

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.67 vom 16. April 2018

BS Appellationsgericht, 2018-04-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2017.67

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.67 du 16 avril 2018

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.67 del 16 aprile 2018

Erwägungen

E. 1

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der Handänderungssteuer Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 14 Abs. 3 des Handänderungssteuergesetzes [HStG, SG 650.100] i.V.m. § 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100] und § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 i.V.m. § 32 Abs. 1 und § 99 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

E. 1.2

1.2.1 Mit dem angefochtenen Entscheid ist der Rekurs der Rekurrentin zwar abgewiesen, die Sache aber ■zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen■ worden. Die Vorinstanz hat dabei erwogen, dass die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall eine Korrektur der Steuerveranlagung der Rekurrentin habe vornehmen dürfen und die Nebenverträge der Handänderungssteuerpflicht unterlägen. Sie stellte aber fest, dass die von der Steuerverwaltung angenommene Höhe der Bemessungsgrundlage nicht nachvollziehbar sei, weshalb das Verfahren zur Ermittlung der korrekten Bemessungsgrundlagen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen sei (zum Ganzen angefochtener Entscheid, E. 6). Auch wenn mit dem angefochtenen Entscheid der Rekurs abgewiesen worden ist, handelt es sich in der Sache somit um einen Rückweisungsentscheid.

1.2.2 Rückweisungsentscheide bilden grundsätzlich Zwischenentscheide. Sie sind aber dann wie ein Endentscheid zu behandeln, wenn der Instanz, an welche die Sache zu neuem Entscheid zurückgewiesen worden ist, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und die Rückweisung nur noch der Umsetzung der Anordnungen der rückweisenden Instanz dient (VGE VD.2016.48 vom 31. August 2016 E. 1.2; vgl. BGE 138 I 143 E. 1.2 S. 148; Kölz et al., *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Auflage, 2013, Rz. 1157; Rhinow et al., *Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege*, 3. Auflage, Basel 2014, Rz. 1870; Wullschleger/Schröder, *Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt*, in: *BJM* 2005, S. 277, 281 f.). Zwischenverfügungen unterliegen gemäss § 10 Abs. 2 VRPG nur dann selbständig der Beurteilung durch das Verwaltungsgericht, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können. Aufgrund des Grundsatzes der Einheit des Verfahrens nach Art. 111 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG, SR 173.110) muss aber auch im kantonalen Verfahren Art. 93 Abs. 1 BGG beachtet werden; danach ist die Beschwerde

gegen selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide nicht nur zulässig, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a), sondern auch dann, wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b; zum Ganzen VGE VD.2016.216 und 218 vom 25. September 2017 E. 1.2).

1.2.3 Vorliegend verbleibt der Steuerverwaltung aufgrund des angefochtenen Rückweisungsentscheids hinsichtlich der Frage der Zulässigkeit einer Korrektur der Selbstveranlagung durch die Rekurrentin wie auch hinsichtlich der Frage des Einbezugs der Nebenverträge in die Handänderungssteuerpflicht kein Entscheidungsspielraum mehr. Zudem kann im Falle der Gutheissung des Rekurses gegen diesen Teil des Entscheids unmittelbar ein Endentscheid und damit ein weitläufiges weiteres Steuerbemessungsverfahren vermieden werden. Der Rekurs ist daher nach dem Gesagten aufgrund des Vorliegens eines Anwendungsfalls von Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG zulässig.

1.3 Die Rekurrentin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids von diesem berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung und Änderung, weshalb sie nach § 13 Abs. 1 VRPG zum Rekurs legitimiert ist. Der Rekurs wurde innerhalb der 30-tägigen Rekursfrist rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG), sodass darauf einzutreten ist.

1.4 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat.

1.5 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK, SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5).

