



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 30. November 2023

Mitwirkende

lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel (Vorsitz),
lic. iur. Debora von Orelli, Dr. Philipp Ziegler,
MLaw Nora Heuberger und
MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)

Parteien

A.X.

[...]

B.X.

[...]

C.X.

[...]

D.X.

[...]

E.X.

[...]

F.X.

[...]

G.X.

[...]

H.X.

[...]

I.X.

[...]

alle vertreten durch

A, Rechtsanwalt,

[...]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt

Fischmarkt 10, 4001 Basel

Gegenstand

Erbschaftssteuer im Nachlass B (sel.)

(Rückerstattungszins, § 195 Abs. 3 StG)

Sachverhalt

- A. Am 10. Dezember 2016 verstarb Frau B in Basel. Mit vom 30. Juni 2017 datierendem provisorischem Inventar setzte das Erbschaftsamt Basel-Stadt das provisorische Reinvermögen auf CHF 101'225'855'52 fest.

Die Rekurrierenden, A.X, B.X., C.X., D.X., E.X., F.X., G.X., H.X. und I.X. ersuchten das Erbschaftsamt um Zustellung der provisorischen Erbschaftssteuerrechnung.

Die Steuerverwaltung ermittelte eine provisorische Erbschaftssteuer in Höhe von CHF 39'165'728.00. Die provisorische Veranlagung NL 2016 [...] datiert vom 15. Dezember 2017. Die Rekurrierenden leisteten daraufhin eine Akontozahlung in der Höhe von CHF 39'165'728.00.

Mit der definitiven Veranlagungsverfügung NL 2016 [...] vom 10. März 2022 setzte die Steuerverwaltung die definitive Erbschaftssteuer auf CHF 35'927'832.50 fest. Daraufhin bezahlte die Steuerverwaltung den zu viel bezahlten Betrag von CHF 3'237'895.50 zuzüglich einer Zinsgutschrift von CHF 798.40 für den Zeitraum zwischen der Akontozahlung am 15. Februar 2018 und der Fälligkeit der Erbschaftssteuer am 23. Februar 2018 (ein Jahr nach Testamentseröffnung am 23. Februar 2017) von Amtes wegen zurück.

- B. Mit Schreiben vom 19. April 2022 machten die Rekurrierenden geltend, dass die Akontozahlung infolge eines allseitigen Irrtums zu hoch ausgefallen sei und deshalb der zu viel bezahlte Betrag samt Rückerstattungszins von 3% zurückzubezahlen sei.

Die Steuerverwaltung nahm das Schreiben als Einsprache entgegen und wies diese mit Entscheid vom 19. September 2022 ab.

- C. Mit Schreiben vom 20. Oktober 2022 erheben die Rekurrierenden, vertreten durch A, Rechtsanwalt, Rekurs und beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben und es sei der Zins zu 3.5% p.a. seit Fälligkeit der Erbschaftssteuer am 23. Februar 2018 bis Ende 2021, sowie zu 3% seit dem 1. Januar 2022 bis zu seiner Rückerstattung auf dem zu viel bezahlten Erbschaftssteuerbetrag in Höhe von CHF 3'238'693.90 zu vergüten. Unter o/e-Kostenfolge.

In ihrer Vernehmlassung vom 3. Januar 2023 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 7. März 2023, Duplik vom 14. April 2023, Triplik vom 26. April 2023 sowie Quadruplik vom 23. Mai 2023 halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

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

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrierenden sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 19. September 2022 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Vertreter ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 20. Oktober 2022 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Die Rekurrierenden beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 19. September 2022 betreffend Erbschaftssteuer im Nachlass B (sel.) aufzuheben und es sei der Zins zu 3.5% p.a. seit Fälligkeit der Erbschaftssteuer am 23. Februar 2018 bis Ende 2021, sowie zu 3% seit dem 1. Januar 2022 bis zu seiner Rückerstattung auf dem zu viel bezahlten Erbschaftssteuerbetrag in Höhe von CHF 3'238'693.90 zu vergüten. Unter o/e-Kostenfolge.

