

Schenkungssteuer

Parteistellung der Gemeinde

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 9. Februar 2000

Die Erhebung der Schenkungssteuer ist allein Sache des Kantons. Die Gemeinde ist nicht legitimiert, gegen eine Schenkungssteuerverfügung ein Rechtsmittel zu ergreifen. Damit ist ihr auch ein Gesuch um Wiedererwägung verwehrt.

Tatsachen:

A. Am 13. Oktober 1987 schenkte AX seiner Schwester BY-X und seiner Nichte CU-Y das Grundstück Parzelle Nr. 605 Grundbuch Z. In der Schenkungsurkunde wurde ein massgebender Schenkungswert von Fr. 807'000.– definiert.

In der Schenkungs- und Erbschaftssteuerrechnung der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) vom 14. Dezember 1987 wurde gegen über den beiden Beschenkten verfügt, dass sie eine Schenkungssteuer in der Höhe von insgesamt Fr. 160'812.60 zu entrichten haben.

B. Mit Schreiben vom 8. Dezember 1997 gelangte die Einwohnergemeinde Z an die Steuerverwaltung und beantragte zunächst die wiedererwägungsweise Aufhebung der Schenkungssteuerrechnung vom 14. Dezember 1987. Zur Begründung führte die Einwohnergemeinde folgendes aus:

Knapp fünf Jahre nach erfolgter Schenkung sei AX in das Alters- und Pflegeheim in Q (APH) eingetreten. Mangels finanzieller Mittel sei seitens des Kantons Basel-Landschaft ein Staatsbeitrag verfügt worden, bei dessen Berechnung auch die erfolgte Schenkung mitberücksichtigt worden und welcher deshalb relativ geringfügig ausgefallen sei. Das von AX verschenkte Grundstück sei aber hauptsächlich landwirtschaftlich genutzt worden und habe sich seit dem Jahre 1967 in der Zone für öffentliche Anlagen und Werke (öA+W) befunden. Die Bewertung der Schenkung im Jahre 1987 hätte deshalb nicht auf dem Baulandpreis von Fr. 327.–/m² basieren dürfen. Aus der unrichtigen Berechnungsweise habe letztendlich resultiert, dass AX die Kosten des APH nicht habe bezahlen können, weshalb bis heute ein Schuldenberg in der Höhe von Fr. 250'000.– entstanden sei.

Die Einwohnergemeinde beantragte deshalb sinngemäss die Überprüfung der Schenkungssteuerrechnung und die Neuverfügung auf der Basis der Grundstückswerte in der öA + WZone.

C. a) Am 20. Januar 1998 trat die Steuerverwaltung auf das Wiedererwägungsgesuch der Einwohnergemeinde mangels Legitimation nicht ein. Die Gemeinde Z

sei im Veranlagungsverfahren nicht verfahrensbeteiligte Partei gewesen, weshalb sie als aussenstehende Dritte nicht legitimiert sei, eine Wiedererwägung der betreffenden Schenkungssteuer zu beantragen.

b) Mit Schreiben vom 17. Februar 1998 erhob die Einwohnergemeinde gegen diesen Entscheid der Steuerverwaltung Beschwerde und beantragte dessen Aufhebung.

Zur Begründung ihrer Beschwerdelegitimation führte die Einwohnergemeinde in der Beschwerdeschrift sowie deren Ergänzung vom 27. Mai 1998 folgendes aus:

- der Gemeinderat wie auch die Fürsorgebehörde der Gemeinde Z seien mit der Regelung des überschuldeten und durch die Erben ausgeschlagenen Nachlasses des mittlerweile verstorbenen AX betraut und handelten deshalb an dessen Stelle;
- der Schenker wiederum zähle zum Kreis der Verfahrensbeteiligten, da er mit dem Beschenkten als Adressaten der Schenkungssteuerverfügung solidarisch hafte;
- die Einwohnergemeinde sei zudem durch die Schenkungssteuerverfügung direkt betroffen, da ihr gemäss § 22 ESchG ein Anteil am Steuerertrag zustehe;
- im Rahmen des Veranlagungsverfahrens komme der Einwohnergemeinde schliesslich eine Mitwirkungspflicht zu, so dass sie auch diesbezüglich nicht als «irgendwelche» Dritte zu gelten habe.