E. 2

In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass der den Verkauf des Grundstücks beurkundende Notar mit der Anmeldung betreffend Handänderungssteuer 273/08 vom 22. April 2008 für den Verkauf der Liegenschaft einen Kaufpreis von CHF 7'816'675.■ meldete. Der Steuerverwaltung wurde dabei mit der Verkaufsmeldung für Grundbesitz vom 25. April 2008 ein Grundbuchauszug sowie eine Kopie des Kaufvertrags beigelegt. Die Finanzverwaltung setzte die Handänderungssteuer mit Visum für den Empfang der Anmeldung betreffend Handänderungssteuer 273/08 vom 22. April 2008 auf den Betrag von CHF 234'500.■ entsprechend 3% des gemeldeten Kaufpreises fest (vgl. § 1 Abs. 2 HStG).

E. 3

3.1 Mit dem angefochtenen Entscheid hat die Vorinstanz gestützt auf diesen Sachverhalt zunächst erwogen, bei der Handänderungssteuer handle es sich um eine Selbstveranlagungssteuer. Das Visum der Finanzverwaltung könne nicht als Entscheid oder

Veranlagungsverfügung qualifiziert werden. Es bestätige einzig den Zahlungseingang der Handänderungssteuer. Die fehlende Veranlagung durch die Steuerverwaltung sei eine Besonderheit des Selbstveranlagungsverfahrens, bei dem die steuerpflichtige Person den steuerbaren Tatbestand selbst erkennen und die Steuerforderung selbst festsetzen und bezahlen müsse (angefochtener Entscheid, E. 3).

3.2 Die Rekurrentin und die Steuerverwaltung machen übereinstimmend geltend, diese Beurteilung widerspreche dem Entscheid der Steuerrekurskommission Nr. 31/2001 vom 29. März 2001. Mit jenem Entscheid erwog die Steuerrekurskommission, sie habe sich bereits unter altem Recht mit der Qualifikation des Visums der Steuerverwaltung auseinandergesetzt. Dabei habe sie dieses nicht als Verfügung, sondern als blosser Quittung über den empfangenen Betrag qualifiziert. Die Verwaltung prüfe die Selbstveranlagung in der Regel erst nachträglich und verfüge erst dann förmlich, wenn sich diese als fehlerhaft erweise (Entscheid der StRK Nr. 31/2001 vom 29. März 2001 E. 4c, in: BStPra 4/2002, S. 276 ff.). Ein Visum mit dem Vermerk ■handänderungssteuerfrei■ hat das Verwaltungsgericht dagegen als Verfügung qualifiziert (VGE 691/1996 vom 14. November 1997 E. 2). Es hat dabei erwogen, es möge zutreffen, dass bei Zahlung der Handänderungssteuer durch einen Notar aufgrund der von ihm gemachten Angaben eine Überprüfung nachträglich erfolge und nur dann, wenn sich der überwiesene Betrag als fehlerhaft erweise, eine diesbezügliche Verfügung ergehe. Mit dem Visum ■handänderungssteuerfrei■ sei die Befreiung von der Steuer aber abschliessend festgestellt worden, zumal aufgrund des übereinstimmenden Antrages auf eine Begründung und eine Rechtsmittelbelehrung habe verzichtet werden können. Dazu hat die Steuerrekurskommission im erwähnten Entscheid unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu den Selbstveranlagungssteuern weiter ausgeführt, es seien nicht nur jene Steuerforderungen definitiv geschuldet, die von der Veranlagungsbehörde durch rechtskräftigen Entscheid festgesetzt worden sind, sondern auch diejenigen Steuern, welche ein Steuerpflichtiger aufgrund einer von ihm eingereichten Selbsteinschätzung (oder aufgrund einer von der Veranlagungsbehörde vorgenommenen und von ihm anerkannten Berichtigung) bezahlt hat (Entscheid der StRK Nr. 31/2001 vom 29. März 2001 E. 4f, in: BStPra 4/2002, S. 276 ff.). Übertragen auf die Handänderungssteuer ergebe sich, dass, wenn ein instrumentierender Notar die Handänderungssteuer deklariere, die Finanzverwaltung keine Korrekturen vornehme, die Bemessung der Steuer vollkommen unumstritten sei, keine Steuerverfügung verlangt und der Betrag ohne Vorbehalt gegen Empfangsquittung (Visum) bezahlt werde, die Deklaration der Steuerfaktoren für die steuerpflichtige Partei bindend und die von ihr bezahlte Steuerschuld folglich definitiv sei, weshalb auf eine nachträgliche Einsprache nicht eingetreten werden könne (Entscheid der StRK Nr. 31/2001 vom 29. März 2001 E. 4g, in: BStPra 4/2002, S. 276 ff.). Daraus folgt aber entgegen der Auffassung der Rekurrentin und der Steuerverwaltung nicht, dass das Visum der Steuerverwaltung, mit welchem der Eingang der selber veranlagten Handänderungssteuer quittiert wird, in der bisherigen gerichtlichen Praxis als Verfügung qualifiziert worden ist. Festgestellt worden ist einzig, dass die steuerpflichtige Person ohne Vorliegen von Revisionsgründen auf ihre eigene Veranlagung nicht mehr zurückkommen kann.