 - b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht den Rückerstattungszins auf dem zu viel bezahlten Erbschaftssteuerbetrag verweigert hat.

3.
 - a) Die steuerpflichtige Person kann einen von ihr bezahlten Steuerbetrag zurückfordern, wenn sie irrtümlicherweise eine ganz oder teilweise nicht geschuldete Steuer bezahlt hat (§ 202 Abs. 1 StG).

 - b) Bei der Steuerzahlung erfolgt ein Zinsausgleich auf den Fälligkeitstermin (§ 195 Abs. 1 StG). Der Zinsausgleich geht zulasten der steuerpflichtigen Person für alle nach der Fälligkeit geleisteten Steuerzahlungen (Belastungszins), zugunsten der steuerpflichtigen Person für alle vor der Fälligkeit geleisteten Akontozahlungen (Vergütungszins; § 195 Abs. 2 StG). Ein Zinsausgleich erfolgt auch auf Steuerrückerstattungen im Sinne von § 202 StG (Rückerstattungszins; § 195 Abs. 3 StG). Der Rückerstattungszins wird auf zu viel bezogenen Steuerbeträgen, die auf eine nachträglich herabgesetzte definitive oder provisorische Veranlagung zurückzuführen sind, gewährt. Er entspricht dem Belastungszins (§ 139 Abs. 2 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000, StV).

 - c) Die Steuerverwaltung kann der steuer- oder zahlungspflichtigen Person eine provisorische Steuerrechnung zustellen, wenn eine solche verlangt wird, wenn die Höhe

des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrags es rechtfertigt oder wenn die Veranlagung nicht beizeiten abgeschlossen werden kann (§ 197a Abs. 1 StG). Die provisorisch bezogene Steuer wird in der definitiven Steuerabrechnung angerechnet (§ 197a Abs. 3 StG). Die provisorische Steuerrechnung kann in Form einer anfechtbaren und nach § 198 StG vollstreckbaren Verfügung (Akontozahlungsverfügung) eröffnet werden (§ 197a Abs. 4 StG).

4. a) Die Steuerverwaltung macht geltend, dass § 195 Abs. 3 StG nicht anwendbar sei, da der Rückerstattungszins auf zu viel bezogenen Steuerbeträgen nur gewährt würde, falls es sich bei der provisorischen Veranlagung um eine vollstreckbare Akontoeinzahlungsverfügung gemäss § 197a Abs. 4 StG handle. Nur diese könne zu einem Irrtum gemäss § 202 StG führen und somit zur Verzinsung der Rückerstattung berechtigen. Provisorische Veranlagungen oder Steuerrechnungen, mit denen die steuerpflichtigen Personen verbindlich zu Voraus- oder Akontozahlungen verpflichtet werden können, seien dem geltenden Bezugssystem des Kantons Basel-Stadt fremd. In gewissen Situationen bestehe das Bedürfnis nach einer vorläufigen Klärung hängiger Veranlagungen oder nach einem provisorischen Bezug der voraussichtlichen Steuer. Die in § 197a Abs. 1 StG normierte Regelung sehe daher die Möglichkeit einer provisorischen Veranlagung vor, wenn die steuerpflichtige Person eine solche verlange, wenn die Höhe des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrags es rechtfertige oder wenn die Veranlagung nicht beizeiten abgeschlossen werden könne und daher ein Steuerausfallrisiko bestehe. Es sei festzuhalten, dass eine provisorische Veranlagung oder Steuerrechnung, mit welcher die steuerpflichtige Person verbindlich zu Voraus- oder Akontozahlungen verpflichtet werden kann, im Kanton Basel-Stadt nur im Rahmen von § 197a Abs. 4 StG möglich sei. Eine solche liege in casu aber gerade nicht vor. Die Veranlagung NL 2016 [...] vom 15. Dezember 2017 sei in der Folge auf Ersuchen der Rekurrierenden hin ergangen. Im Zeitpunkt der gestützt darauf erfolgten Akontozahlung sei sodann klar gewesen, dass es sich lediglich um eine unverbindliche und provisorische Berechnung der Steuerschuld handle, zumal sie auf den im provisorischem Inventar vom 30. Juni 2017 aufgeführten Werten beruhe.

