

**BStP | 2023 | Nr. 7**

Betreff:	Revision, Rechtsmittelweg, Zuständigkeit
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	19. Januar 2023
Verfahrensnummer:	STRK.2022.22

Die Zuständigkeit der Steuerrekurskommission beschränkt sich auf die Überprüfung von Einspracheentscheiden. Beurteilungen der Steuerverwaltung können erst nach nochmaliger eigener Überprüfung bei der Steuerrekurskommission anhängig gemacht werden. Der Gesetzgeber hat mit Ausnahme der Anfechtung von Sicherstellungsverfügungen keine Möglichkeit eines Sprungrekurses an die Steuerrekurskommission vorgesehen. Gegen die Abweisung eines Revisionsbegehrens sowie gegen den bei Zulassung der Revision neu gefällten Entscheid können die gleichen Rechtsmittel ergriffen werden, wie gegen den früheren Entscheid. Der korrekte Rechtsmittelweg hängt davon ab, wofür das Revisionsbegehren gestellt worden ist. Wird ein Revisionsbegehren bezüglich einer Veranlagungsverfügung gestellt, so hat die Steuerverwaltung eine gegen diesen Revisionsentscheid gerichtete Einsprache mittels Einspracheverfahren zu überprüfen. Wird hingegen ein Revisionsbegehren betreffend eines Einspracheentscheides gestellt, so ist das korrekte Rechtsmittel der Weiterzug mittels Rekurses an die Steuerrekurskommission.

Sachverhalt:

A. Mit Kaufvertrag vom 27. Mai 2016 erwarb die Rekurrentin, X., sämtliche 18'000 Inhaberaktien der Y. AG sowie sämtliche Aktionärsdarlehen der Verkäufer an dieselbe. Das Hauptaktivum der Y. AG war die Liegenschaft Z-strasse xx, Basel (Grundbuch Sektion x / xxxx).

Die Meldung des Grundstückübertragungsgeschäfts vom TT.MM.JJJJ an die Steuerverwaltung erfolgte am TT.MM.JJJJ. In der Deklaration wurde ein Entgelt von CHF ... zu einem Steuersatz von 3% angegeben, was einen Steuerbetrag in Höhe von CHF ... ergab.

Am 22. Juni 2016 eröffnete die Steuerverwaltung der Rekurrentin im amtlichen Veranlagungsverfahren, dass der Kaufvertrag der Handänderungssteuer unterliege und veranlagte entsprechend der Meldung eine Handänderungssteuer in Höhe von CHF

Mit Schreiben vom 22. Mai 2017 stellte die Rekurrentin ein Gesuch um Revision der Handänderungssteueranlagung vom 22. Juni 2016. Die Parteien hätten sich am 31. März / 1. April 2017 auf eine pauschale Kaufpreisreduktion von CHF ... geeinigt. Dem Gesuch wurde entsprochen und eine Rückerstattung in Höhe von CHF ... veranlasst.

B. Mit Schreiben vom 17. November 2021 stellte die Rekurrentin bei der Steuerverwaltung einen Antrag auf Rückerstattung eines Teils der Handänderungssteuern, die im Jahr 2016 entrichtet worden sind. Sie führte aus, bei der Deklaration der Handänderungssteuer bezüglich der Handänderung der Liegenschaft Z-strasse xx, Basel, habe sie es irrtümlicherweise unterlassen, die Steuerbefreiung für den selbstbewohnten Teil zu beantragen.

Mit Entscheid vom 23. Februar 2022 trat die Steuerverwaltung auf das Gesuch nicht ein. Zur Begründung führte sie an, gemäss § 174 StG sei ein Revisionsbegehren schriftlich und begründet unter Nennung des Revisionsgrundes einzureichen. Das Revisionsbegehren müsse innerhalb

von 90 Tagen ab Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber 10 Jahre nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides eingereicht werden. Implizit werde als Revisionsgrund das Mietverhältnis der Rekurrentin geltend gemacht, welches ihr spätestens mit Mietvertrag vom 1. Juli 2017 bekannt gewesen sein müsse. Damit sei die 90-tägige Frist längst verstrichen, weshalb auf das Revisionsgesuch nicht einzutreten sei.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich das Schreiben vom 8. März 2022. Die Rekurrentin, vertreten durch Q., erhebt darin Einsprache, eventualiter Rekurs, mit dem Antrag, den Entscheid der Steuerverwaltung aufzuheben, auf das Rückerstattungs-gesuch einzutreten und es mit dem Betrag von CHF ... gutzuheissen bzw. die Sache an die Steuerverwaltung zurückzuweisen mit der Weisung, das Gesuch gutzuheissen.