3.3 Das Verwaltungsgericht folgt beim Verfügungsbegriff in Ermangelung einer eigenen kantonalrechtlichen Regelung gestützt auf § 21 Abs. 1 VRPG der Definition des Bundesgerichts zu Art. 5 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG, SR 172.021).

Danach stellt eine Verfügung einen individuellen, auf öffentliches Recht gestützten und an den Einzelnen gerichteten Hoheitsakt dar, der eine konkrete verwaltungsrechtliche Rechtsbeziehung rechtsgestaltend oder feststellend in verbindlicher und erzwingbarer Weise regelt (Schwank, Das verwaltungsinterne Rekursverfahren des Kantons Basel-Stadt, Eine Darstellung unter Berücksichtigung der Praxis des Regierungsrates als Rekursinstanz, Diss., Basel 2003, S. 70 f.; Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 277, 277 f.; statt vieler VGE VD.2010.228 vom 25. November 2011 E. 3.4.4 m.w.H.).

E. 3.4

3.4.1 Bei Selbstveranlagungssteuern erfolgt im Normalfall keine Verfügung (Blumenstein/Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 411; bzgl. der Verrechnungssteuer vgl. BGE 143 II 268 E. 4.2.2 S. 273). Selbst wenn die Steuerverwaltung eine Partei auffordere, innert Frist eine bezifferte Schuld zu begleichen, erscheine fraglich, so das Bundesgericht, ob darin eine hoheitliche und damit einseitige und verbindliche Anordnung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG liege, verlange diese Bestimmung doch auch eine Willenserklärung der Behörde. Gehe die Behörde selber nicht davon aus, eine hoheitliche Anordnung getroffen zu haben, so sei der Verfügungscharakter zu verneinen (BGE 143 II 268 E. 4.2.2 S. 273). Bei einer Selbstveranlagungssteuer muss der Steuerpflichtige den Sachverhalt korrekt erfassen, richtig subsumieren und die Steuer ohne Zutun der Steuerbehörden berechnen und abliefern (Behnisch, Vom Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts zu Beginn des 3. Jahrtausends, in: ZBJV 2002, S. 77, 78; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 488). Dem entspricht denn auch die Regelung im Handänderungssteuergesetz. Gemäss § 10 Abs. 1 HStG zeigen die Steuerpflichtigen das steuerbare Rechtsgeschäft innert eines Monats nach Abschluss an, reichen eine Kopie des Vertrages ein und deklarieren die Steuerfaktoren im Sinne einer Selbstveranlagung selbst. Sie bezahlen die Steuer innert gleicher Frist. Auf Anfrage erteilen sie weitere Auskunft und reichen auf Verlangen weitere Belege ein (§ 10 Abs. 2 HStG). Eine amtliche Veranlagung der Handänderungssteuer durch die zuständige Behörde erfolgt gemäss § 11 Abs. 1 HStG nur, wenn die steuerpflichtige Person eine Steuerverfügung verlangt (lit. a), sie ihrer Pflicht zur Selbstveranlagung nicht nachkommt oder die Auskunft verweigert (lit. b), die Steuerpflicht, der steuerbare Sachverhalt oder die Bemessung der Steuer umstritten sind (lit. c) oder wenn Anteilsrechte an Immobiliengesellschaften zu versteuern sind (lit. d). Warum diese gesetzliche Regelung keiner reinen Selbstveranlagung entsprechen soll, die im Grundsatz und unter Vorbehalt einer bloss in den Fällen gemäss § 11 Abs. 1 HStG erfolgenden amtlichen Veranlagung erfolgt, wie das die Rekurrentin geltend machen lässt, ist unerfindlich. Insbesondere folgt dies auch nicht aus § 13 HStG, mit dem allein der von der steuerpflichtigen Partei selber zu veranlagende Steuerbetrag gesichert werden soll. Auf die Bedeutung dieser Bestimmung ist zurückzukommen.