b) Der Rückerstattungszins wird auf zu viel bezogenen Steuerbeträgen, die auf eine nachträglich herabgesetzte definitive oder provisorische Veranlagung zurückzuführen sind, gewährt. Er entspricht dem Belastungszins (§ 139 Abs. 2 StV). § 195 Abs. 3 StG hält fest, dass ein Zinsausgleich auch auf Steuerrückerstattungen im Sinne von § 202 StG (Rückerstattungszins) zu bezahlen ist. Die Steuerverwaltung kann der steuerpflichtigen Person eine provisorische Steuerrechnung zu stellen, wenn eine solche verlangt wird, wenn die Höhe des mutmasslichen geschuldeten Steuerbetrags es

rechtfertigt oder wenn die Veranlagung nicht beizeiten abgeschlossen werden kann (§ 197a Abs. 1 StG).

c) Eine provisorische Steuerrechnung stellt grundsätzlich keine rechtskräftige Verfügung dar und berechtigt daher nicht zur Rechtsöffnung, sofern sie nicht gemäss § 197a Abs. 4 StG in Form einer anfechtbaren Akontozahlungsverfügung eröffnet wird. Die Steuerverwaltung bestreitet schon im Grundsatz, dass sie eine provisorische Veranlagung erlassen habe. Sie habe bloss eine provisorische Berechnung mit einem leeren Einzahlungsschein zugestellt. Diese stelle keine Verfügung dar. Sie habe im Übrigen die provisorische Veranlagung nicht unterzeichnet. Es ist der Steuerverwaltung beizupflichten, dass sie im vorliegenden Fall keine anfechtbare Akontozahlungsverfügung gemäss § 197a Abs. 4 StG erlassen hat. Die Veranlagung NL 2016 [...] vom 15. Dezember 2017 ist jedoch als provisorische Steuerrechnung gemäss § 197a Abs. 1 StG zu beurteilen, welche im Gesetz unter dem Titel „provisorische Veranlagung“ subsumiert wird. Die Veranlagung NL 2016 [...] erfüllt alle Details einer provisorischen Rechnung gemäss § 197a Abs. 1 StG, was von der Steuerverwaltung auch so bejaht wird. Aber auch dieser Absatz läuft im Steuergesetz unter dem Titel provisorische Veranlagung und ist deshalb als provisorische Veranlagung gemäss Steuergesetz anzusehen. Diese Ansicht wird auch noch dadurch bestärkt, dass mutmasslich nicht jede Person eine solche Berechnung verlangen kann, sondern nur Personen, welche ein begründetes Interesse an einer solchen provisorischen Rechnung geltend machen können. Dies ist als qualifizierendes Element zu werten, was zur Folge hat, dass eine provisorische Rechnung auch ein bestimmtes Gewicht im Sinne einer provisorischen Veranlagung hat.

d) Die Steuerverwaltung macht weiter geltend, es sei «lediglich» ein Einzahlungsschein und keine Rechnung zugestellt worden. Der Einzahlungsschein wurde aber in Kombination mit der provisorischen Veranlagung NL 2016 [...] vom 15. Dezember 2017 zugestellt. Er wurde durch die Steuerverwaltung sogar bereits vorausgefüllt, und zwar mit genau dem Betrag, der mit der provisorischen Veranlagung berechnet wurde. Das drückte die klare Erwartung der Steuerverwaltung aus, dass auch genau dieser Betrag bezahlt werden sollte. Folgerichtig ist auch in der Korrespondenz zwischen dem Erbschaftsamt und dem Erbschaftsverwalter bzw. dessen Assistentin, ebenfalls von einer Erbschaftssteuerrechnung die Rede und nicht «lediglich» von einem Einzahlungsschein, der als Zahlungshilfe dienen soll (vgl. E-Mails vom 5. Dezember 2017, S. 89 der Rekursakten). Der Betrag, welcher die Rekurrierenden einzahlen sollten, wurde somit bereits festgelegt und konnte durch die Rekurrierenden nicht reduziert werden.