Die Einwohnergemeinde führte weiter aus, dass die Wiedererwägung der Schenkungssteuerverfügung von Amtes wegen vorgenommen werden müsse, selbst wenn den Gemeindebehörden die Aktivlegitimation noch fehlen würde. Dies deshalb, weil Revisionsgründe im Sinne von § 40 Abs. 2 lit. b, c und d des kantonalen Verwaltungsverfahrensgesetzes vorliegen würden.

c) Die Steuerverwaltung beantragte mit Schreiben vom 22. Juni 1998 die Abweisung der Beschwerde der Einwohnergemeinde. Im Gegensatz zu deren Ausführungen sei der Schenker nicht Verfahrensbeteiligter. Zudem könne der Annahme der Einwohnergemeinde, wonach sie als Rechtsnachfolgerin des verstorbenen Schenkers auftrete, nicht gefolgt werden. Schliesslich sei die Einwohnergemeinde durch die Schenkungssteuerverfügung nicht beschwert, da sie über die gesetzlich vorgesehene finanzielle Beteiligung mehr erhalten habe, als wenn ihrem Anliegen auf Wiedererwägung stattgegeben würde. Zudem ziele sie mit der Wiedererwägung auf die Taggeldverfügung der Volkswirtschafts- und Sanitätsdirektion sowie die Ergänzungsleistungen der AHV ab und somit nicht auf ein steuerrechtliches Ziel.

D. Mit ihrem Entscheid vom 23. Oktober 1998 wies die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft (Steuerrekurskommission) die Beschwerde der Einwohnergemeinde ab. Zur Begründung führte die Steuerrekurskommission aus, dass

die Wiedererwägung schon allein deshalb ausgeschlossen sei, weil die Einwohnergemeinde in der Lage gewesen wäre, den durch sie behaupteten Einwand – nämlich die Überbewertung der verschenkten Parzelle im Rahmen der Schenkungssteuerverfügung – bei Beachtung der ihr zumutbaren Sorgfalt ohne weiteres im ordentlichen Rechtsmittelverfahren vorzubringen.

E. a) Mit Schreiben vom 14. Juni 1999 erhob die Einwohnergemeinde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission beim Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Verwaltungsgericht) fristgerecht Beschwerde. Sie beantragte dabei, der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 23. Oktober 1998 sei aufzuheben und im weiteren sei festzustellen, dass die Schenkungssteuerveranlagung vom 14. Dezember 1987 auf Grundlagen beruht habe, welche in Bezug auf die Grundstücksbewertung bereits damals nicht der Rechtsprechung des Bundesgerichts entsprochen habe und somit falsch gewesen seien. Schliesslich sei die Schenkungssteuerverfügung vom 14. Dezember 1987 aufzuheben und die Schenkungssteuer neu auf der Grundlage des damals geltenden Landwirtschaftspreises zu veranlagern bzw. die Sache zur entsprechenden Neuverfügung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

b) In der eingehenden Beschwerdebegründung vom 29. September 1999 führte die Einwohnergemeinde bezüglich ihrer Legitimation, ein Gesuch um Wiedererwägung einer Schenkungssteuerveranlagung zu stellen, grundsätzlich dieselben Argumente ins Feld, wie bereits im Verfahren vor der Steuerrekurskommission. Erweitert wurden die diesbezüglichen Ausführungen mit dem Vorbringen, dass die Gemeindehebörden Z in mehrfacher Hinsicht in der «Angelegenheit X» hätten tätig werden müssen. So der Gemeinderat als Vormundschaftsbehörde und die Fürsorgebehörde, indem diese aufgrund der sich abzeichnenden Zahlungsunfähigkeit von AX für die Pensions- und Pflegekosten eine Kostengutsprache habe erteilen müssen.

c) Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 28. Oktober 1999 die Abweisung der Beschwerde, sofern darauf einzutreten sei. Auf deren Ausführungen wird, soweit notwendig, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

d) Auch die Steuerrekurskommission beantragte in ihrer Stellungnahme vom 1. November 1999 die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wurde hauptsächlich auf den angefochtenen Entscheid vom 23. Oktober 1998 verwiesen.