3.4.2 Vor diesem Hintergrund hat auch die Qualifikation des Visums der Steuerverwaltung im Handänderungssteuerverfahren zu erfolgen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen dem Visum handänderungssteuerfrei und der Visierung eines selber veranlagten und bezahlten Steuerbetrages.

3.4.2.1 Wird der selbstveranlagte Steuerbetrag bezahlt, so bescheinigt das Visum der Steuerverwaltung allein den Eingang des Steuerbetrages. Diese Bescheinigung ist für den Vollzug des Grundstückkaufvertrags wesentlich, trägt das Grundbuchamt ein steuerpflichtiges Geschäft doch bis zur Bezahlung der Steuer nicht ins Grundbuch ein (§ 13 HStG). Die Bescheinigung muss daher bereits aus diesem Grund sofort und ohne weitere

Abklärungen erfolgen. Dies zeigt sich auch im vorliegenden Sachverhalt, wo die Bescheinigung gleichentags mit der Selbstveranlagung und Bezahlung der Handänderungssteuer ausgestellt worden ist. Entgegen der Auffassung der Rekurrentin statuiert das Gesetz der Natur einer Selbstveranlagung entsprechend gerade keine Kontrollpflicht der Steuerbehörde, wie sie etwa bei der Selbstdeklaration im gemischten Veranlagungsverfahren bei den Einkommens- und Gewinnsteuern besteht (§ 158 Abs. 1 StG). Mit dem Visum für den Empfang der Handänderungssteuer quittiert die Steuerverwaltung somit allein die erfolgte Leistung der Handänderungssteuer. Da diese auf einer Selbstveranlagung und nicht auf einer amtlichen Veranlagungsentscheidung beruht, liegt darin kein hoheitlicher Akt, mit dem bezüglich des Bestandes und der Höhe der selber veranlagten Steuer die konkrete verwaltungsrechtliche Rechtsbeziehung rechtsgestaltend oder feststellend in verbindlicher und erzwingbarer Weise geregelt oder festgestellt worden wäre.

3.4.2.2 Demgegenüber kann ein Visum ■handänderungssteuerfrei■ nur auf der Grundlage einer amtlichen Feststellung, dass keine Handänderungssteuer geschuldet ist, ausgestellt werden. Mit dem Visum wird nicht allein festgestellt, dass keine Steuer bezahlt worden ist, sondern dass es sich darüber hinaus auch um ein nicht steuerpflichtiges Grundstücksgeschäft handelt. Das Visum ist daher mit den Erwägungen im Entscheid VGE 691/1996 vom 14. November 1997 zumindest als Feststellungsverfügung zu qualifizieren.