e) Die Steuerverwaltung geht davon aus, dass nur eine provisorische Veranlagung gemäss § 197a Abs. 4 StG zu einem Irrtum führen könne. Bei einem Irrtum handelt es sich um eine falsche Vorstellung über die Wirklichkeit. Der gemäss § 202 Abs. 1 StG verlangte Irrtum muss in Anlehnung an das privatrechtliche Bereicherungsrecht weit ausgelegt werden und kann sich sowohl auf den Bestand als auch auf den Umfang der Steuerforderung beziehen. Es dürfen in diesem Zusammenhang zudem keine hohen Anforderungen gestellt werden. Jede Art des Irrtums, Rechtsirrtum oder Tatirrtum, entschuldbarer oder unentschuldbarer Irrtum soll zur Rückforderung gemäss § 202 StG berechtigen. Die Fehlvorstellung muss im Zeitpunkt der Zahlung bestanden haben und für die Zahlung kausal gewesen sein (vgl. Hentz/Sibold, in: Tarolli Schmidt/Villars/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 202 N 13). § 202 StG statuiert im Steuergesetz den allgemein anerkannten Anspruch auf Rückerstattung bei ungerechtfertigter Bereicherung und verdrängt damit den ansonsten als allgemeiner Rechtsgrundsatz auch im öffentlichen Recht analog anwendbaren Art. 62 f. OR (vgl. Hentz/Sibold, a.a.O., § 202 N 2). Zu einer ungerechtfertigten Bereicherung gehört auch der Zins, den der ungerechtfertigt Bereicherte in der Zeit zwischen dem Empfang und der Rückerstattung der Leistung bezogen hat (vgl. BGE 143 II 37 E. 5.4). Diese Zinspflicht wird in § 195 Abs. 3 StG mit Verweis auf § 202 StG statuiert. § 202 StG deckt beispielsweise Fälle ab, in denen nach Bezahlung einer provisorischen Steuerrechnung festgestellt wird, dass die definitive Steuerrechnung tiefer ausfallen wird (vgl. Ludwig/Wamister, a.a.O., § 197 N 9 sowie Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich 2018, S. 469, wonach bei der Rückerstattung zu viel bezogener Beträge, die auf eine nachträglich herabgesetzte provisorische oder definitive Veranlagung oder Rechnung zurückzuführen sind, ein Rückerstattungszins gewährt wird). Entsprechend führt auch § 139 Abs. 2 StV aus, dass der in § 195 Abs. 3 StG mit Verweis auf § 202 StG statuierte Rückerstattungszins auf zu viel bezogenen Steuerbeträgen, die auf eine nachträglich herabgesetzte definitive oder provisorische Veranlagung zurückzuführen sind, gewährt wird.

f) Der Kanton Basel-Stadt stellt in der Regel keine provisorischen Rechnungen oder provisorischen Veranlagungen aus. Vorliegend wurde jedoch mit Datum vom 15. Dezember 2017 eine als „provisorische Veranlagung“ bezeichnete Veranlagung mit der Veranlagungs-Nummer NL 2016 [...] ausgestellt und zusammen mit dieser provisorischen Veranlagung wurde ein durch die Steuerverwaltung vorausgefüllter Einzahlungsschein zugestellt. Der auf dem Einzahlungsschein vorausgefüllte Betrag entsprach genau dem Betrag, der mit der provisorischen Veranlagung berechnet wurde. Dadurch hatten die Rekurrierenden keine Möglichkeit, einen tieferen Betrag einzubzahlen. Bei einer nachweislich zu hoch ausgestellten Rechnung nach § 197a Abs. 1