Mit Verfügung vom 15. März 2022 sistiert die Steuerrekurskommission das Verfahren und weist die Steuerverwaltung an, mitzuteilen, ob sie die Eingabe vom 8. März 2022 als Einsprache entgegennehme. Mit Schreiben vom 19. April 2022 teilt die Steuerverwaltung mit, dass sie bereits einen Entscheid ausgefertigt habe und bei erneuter Befassung mit der Sache gleich entscheiden würde. Daher wird die Sistierung des Verfahrens mit Verfügung vom 20. April 2022 aufgehoben.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2022 beantragt die Rekurrentin erneut die Durchführung eines Einspracheverfahrens. Zudem sei auf das Gesuch einzutreten und die Rückerstattung in Höhe von CHF ... zu gewähren.

Mit Vernehmlassung vom 13. Juni 2022 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei.

Mit Replik vom 22. Juni 2022 beantragt die Rekurrentin, das Verfahren sei auf die Frage zu beschränken, ob das Verfahren als erledigt abzuschreiben und die Steuerverwaltung anzuweisen sei, einen Einspracheentscheid zu erlassen oder im Falle der Weiterführung des Rekursverfahrens sei ihr eine angemessene Frist zur Stellungnahme zur Vernehmlassung einzuräumen.

Mit Duplik vom 6. Juli 2022 hält die Steuerverwaltung an ihren Rechtsbegehren fest.

Mit Triplik vom 3. August 2022 hält die Rekurrentin an ihren Anträgen fest.

Mit Quadruplik vom 30. August 2022 hält auch die Steuerverwaltung an ihren Anträgen fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen:

1. a) Gemäss § 14 Abs. 2 des Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 26. Juni 1996 (Handänderungssteuergesetz, HStG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Die vorliegende Eingabe gegen den Entscheid der Steuerverwaltung vom 23. Februar 2022 datiert vom 8. März 2022 und erweist sich damit als fristgerecht eingereicht und begründet. Die Vertreterin der Rekurrentin ist gehörig bevollmächtigt.

b) Das Vorliegen der Eintretensvoraussetzungen ist infolge der *Offizialmaxime* von Amtes wegen zu prüfen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 140 N 4). Der Rekurs setzt das Vorliegen eines Anfechtungsobjektes voraus. Gemäss § 14 Abs. 2 HStG ist das Anfechtungsobjekt ein Einspracheentscheid. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um einen Sachentscheid, Nichteintretensentscheid, Abschreibebeschluss oder Kostenentscheid handelt (vgl. Hunziker/Bigler in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage 2022, Art. 140

N 6). Auf das Vorliegen eines Einspracheentscheides ist einzig zu verzichten, wenn eine Rechtsverweigerung bzw. Rechtsverzögerung geltend gemacht wird (vgl. Hunziker/Bigler, a.a.O., Art. 140 N 12).

c) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung das Rückerstattungsgesuch der Rekurrentin zu Recht als Revisionsgesuch behandelt hat und gegebenenfalls, ob die Steuerverwaltung zu Recht keine Einsprache gegen den Nichteintretensentscheid zugelassen sondern an die Steuerrekurskommission verwiesen hat.

2. a) Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, dass es sich beim Rückerstattungsgesuch um ein Revisionsbegehren handle, da es sich auf eine rechtskräftige Verfügung beziehe. Dies gelte, auch wenn sich die Rekurrentin in ihrem Gesuch formell auf § 202 StG berufen habe. Deshalb sei das Gesuch im Entscheidverfahren und eben nicht in einem Veranlagungsverfahren ergangen. Folglich sei richtigerweise ein Entscheid gefällt worden, welcher mittels Rekurs anzufechten sei.