3.5 Daraus folgt, dass mit der Feststellung im angefochtenen Entscheid mit dem Visum für den Empfang der Handänderungssteuer keine die Steuerverwaltung bindende Verfügung über die Höhe der geschuldeten Steuer erfolgt ist. Die Steuerverwaltung war daher berechtigt, nach Massgabe von § 11 Abs. 1 lit. b und c HStG auch nach der Quittierung des bezahlten Steuerbetrages amtlich zu veranlagern.

E. 4

In ihrer Replik beruft sich die Rekurrentin zudem auf die Verjährung der Handänderungssteuerforderung. Dazu ist zunächst anzumerken, dass sich das Handänderungssteuergesetz nicht zur Frage der Verjährung äussert. Es ist damit unklar, in welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt und innert welcher Frist die Steuerforderung verjährt.

4.1 Die Rekurrentin macht diesbezüglich geltend, in Anlehnung an die Regelung bei der Grundstücksgewinnsteuer verjähre die Steuerforderung fünf Jahre nach deren Entstehung. Somit sei die Steuerforderung mit Abschluss des Rechtsgeschäfts bzw. Anmeldung der Handänderung des Notars bei der Steuerverwaltung am 22. April 2008 entstanden und die Verjährung infolgedessen am 22. April 2013 eingetreten (zum Ganzen Replik, Rz. 18). Wie es sich damit im Einzelnen verhält, kann offengelassen werden. Die Rekurrentin beruft sich nicht in ihrer Rekursbegründung auf die Verjährung der in Frage stehenden Steuerforderung. Vielmehr behauptet sie erst im Rahmen der Replik neu, dass die Verjährung bereits am 22. April 2013 eingetreten sei. Gemäss § 16 Abs. 2 VRPG sind die substantiierten Rügen innert der Begründungsfrist mit der Rekursbegründung zu erheben. Versäumtes kann nicht mit der Replik nachgeholt werden (VGE VD.2013.38 vom 26. Juli 2013 E. 1.2; VGE VD.2011.23 vom 22. März 2012 E. 3.3; VGE 657/2008 vom 18. November 2008 E. 1.4; Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 277, 307). Die Behauptung der Rekurrentin erweist sich somit als verspätet, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

4.2 Selbst wenn auf die Rüge eingetreten werden könnte, wäre sie abzuweisen. Die Vorinstanz ist in ihren Erwägungen davon ausgegangen, dass es sich bei der Handänderungssteuer um eine Rechtsverkehrssteuer handelt, die in ihrer Ausgestaltung und Art am ehesten der Stempelabgabe entspricht. Sie hat daher erwogen, dass die im Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10; Art. 30 Abs. 1 StG) enthaltene Verjährungsregelung, wonach die Steuerforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist, verjährt, sinngemäss auf die Handänderungssteuer anzuwenden sei. Demnach sei die Einschätzung der Steuerverwaltung vom 25. November 2013 noch vor Ablauf der Verjährungsfrist am 31. Dezember 2013 erlassen worden (zum Ganzen angefochtener Entscheid, E. 3c ff.). Die Steuerverwaltung hält dieser Schlussfolgerung in ihrer Vernehmlassung mit beachtlichem Hinweis entgegen, dass die Anwendung einer fünfjährigen Verjährungsfrist dem Handänderungssteuergesetz widerspreche. Dies würde insbesondere eine amtliche Veranlagung nach § 11 HStG verunmöglichen, welche dann zur Anwendung gelange, wenn die Handänderungssteuer nachträglich zum Normalsatz besteuert werden müsse, weil ein erworbenes Grundstück nicht für die Dauer von mind. sechs Jahren ausschliesslich selbstbewohnt wurde (§ 4 Abs. 2 lit. a HStG). Abzustellen sei daher auf die im § 212 des Einführungsgesetzes zum ZGB (EG ZGB, SG 211.100) enthaltene Verjährungsfrist von 10 Jahren, die als relative Frist zu verstehen sei. Für die absolute Verjährungsfrist sei § 148 Abs. 4 StG mit 15 Jahren analog anzuwenden (Vernehmlassung, Ziff. II.7). Für den vorliegenden Fall kann die Frage der anwendbaren Frist offengelassen werden. Indes wäre die streitgegenständliche Steuerforderung sowohl nach der von der Steuerrekurskommission vertretenen Ansicht ■ Verjährungsfrist von fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuerforderung entstanden ist (Art. 30 Abs. 1 StG analog) ■ als auch jener der Steuerverwaltung ■ relative Verjährungsfrist von 10 Jahren (§ 212 EG ZGB) und absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren (§ 148 Abs. 4 StG analog) ■ nicht verjährt.