StG, welche zudem zusammen mit einem vorausgefüllten Einzahlungsschein ausgestellt wurde sollte das Irrtumserfordernis nach § 202 Abs. 1 StG verobjektiviert angeschaut werden. Wie von den Rekurrierenden ausgeführt, ist das Irrtumserfordernis weit zu fassen (vgl. Hentz/Sibold, a.a.O., § 202 N 13). Es braucht kein „Verschulden“. Es genügt, dass sich der Nachlassverwalter nicht im Klaren sein konnte, dass es aufgrund der noch offenen Verfahren noch zu einer Reduktion kommen wird. Auch die Rekurrierenden selbst befanden sich in einem Irrtum, indem sie aufgrund der als „provisorische Veranlagung“ bezeichneten Rechnung und dem vorausgefüllten Einzahlungsschein davon ausgehen durften, dass sie den in Rechnung gestellten zu hohen Betrag bezahlen müssen. Deshalb ist vorliegend das Irrtumserfordernis gemäss § 202 Abs. 1 StG gegeben.

5. Die Rekurrierenden beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben und es sei der Zins zu 3.5% p.a. seit Fälligkeit der Erbschaftssteuer am 23. Februar 2018 bis Ende 2021, sowie zu 3% seit dem 1. Januar 2022 bis zu seiner Rückerstattung auf dem zu viel bezahlten Erbschaftssteuerbetrag in Höhe von CHF 3'238'693.90 zu vergüten. Gemäss Merkblatt der Steuerverwaltung "Zinssätze für Steuerzahlungen bei den kantonalen Steuern und bei der direkten Bundessteuer (Stand 6. Oktober 2023) betrug der Belastungszins im Jahr 2020 3.5% und ab dem 1. Januar 2021 noch 3%. Daher ist ein Zins zu 3.5% p.a. seit der Fälligkeit der Erbschaftssteuer am 23. Februar 2018 bis Ende 2020, sowie zu 3% p.a. seit dem 1. Januar 2021 bis zu seiner Rückerstattung auf dem zu viel bezahlten Erbschaftssteuerbetrag in Höhe von CHF 3'258'693.00 zu vergüten.
6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es sich bei der vorliegenden Verfügung NL 2016 [...] vom 15. Dezember 2017 um eine provisorische Steuerrechnung gemäss § 197a Abs. 1 StG und damit um eine provisorische Veranlagung handelt. § 202 StG deckt Fälle ab, in denen nach Bezahlung einer provisorischen Veranlagung festgestellt wird, dass die definitive Veranlagung tiefer ausfallen wird. Das Irrtumserfordernis gemäss § 202 StG ist weit auszulegen und im vorliegenden Fall erfüllt. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.
7. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 StV in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und dem Reglement über die Gerichtsgebühren vom 11. September 2017 wird hiervon aber abgesehen.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Für die Bemessung der zu entrichtenden Parteientschädigung ist der zulässige Überwälzungstarif massgebend. Der Honorarrahmen liegt in analoger Anwendung von § 19 des Reglements über das Honorar und die Entschädigung der berufsmässigen Vertretung im Gerichtsverfahren (Honorarreglement) vom 16. Juni 2020 zwischen CHF 200.00 und CHF 400.00 pro Stunde. Dabei beträgt das zu vergütende Stundenhonorar nach der Praxis der Steuerrekurskommission grundsätzlich CHF 250.00. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird den Rekurrierenden eine Parteientschädigung von 30 Stunden zu einem Überwälzungssatz à CHF 250.00, somit von CHF 7'500.00 inkl. Auslagen zzgl. Mehrwertsteuer, zugesprochen.

Beschluss

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 19. September 2022 aufgehoben und ein Zins zu 3.5% p.a. seit der Fälligkeit der Erbschaftssteuer am 23. Februar 2018 bis 31. Dezember 2020, sowie zu 3% p.a. seit dem 1. Januar 2021 bis zu seiner Rückerstattung auf den zu viel bezahlten Erbschaftssteuerbetrag in Höhe von CHF 3'258'693.00 vergütet.
 2. Auf die Erhebung einer Spruchgebühr wird verzichtet.
 3. Den Rekurrierenden wird eine Parteientschädigung in Höhe von CHF 7'500.00 inkl. Auslagen zzgl. Mehrwertsteuer zugesprochen.
 4. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrierenden und der Steuerverwaltung mitgeteilt.