insgesamt CHF 252'019.50 und die Erbschaftssteuer auf CHF 0.00 festgesetzt. Das Vermächtnis aus dem handschriftlichen Testament vom 6. Dezember 2020 an den Rekurrenten wurde nicht berücksichtigt.

B. Mit fristgerecht erhobener Einsprache vom 27. März 2023 beantragte der Rekurrent, dass das bereits an ihn ausbezahlte Vermächtnis über CHF 100'000.00 ordnungsgemäss zu besteuern und die angefochtene Veranlagung entsprechend zu rektifizieren resp. zu ergänzen sei. Er stellte sich auf den Standpunkt, dass keine Nichtigkeit des handschriftlichen Testaments vorliege. Vielmehr sei das handschriftliche Testament als Ergänzung des späteren notariell beurkundeten Testaments zu sehen.

Mit Einspracheentscheid vom 6. September 2023 trat die Steuerverwaltung mangels schutzwürdigem Interesse auf die Einsprache des Rekurrenten nicht ein. Sie führte dazu im Wesentlichen an, dass die beantragte ordentliche Besteuerung weder bezüglich des vertretenen Nachlasses noch hinsichtlich des eigenen persönlichen Interesses als Vermächtnisnehmer eine steuerliche Verbesserung und damit ein rechtlich schutzwürdiges Interesse vorhanden sei. Soweit es sich

um eine erbrechtliche Streitigkeit handle, sei diese in einem zivilrechtlichen Verfahren geltend zu machen.

Am 18. September 2023 reichte der Rekurrent der Steuerverwaltung ein Gesuch um Wiedererwägung ein. Dabei stützte er sich auf eine Erklärung der Alleinerbin, Verein C, wonach diese das handschriftliche Testament vom 6. Dezember 2020 anerkenne und sich mit der Ausrichtung eines Vermächtnisses an den Rekurrenten einverstanden erkläre.

C. Gegen den Einspracheentscheid vom 6. September 2023 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 29. September 2023. Der Rekurrent beantragt die Feststellung, dass es sich um ein nach basel-städtischem Erbschaftssteuerrecht steuerpflichtiges Legat in der Höhe von CHF 100'000.- handelt und die Erbschaftssteuer entsprechend zu veranlagern sei. Falls die Steuerrekurskommission für den Erlass von Feststellungsverfügungen nicht zuständig sei, sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese eine Feststellungsverfügung erlasse, ob eine Erbschaftssteuer- oder Querschenkungssteuerpflicht bestehe. Alles unter o/e-Kostenfolge.

Mit Vernehmlassung vom 1. Dezember 2023 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses soweit darauf einzutreten sei. Bezüglich des Wiedererwägungsgesuchs vom 18. September 2023 hält sie fest, dass damit ein neuer Sachverhalt geltend gemacht werde. Dieser sei von der Steuerverwaltung bisher weder geprüft noch beurteilt worden. Deren Prüfung werde in einem separaten noch hängigen Verfahren erfolgen.

Weder ein zweiter Schriftenwechsel noch eine mündliche Verhandlung hat stattgefunden. Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

2. a) Der Rekurrent beantragt die Feststellung, dass es sich um ein nach basel-städtischem Erbschaftssteuerrecht steuerpflichtiges Legat in der Höhe von CHF 100'000.- handelt und die Erbschaftssteuer entsprechend zu veranlagern sei. Falls die Steuerrekurskommission für den Erlass von Feststellungsverfügungen nicht zuständig sei, sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese eine Feststellungsverfügung erlasse, ob eine Erbschaftssteuer- oder Querschenkungssteuerpflicht bestehe. Alles unter o/e-Kostenfolge.

b) Hinsichtlich des Gesuch um Wiedererwägung vom 18. September 2023 stellt die Steuerverwaltung im Rahmen der Vernehmlassung dessen Bearbeitung in Aussicht. Dem Gericht liegen keine weiteren Informationen über den Verfahrensstand des Gesuchs vor.

c) Im vorliegenden Fall geht es einzig um die Frage der Rechtmässigkeit des Nichteintretensentscheid durch die Steuerverwaltung. Im Rekursverfahren wird bloss geprüft, ob der Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt ist. Auf materiell inhaltliche Beschwerden kann nicht eingegangen werden.