E. 5

5.1 Weiter macht die Rekurrentin geltend, dass das Handänderungssteuergesetz keine Grundlage für die Nachbesteuerung enthalte. Selbst wenn diese geregelt wäre, lägen keine neuen Tatsachen für eine Neu Beurteilung vor, die der Steuerverwaltung im Zeitpunkt der Selbstveranlagung nicht schon bekannt gewesen seien oder hätten bekannt sein müssen. So habe die Steuerbehörde insbesondere den vom Notar eingereichten Kaufvertrag geprüft und auch mit dem Notar Rücksprache gehalten. Der Steuerbehörde sei dabei mit Sicherheit aufgefallen, dass die Rekurrentin die erworbene Parzelle unmittelbar nach der Vertragsunterzeichnung gestützt auf die bereits rechtskräftige Baubewilligung überbauen werde. Mithin habe die Steuerverwaltung im Wissen um diese Baubewilligung die Handänderungssteuer einzig auf der Grundlage des Landpreises berechnet (Rekursbegründung, Rz. 27 ff.).

5.2 Dem kann nicht gefolgt werden. Bei der hier in Frage stehenden Veranlagung kann es sich nicht um eine Nachbesteuerung handeln, wie sie in den §§ 177 ff. StG vorgesehen ist. Wesensmerkmal einer solchen Nachbesteuerung bildet das Vorliegen einer rechtsbeständigen bzw. -kräftigen Verfügung, die nachträglich zuungunsten des Steuerpflichtigen abgeändert wird (Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102 ■ 222 DBG, Basel 2015, Art. 151 N 1 ff.). Es handelt sich dabei um ein der Revision nahestehendes Korrektiv (vgl. Reimann et al., Kommentar zum

Zürcher Steuergesetz, Dritter Band, Bern 1969, § 102 N 3). Wie aus den voranstehenden Erwägungen ersichtlich, ist das Visum für den Empfang der Handänderungssteuer jedoch gerade nicht als eine die Steuerverwaltung bindende Verfügung zu qualifizieren. Die Steuerverwaltung war daher frei, die nicht besteuerten Beträge amtlich zu veranlagern, ohne an die Voraussetzungen für eine eigentliche Nachbesteuerung gebunden zu sein.