Erwägungen:

1. a) Zunächst kann festgehalten werden, dass die vorliegende Beschwerde frist- und formgerecht an die sachlich und örtlich zuständige Beschwerdeinstanz gerichtet wurde.

Falls sich eine Behörde mit einem Wiedererwägungsgesuch nicht befasst, kann dieser Entscheid an die übliche Rechtsmittelinstanz weitergezogen werden, da diese Frage eine Rechtsfrage ist. Die beschwerdeführende Partei kann aber entsprechend dem prozessualen Grundsatz, dass sich der Streitgegenstand im Zuge des Rechtsmittelverfahrens nicht verändern darf, nur die Anhandnahme des Wiedererwägungsverfahrens beantragen, nicht aber die Aufhebung oder Änderung der in Wiedererwägung zu ziehenden Verfügung (*Alfred Kölz/Isabelle Häner*, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zürich 1993, N 197; vgl. auch *Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide* 1982, S. 125 ff., insb. S. 127, mit weiteren Hinweisen).

b) Anfechtungsgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet der Entscheid der Beschwerdegegnerin 1 vom 23. Oktober 1998, worin festgehalten wurde, dass die Beschwerdegegnerin 2 auf das Wiedererwägungsgesuch der Beschwerdeführerin zu Recht nicht eingetreten war. Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren ist deshalb einzig die Frage der Legitimation der Beschwerdeführerin. In einem nächsten Schritt ist allenfalls das Vorliegen von Wiedererwägungsgründen zu prüfen. Ausgeschlossen von der richterlichen Prüfung bleiben jene Rügen, welche die materielle Seite betreffen. Da die Beschwerdeführerin unter anderem auch die Rückweisung der Sache an die Beschwerdegegnerin 2 beantragt, sofern ihre Aktivlegitimation bezüglich des Stellens eines Wiedererwägungsgesuchs festgestellt würde, kann auf die Beschwerde insgesamt eingetreten werden.

2. Im vorliegenden Fall ist zunächst zu beurteilen, ob die Beschwerdeführerin legitimiert war, bei der Beschwerdegegnerin 2 ein Gesuch um Wiedererwägung der Schenkungssteuerverfügung vom 14. Dezember 1987 zu stellen.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind diejenigen Personen berechtigt ein Wiedererwägungsgesuch zu stellen, welche im ursprünglichen Verfahren auch zur Rechtsmittelerhebung befugt gewesen sind (BGE 109 Ib 251 f. E. 4a). § 19 Abs. 2 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 7. Januar 1980 (ESchG) verweist für das diesbezügliche Rechtsmittelverfahren auf die §§ 122–134 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich vom 7. Februar 1974 (StG). Gemäss § 122 StG i.V.m. § 124 Abs. 1 bzw. § 131 Abs. 1 StG sind die Gemeinden nur im Rahmen der Staats- und Gemeindesteuer berechtigt, die vorgesehenen Rechtsmittel zu erheben.

Damit kann bereits an dieser Stelle festgehalten werden, dass keine gesetzliche Grundlage besteht, welche es der Beschwerdeführerin ermöglichen würde, gegen eine Schenkungssteuerverfügung ein Rechtsmittel zu ergreifen. Somit ist es ihr grundsätzlich auch verwehrt, ein Gesuch um Wiedererwägung eines solchen Entscheides zu stellen. Die Argumentation der Beschwerdeführerin, wonach sie die Rechtsnachfolge des verstorbenen Schenkers angetreten habe, ist unbehelflich. Diesbezüglich sei auf die eingehenden Ausführungen der Beschwerdegegnerin 2 in deren Vernehmlassung vom 28. Oktober 1999 (S. 3 f. Ziffer 5) verwiesen.

3. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass ihr im Rahmen des Veranlagungsverfahrens eine Mitwirkungspflicht zukomme. Andererseits sei sie durch die Schenkungssteuerverfügung direkt betroffen, da ihr gemäss § 22 ESchG ein Anteil des Ertrages zustehe. Aus diesen Gründen sei sie zum Kreis der Verfahrensbeteiligten zu zählen.

a) Gemäss § 131 Abs. 1 lit. e der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Mai 1984 liegt die Steuerhoheit betreffend Schenkungssteuer beim Kanton. Unter Steuerhoheit ist die öffentlich-rechtliche Befugnis zu verstehen, Steuern erheben zu können (*Thomas Ramseier, Die basellandschaftliche Erbschafts- und Schenkungssteuer, Liestal 1989, S. 18*).

Die Veranlagungsbehörde im Kanton ist gemäss § 18 Abs. 1 ESchG die kantonale Steuerverwaltung. Wie bereits unter Ziffer 2 hievord festgehalten worden ist, kommt der Gemeinde im Veranlagungsverfahren keine Parteistellung zu. Die Gemeinde ist weder einsprache- noch rekursberechtigt und kann auch gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerrekurskommission vor Verwaltungsgericht nicht Beschwerde führen. Es zeigt sich somit, dass den Gemeinden im Veranlagungsverfahren der Erbschafts- und Schenkungssteuer keine Mitsprache- oder Parteirechte zukommen. Veranlagt, erhoben und vollstreckt werden diese ausschliesslich durch den Kanton, womit sodann das steuerrechtliche Verfahren abgeschlossen ist (vgl. dazu *Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 4. Aufl., Zürich 1992, S. 414*).

b/aa) Nach Abschluss des steuerrechtlichen Verfahrens erhalten die Gemeinden gemäss § 22 ESchG am letzten Wohnsitz des Schenkers vom Ertrag der Schenkungssteuer 25%. Den Gemeinden steht somit ein Viertel der Ertragshoheit zu. Die Ertragshoheit ist die Befugnis, über die Steuereinnahmen zu verfügen. Auf den Veranlagungsprozess können die Gemeinden aber keinen Einfluss nehmen.

Zu prüfen ist deshalb noch die Frage, ob die Beschwerdeführerin geltend machen kann, dass sie durch die Schenkungssteuerverfügung gleich oder ähnlich berührt ist wie eine Privatperson und deshalb ein schützenswertes Interesse an der Aufhebung bzw. Wiedererwägung der strittigen Steuerverfügung hat.

b/bb) Auch wenn man zum Schluss kommen sollte, dass die Gemeinde aufgrund des ihr zustehenden Anteils am Steuerertrag in ihren Vermögensinteressen wie eine Privatperson betroffen und deshalb beschwerdelegitimiert ist, ist im vorliegenden Fall festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin kein ausreichendes Rechtsschutzinteresse geltend machen kann (zur Praxis des Bundesgerichts bzgl. der diesbezüglichen Betroffenheit einer Gemeinde vgl. *Alfred Kölz, Die Beschwerdebefugnis der Gemeinde in der Verwaltungsrechtspflege, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Band 78 (1977), S. 106 Ziff. 2.2.2.1*). Bei einer Wiedererwägung der Schenkungssteuerverfügung vom 14. Dezember 1987 im verlangten Sinne würde die Schenkungssteuer nämlich reduziert und die Beschwerdeführerin letztendlich rückleistungspflichtig.

Auch weitere Vermögensinteressen der Beschwerdeführerin, welche tangiert werden könnten, liegen nicht vor. Sie führt denn auch selber aus, dass aufgrund der fehlerhaften Schenkungssteueranlagung *dem verstorbenen Schenker* zu geringe Staatsbeiträge bzw. keine Ergänzungsleistungen ausgerichtet worden seien. Die Beschwerdeführerin ist allenfalls im Rahmen ihrer Aufgaben im Bereich der Fürsorge tangiert. Die Anerkennung eines ausreichenden Rechtsschutzinteresses allein auf dieser Grundlage würde aber einer unzulässigen Ausweitung der Legitimationsvoraussetzungen gleichkommen. In diesem Fall könnten auch andere potentielle Gläubiger – nicht zuletzt das Alters- und Pflegeheim selber – ihre Legitimation zur Stellung des Wiedererwägungsgesuches mit ihren Vermögensinteressen begründen.

c) Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin nicht befugt ist, eine Schenkungssteueranlagung anzufechten. Weder wird ihr vom Gesetz eine entsprechende Legitimation eingeräumt, noch kann sie aus ihrer Funktion im Veranlagungsverfahren oder aus ihrer Ertragshoheit eine entsprechende Befugnis ableiten. Damit steht fest, dass sie auch nicht legitimiert ist, ein Gesuch um Wiedererwägung einer rechtskräftigen Steueranlagung zu stellen.

4. a) Schliesslich ist auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen, wonach die Steuerverwaltung ihre Steueranlagung gemäss § 39 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 13. Juni 1988 (VwVG) von Amtes wegen in Wiedererwägung zu ziehen habe, wenn einer der in § 40 Abs. 2 VwVG genannten Revisionsgründe vorliege.

Die Beschwerdeführerin macht insbesondere geltend, dass die Entscheidung der Steuerverwaltung, das verschenkte Grundstück in der öA + W-Zone zu Baulandpreisen zu veranlagern, schon zum Verfügungszeitpunkt bundesrechtswidrig gewesen sei, weshalb ein Revisionsgrund gemäss § 40 Abs. 2 lit. d VwVG vorliege.

b) Mit der in § 39 Abs. 2 VwVG enthaltenen Formulierung «...oder von Amtes wegen...» wird statuiert, dass eine Behörde selbständig, also ohne Anstoss von aussen, auf ihren Entscheid zurückkommen kann, sofern ein Revisionsgrund vorliegt. In diesen Fällen ist die konkrete Verfügung nicht in materielle Rechtskraft erwachsen. Damit besteht grundsätzlich die Möglichkeit, dass jedermann die entsprechende Behörde auf das Vorliegen eines derartigen Wiedererwägungsgrundes aufmerksam machen kann.

Zieht die Behörde aufgrund eines derartigen Anstosses von aussen ihren Entscheid trotzdem nicht in Wiedererwägung, liegt es ausschliesslich an denjenigen Personen, welche im vorangegangenen Verfahren Parteistellung hatten, ein formelles Wiedererwägungsgesuch zu stellen. Würde ein Dritter – welcher ansonsten nicht befugt ist, ein Wiedererwägungsgesuch zu stellen – nun plötzlich zur Rüge der Nichtanhandnahme eines Wiedererwägungsverfahrens zugelassen, würde dies einer Aushöhung der in den vorhergehenden Ausführungen aufgezeigten Legitimationsvorschriften gleichkommen.

5. a) Zusammenfassend kann aufgrund der vorstehenden Erwägungen festgehalten werden, dass der im vorliegenden Verfahren angefochtene Entscheid der Beschwerdegegnerin 1 vom 23. Oktober 1998 im Resultat nicht zu bemängeln ist. Die Beschwerdegegnerin 1 ist zu Recht auf das damalige Rechtsmittel eingetreten und hat dieses auch zu Recht abgelehnt. Hingegen kann bei der Begründung nicht im Vordergrund stehen, dass kein Wiedererwägungsgrund vorlag. Vielmehr ist erstellt, dass die Beschwerdeführerin im Veranlagungsverfahren der Schenkungssteuer nicht Partei und somit weder zur Erhebung von Rechtsmitteln, noch zur Stellung eines Wiedererwägungsgesuchs legitimiert ist. Aus diesem Grund ist die vorliegende Beschwerde abzuweisen. Die Prüfung des Vorliegens von Wiedererwägungsgründen erübrigt sich.

b) Gemäss § 20 Abs. 3 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung vom 16. Dezember 1993 (VPO) werden den Gemeinden keine Verfahrenskosten auferlegt. Dies gilt dementsprechend auch für die Beschwerdeführerin.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.