3. a) Nach § 160 Abs. 1 StG kann die betroffene Person gegen eine Veranlagung der Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Steuerverwaltung schriftlich Einsprache erheben.

b) Ist die Steuerverwaltung auf eine Einsprache nicht eingetreten, kann das im Einspracheverfahren Versäumte im Verfahren vor der Steuerrekurskommission nicht mehr nachgeholt werden. Vor der Steuerrekurskommission kann in diesem Fall nur geltend gemacht werden, dass die Steuerverwaltung zu Unrecht einen Nichteintretensentscheid gefällt habe, weshalb materielle Vorbringen nicht mehr gehört werden können (Biaggi in Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 164 N 13).

c) Die Legitimation zur Einsprache setzt ein Rechtsschutzinteresse voraus. Ein solches Interesse einer steuerpflichtigen Person liegt vor, wenn dieses durch die Veranlagungsverfügung in ihren steuerrechtlichen Interessen verletzt ist. Sie muss mit anderen Worten durch den von der Steuerverwaltung erlassenen Entscheid beschwert sein. Das steuerrechtliche Interesse ist mit dem im

Verwaltungsrecht geltenden schutzwürdigen Interesse gleichzusetzen. Das schutzwürdige Interesse muss nicht rechtlicher Natur sein. Als schutzwürdig gilt auch ein rein tatsächliches Interesse. Kein steuerrechtliches Interesse ist anzunehmen, wenn die Einsprache nicht auf eine erhöhende bzw. verringernde Abänderung der steuerbestimmbaren Faktoren, des Steuersatzes, der Steuerbeträge oder auf den Beginn bzw. das Ende der Steuerpflicht abzielt (Biaggi in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, §160 N 13 ff, Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, 1150, Urteil des Bundesgerichts 2C_254/2014, vom 11. Dezember 2014, E 3.2).

4. a) Der Rekurrent beehrte in seiner Einsprache gegen die Erbschaftssteueranlagung, dass diese dahingehend zu rektifizieren resp. zu ergänzen sei, dass das in der Veranlagungsverfügung nicht aufgeführte, jedoch an ihn als Vermächtnisnehmer bereits ausbezahlte Vermächtnis als solches anzuerkennen und ordnungsgemäss zu besteuern sei.

b) Der Rekurrent begründet sein schutzwürdiges Interesse einerseits damit, dass das handschriftliche Testament vom 6. Dezember 2020 nicht nichtig sei und er somit als Vermächtnisnehmer anzuerkennen sei. Von der Steuerverwaltung sei andererseits zwar keine Erbschaftsteuer erhoben worden, diese werde jedoch die Ausrichtung des Betrages von CHF 100'000.- voraussichtlich als steuerpflichtige Querschekung der Alleinerbin behandeln. Aus diesem Grund habe der Rekurrent ein schutzwürdiges Interesse daran zu klären, ob es sich beim betreffenden Vermögensübergang um ein Legat oder eine Querschekung handle.

5. a) Tatsächlich ergibt sich, dass weder die Testamentsmitteilung vom 10. Februar 2022 noch die Erbschaftsteueranlagung vom 7. Februar 2023 den Rekurrenten als Vermächtnisnehmer aufführte. Die gestellten Begehren zielen einzig auf die Feststellung der Ausrichtung des Legats über CHF 100'000.- an den Rekurrenten sowie deren erbschaftssteuerrechtliche Erfassung ab. Dabei handelt es sich jedoch um eine offene oder unklare erbrechtliche Frage, deren Klärung nicht in einem steuerlichen Rechtsmittelverfahren stattzufinden hat. Strittige Fragen erbrechtlicher Natur, wie bspw. der Anspruch auf Ausrichtung eines Vermächtnisses, sind im dafür vorgesehenen zivil- und erbrechtlichen Verfahren zu entscheiden. Dies scheint letztlich auch der Rekurrent in Ziff. 4 seines Rekurses selbst anzuerkennen.

b) Ferner wurde seitens des Rekurrenten weder geltend gemacht, noch ist aus den Unterlagen ersichtlich, dass er die Verfügungen des Erbschaftsamts angefochten hat. Ein solches Vorgehen wäre jedoch angezeigt gewesen, um auf dem zivilrechtlichen Weg auf eine allfällige Unklarheit bzw. Unstimmigkeit in Bezug auf die beiden vorhandenen Testamente hinzuweisen bzw. dagegen vorzugehen. Diesbezüglich ist auch anzumerken, dass das Erbschaftsamt in der Testamentsmitteilung explizit auf diese Möglichkeit hingewiesen hatte.

c) Somit war im Zeitpunkt des Einspracheentscheids die rechtliche Situation hinsichtlich der beiden vorhandenen Testamente bzw. der Rechtmässigkeit des ausgerichteten Legats noch nicht geklärt. Für die vorliegende Frage der Rechtmässigkeit des ergangenen Einspracheentscheides kann die erst mit dem Wiedererwägungsgesuch vom 18. September 2023 eingereichte Erklärung des Vereins C nicht beachtet werden.

d) Aus dem Gesagten geht hervor, dass der Rekurrent kein schutzwürdiges Interesse daran hatte, die in erbrechtlicher Hinsicht unklare erbrechtliche Frage im Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung zu klären. Somit fehlte es im Einspracheverfahren an einer Eintretensvoraussetzung. Der Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung war daher zu Recht ergangen. Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

6. [Kosten]

Beschluss

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2.-3. [...]