5.3 Selbst unter der Annahme, die Bestimmungen über die Nachbesteuerung nach §§ 177 ff. StG seien sinngemäss auf die amtliche Veranlagung nicht deklarerter Handänderungssteuerbeträge anwendbar, wären die Voraussetzungen für deren Anrufung vorliegend erfüllt. Für die Erhebung von Nachsteuern nach zuvor erfolgter Veranlagung von Steuern auf der Grundlage einer Selbstdeklaration im gemischten Veranlagungsverfahren der Einkommens- und Gewinnsteuern genügt das Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln, die im Zeitpunkt der Veranlagung oder des Entscheids vorgelegen haben, den Steuerbehörden jedoch nicht bekannt waren (sog. unechte Noven; § 177 StG). Neu sind Tatsachen oder Beweismittel, wenn diese im ordentlichen Veranlagungsverfahren bzw. während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren und erst nach Eröffnung der Veranlagung bzw. des Entscheids und deren Erwasen in Rechtskraft zum Vorschein gelangt sind (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 160 N 24; Locher, a.a.O., Art. 151 N 20 ff. m.w.H.; BGer 2C_807/2011 vom 9. Juli 2012E. 2.6.1, 2C_494 und 495/2011 vom 6. Juli 2012E. 2.1). Da sich die Steuerbehörden grundsätzlich auf die von der steuerpflichtigen Person als richtig und vollständig deklarierte Steuererklärung verlassen dürfen, gelten Tatsachen und Beweismittel auch als neu, wenn diese bei weitgehender Untersuchung bereits früher hätten aufgedeckt werden können; das Recht auf Durchführung eines Nachsteuerverfahrens verwirkt nicht. Anderes gilt nur, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offenkundig sind. Bloss erkennbare Mängel genügen dagegen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon im Zeitpunkt der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden. Im Verfahren der Selbstveranlagung darf die Steuerverwaltung darüber hinaus gleichsam unbesehen auf die von der steuerpflichtigen Partei gemachten Angaben abstellen (zum Ganzen VGE VD.2015.222 und 223 vom 2. Juni 2016E. 2.4.1; BGer 2C_651 und 652/2017 vom 2. November 2017E. 2.2.2, 2C_230 und 231 vom 3. Februar 2016E. 2.3; dazu wiederum Locher, a.a.O., Art. 151 N 25 m.w.H. zur Rechtsprechung). Entgegen den Ausführungen der Rekurrentin (Rekursbegründung, Rz. 31 ff.; Replik, Rz. 11 ff.) ist vorliegend insbesondere aus dem mit der Anmeldung betreffend Handänderungssteuer eingereichten Kaufvertrag nicht liquid hervorgegangen, dass sich die Rekurrentin mit dem Erwerb der Parzelle zur Übernahme eines Werkvertrags verpflichtet hat. An dieser Beurteilung vermögen auch die von der Rekurrentin explizit genannten Regelungen im Kaufvertrag nichts zu ändern (Rekursbegründung, Rz. 40; Replik, Rz. 12 f.). Insbesondere die Ziffern 4.1 und 4.6.1 des Kaufvertrages beziehen sich lediglich auf den Austausch des Grundstücks gegen den Kaufpreis, der aufschiebend bedingt auf den Verzicht auf das Kaufsrecht bis zum 9. Juli 2014 erfolgen sollte sowie auch das Kaufsrecht selbst nur unter der Bedingung ausgeübt werden konnte, dass bis zum 4. Januar 2010 keine Baufreigabe verfügt worden wäre. Zwar liegt damit ein Bezug zum Baubeginn auf dem Grundstück vor, jedoch lassen sich daraus keine konkreten Rückschlüsse ziehen, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags bereits ein Werkvertrag vorgelegen hat, welcher der Rekurrentin zuvor von ihren Aktionären und

einzigsten Verwaltungsräten B_____ und C_____ abgetreten wurde. Auch aus den im Kaufvertrag enthaltenen zeitlichen Vorgaben, wonach die Baufreigabeverfügung bis spätestens zum 4. Januar 2010 hat vorliegen müssen, ansonsten das Kaufrecht hätte ausgeübt werden können, lässt sich nichts Gegenteiliges schliessen. Die Rekurrentin kann daraus jedenfalls nichts zu ihren Gunsten ableiten, wenn sie geltend macht, der Baubeginn wäre ohne einen bereits abgeschlossenen Werkvertrag nicht einzuhalten gewesen (Replik, Rz. 13). Dem kann entgegengehalten werden, dass ein Werkvertrag ohne Weiteres auch nach Abschluss des Kaufvertrags hätte abgeschlossen werden können. Beim in Frage stehenden Werkvertrag hätte es sich folglich um eine neue Tatsache bzw. ein neues Beweismittel gehandelt, welches als Grundlage für eine Nachbesteuerung hätte dienen können. Dieser Schluss drängt sich umso mehr auf, als es sich bei der Handänderungssteuer um eine Selbstveranlagungssteuer handelt, bei welcher der Steuerverwaltung in Bezug auf die Anmeldung wie erwähnt grundsätzlich keine weitergehende Überprüfungspflicht zukommt.