b) Die Rekurrentin hingegen ist der Ansicht, dass der Entscheid der Steuerverwaltung vom 23. Februar 2022 nicht einen Entscheid über ein Revisionsbegehren darstelle, sondern dass es sich dabei um eine Veranlagungs- oder sonstige Verfügung im Sinne von § 160 StG handle, gegen welche zunächst Einsprache erhoben werden könne. Die Rekurrentin begründet ihre Ansicht damit, dass vor Ablauf von sechs Jahren der steuerprivilegierende Tatbestand von § 4 Abs. 2 lit. a HStG nicht erfüllt sein und damit keine definitive Veranlagung erfolgen könne. Doch auch wenn ein Entscheid über ein Revisionsbegehren vorliegen würde, müsse gemäss § 175 Abs. 2 und 3 StG vor dem Rekursverfahren ein Einspracheverfahren durchgeführt werden.

c) Mit dem Erwerb von Anteilsrechten an einer Immobiliengesellschaft entsteht eine Handänderungssteuerforderung (vgl. § 3 Abs. 3 lit. f i.V.m. § 8 Abs. 1 HStG). Diese wird durch die Steuerverwaltung im Falle der Übertragung von Anteilsrechten an Immobiliengesellschaften stets amtlich veranlagt (vgl. § 11 Abs. 1 lit. d HStG), auch wenn die steuerpflichtige Person die Steuer zunächst selbst veranlagt und deren Deklaration durch die Steuerverwaltung im Nachgang als korrekt beurteilt wird (vgl. Stadlin/Hochstrasser in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 11 HStG N 7 f.). Durch die Veranlagung wird die Steuerschuld verbindlich festgestellt (vgl. Jaussi in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 159 N 1).

d) Gemäss § 14 Abs. 1 HStG kann gegen die Steuerveranlagungsverfügung innerhalb von 30 Tagen nach ihrer Zustellung schriftlich und begründet Einsprache erhoben werden. Nach Ablauf dieser gesetzlich verankerten Verwirkungsfrist erwächst eine Steuerveranlagung in Rechtskraft und kann nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden (vgl. Heuberger in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 173 N 3 und 10). Ebendiese Konsequenz tritt ein, wenn die steuerpflichtige Person die Steuerveranlagung entsprechend ihrer Deklaration und ohne Vorbehalt begleicht (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt VD.2017.67 vom 16. April 2018 E. 3.2; STRKE 31/2001 vom 29. März 2001 E. 4a).

e) Die Rekurrentin führt an, bei der Verfügung vom 22. Juni 2015 sei einzig ein unverbindlicher Rechtszustand festgestellt worden, da der Privilegierungstatbestand erst nach Ablauf von sechs Jahren erfüllt sein könne. Dem kann nicht gefolgt werden. Diese sechsjährige Frist ist weder geeignet, den Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung auf einen späteren Zeitpunkt als das Verstreichen der Einsprachefrist zu verlagern, noch kann sie den für den Beginn des Fristenlaufs relevanten Zeitpunkt, nämlich die Zustellung der Verfügung gemäss § 14 Abs. 1 HStG, verschieben oder gar die Einsprachefrist von 30 Tagen verlängern. Massstab für die Richtigkeit der Steuerforderung bildet nach einem abgeschlossenen Veranlagungsverfahren die mit dem Verstreichen der ordentlichen Rechtsmittelfrist grundsätzlich unanfechtbar gewordene Veranlagungsverfügung. Die Handänderungssteuer wurde vorliegend auch nicht aufgrund einer nichtigen Verfügung bezahlt, was zu Recht nicht geltend gemacht wurde. Es ist somit zusammenfassend

festzuhalten, dass es sich bei der Veranlagungsverfügung vom 22. Juni 2016 um eine in Rechtskraft erwachsene Verfügung handelt, denn sie wurde innert Einsprachefrist nicht angefochten und die Rekurrentin hat die Handänderungssteuer vorbehaltlos entrichtet.

f) Eine in formelle Rechtskraft erwachsene, jedoch materiell fehlerhafte Veranlagungsverfügung kann durch das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision berichtigt werden. Da sich das Rückerstattungsgesuch somit gegen eine in Rechtskraft erwachsene Verfügung richtet, hat die Steuerverwaltung das Gesuch zu Recht als Revisionsbegehren qualifiziert und behandelt.