E. 6

Schliesslich macht die Rekurrentin geltend, dass gar keine unrichtige Selbstveranlagung erfolgt sei, welche mittels amtlicher Veranlagung gemäss § 11 Abs. 1 HStG nachträglich korrigiert werden könnte. Sie bestreitet weiterhin, dass die nachträglich in die Steuerbemessung einbezogenen Werkverträge und Leistungen ebenfalls der Handänderungssteuer unterliegen (Rekursbegründung, Rz. 29 ff.). Streitig ist damit weiterhin, ob ein Werkvertrag vorliegt, der im Sinne von § 7 Abs. 2 HStG derart mit dem Erwerbsvertrag verbunden ist, dass dieser ohne jenen nicht geschlossen worden wäre, so dass auch der Werklohn der Handänderungssteuer unterliegt.

6.1 Die Vorinstanz ist zum Schluss gelangt, dass eine innere Verbindung zwischen dem Kaufvertrag und dem Werkvertrag vorliege. So sei auf den zeitlichen Ablauf abzustellen, wonach der Werkvertrag im Dezember 2007 und damit vor dem Kauf des Grundstücks abgeschlossen worden sei. Ferner sei die Rekurrentin infolge der Abtretung des Werkvertrags von B_____ und C_____, welche die Rekurrentin beherrschten, nicht mehr frei gewesen in der Wahl des Unternehmers. Der innere Konnex sei auch daraus ersichtlich, dass das Grundstück einzig zum Zweck der Überbauung erworben worden sei und es sich somit von Beginn an um ein Überbauungsprojekt gehandelt habe. Zudem sprächen die Aktivierung des gesamten Betrages und das im Kaufvertrag festgelegte Rückkaufsrecht des Kantons Basel-Stadt für eine wirtschaftliche Einheit (zum Ganzen angefochtener Entscheid, E. 5c).

6.2 In der Sache begründet die Rekurrentin ihren Standpunkt in materieller Hinsicht kaum. Sie macht substantiiert einzig geltend, dass die Frage bereits auf der Grundlage ihrer Selbstveranlagung kontrolliert und entschieden worden sei. Es fragt sich daher, ob die Rekurrentin ihren Standpunkt in materieller Hinsicht überhaupt im Sinne von § 16 Abs. 2 VRPG genügend begründet hat.

6.3 Dies kann aber letztlich offengelassen werden, ist der vorinstanzlichen Begründung doch vollumfänglich zu folgen. Wie auch die Vorinstanz richtig festgestellt hat, ist für die Anwendung von § 7 Abs. 2 HStG eine Identität von Verkäufer und Werkleistungserbringer nicht notwendig (BGE 131 II 722E. 3.1.2 S. 725, 91 I 173E. 6 S. 181). Einzige Voraussetzung für die Hinzurechnung des Werklohnes zur Bemessungsgrundlage bildet die innere Verbindung zwischen Werk- und Erwerbsvertrag. Ein Zusammenwirken oder eine

wirtschaftliche Verflechtung zwischen Grundstückverkäufer und Werkunternehmer ist nicht notwendig (VGE VD.2015.131 vom 15. Februar 2016E. 2.2.2; zum Ganzen auch angefochtener Entscheid, E. 5b). In tatsächlicher Hinsicht bestreitet die Rekurrentin die Feststellungen der Vorinstanz nicht, weshalb darauf in Anwendung von § 18 Abs. 1 Satz 4 VRPG abzustellen ist.

E. 7

Daraus folgt, dass der Rekurs abzuweisen ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt die Rekurrentin dessen Kosten mit einer Gebühr von CHF 5'000.■.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.