3. a) Es stellt sich nun die Frage, welches Rechtsmittel gegen den Entscheid der Steuerverwaltung vom 23. Februar 2022 zu ergreifen ist. Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, sie habe einen bei der Steuerrekurskommission anfechtbaren Entscheid gefällt, wohingegen nach Meinung der Rekurrentin zunächst ein Einspracheverfahren durchzuführen ist.

b) Die Zuständigkeit der Steuerrekurskommission beschränkt sich auf die Überprüfung von Einspracheentscheiden (vgl. § 136 Abs. 1 StG sowie § 164 Abs. 1 StG; Schilling in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, §.136 N 5; Jordan, a.a.O., § 160 N 4). Dabei ist klarzustellen, dass nicht die Bezeichnung der in Frage stehenden Verfügung bzw. des in Frage stehenden Entscheides massgeblich sein kann. Voraussetzung für ein Rekursverfahren ist aufgrund des klaren Wortlautes von § 160 Abs. 1 StG die Durchführung eines Einspracheverfahrens und dessen Abschluss mit einem Einspracheentscheid. Das heisst, Beurteilungen der Steuerverwaltung können erst nach nochmaliger eigener Überprüfung bei der unabhängigen Steuerrekurskommission anhängig gemacht werden (vgl. Jordan, a.a.O., § 160 N 4). Der basel-städtische Gesetzgeber hat mit Ausnahme der Anfechtung von Sicherstellungsverfügungen gemäss § 203 f. StG keine Möglichkeit eines Sprungrekurses an die Steuerrekurskommission vorgesehen (vgl. Jordan, a.a.O., § 160 N 4).

c) Gemäss § 175 Abs. 1 StG hebt die Behörde den früheren Entscheid auf und fällt einen neuen Entscheid, wenn sie das Revisionsbegehren für begründet erachtet. Gegen die Abweisung des Revisionsbegehrens sowie gegen den bei Zulassung der Revision neu gefällten Entscheid können die gleichen Rechtsmittel ergriffen werden, wie gegen den früheren Entscheid (vgl. § 175 Abs. 2 StG). Der korrekte Rechtsmittelweg hängt somit davon ab, wofür das Revisionsbegehren gestellt worden ist. Wird ein Revisionsbegehren bezüglich einer Veranlagungsverfügung gestellt, so hat die Steuerverwaltung eine gegen diesen Revisionsentscheid gerichtete Einsprache mittels Einspracheverfahren zu überprüfen. Wird hingegen ein Revisionsbegehren betreffend eines Einspracheentscheides gestellt, so ist das korrekte Rechtsmittel der Weiterzug mittels Rekurses an die Steuerrekurskommission.

d) Im vorliegenden Fall wurde das Revisionsbegehren bezüglich der rechtskräftig gewordenen Veranlagungsverfügung vom 22. Juni 2016 gestellt. Gegen einen abweisenden Revisionsentscheid einer Veranlagungsverfügung kann das Rechtsmittel eingelegt werden, welches gegen die ursprüngliche Verfügung hätte ergriffen werden können (vgl. § 175 Abs. 2 StG). Folglich ist das korrekte Rechtsmittel gegen den Revisionsentscheid die Einsprache. Die Steuerverwaltung hat im vorliegenden Falle jedoch noch kein Einspracheverfahren durchgeführt. Im Gegenteil hat sie sich einem Einspracheverfahren verweigert und ausgeführt, ein Einspracheverfahren würde zum gleichen Resultat führen, wie der Revisionsentscheid an sich. Es besteht zwar ein gewisses Risiko eines Leerlaufs, wenn die Steuerverwaltung den gleichen Sachverhalt zweimal zu prüfen hat. Allerdings ist dies auch im ordentlichen Steuerverfahren der Fall. Da die Steuerverwaltung sich der Durchführung eines Einspracheverfahrens verweigert hat, liegt kein gültiges Anfechtungsobjekt für einen Rekurs an die Steuerrekurskommission vor. Somit ist mangels gültigen Anfechtungsobjekts auf den Rekurs nicht einzutreten.

4. [Kosten]

Beschluss:

://: 1. Auf den Rekurs wird nicht eingetreten und das Verfahren wird zur Durchführung eines Einspracheverfahrens an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
[2.-4.]