

## Handänderungssteuer

### Unabhängigkeit der Steuerrekurskommission, Eintritt der Rechtskraft im Selbstveranlagungsverfahren, Steuerprivilegierung bei Erwerb von Wohneigentum

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 31/2001 vom 29. März 2001

*Die Steuerrekurskommission erfüllt die Anforderungen an den Grundsatz der richterlichen Unabhängigkeit und Unparteilichkeit gemäss den (in casu allerdings nicht anwendbaren) Bestimmungen des Bundesrechtspflegegesetzes, des Steuerharmonisierungsgesetzes und der EMRK.*

*Die Handänderungssteuer ist eine Selbstveranlagungssteuer. Wird sie von der steuerpflichtigen Person bzw. von deren Vertreter entsprechend ihrer «Deklaration» und ohne Vorbehalt bezahlt, so gilt die Steuerschuld als definitiv und rechtskräftig festgesetzt. Auf eine nach vorbehaltloser Steuerzahlung erhobene Einsprache kann deshalb nicht mehr eingetreten werden.*

*Die Steuerprivilegierung wegen Erwerb von selbstbewohntem Grundeigentum gemäss § 4 Abs. 2 HäStG setzt voraus, dass die neu erworbene Liegenschaft vom Erwerber persönlich bewohnt wird. Diese Voraussetzung ist bei einer juristischen Person, vorliegendenfalls eine Wohngenossenschaft, nicht erfüllt.*

#### I. Sachverhalt

1. Mit Vertrag vom 3. Oktober 1997 hat die Rekurrentin das Grundstück Grundbuch Basel, Sektion X, Parzelle Y (H.-Str. 87) zum Preis von Fr. 2'950'000.– von Herrn R. Z. gekauft.

2. Am 31. Oktober 1997 hat der instrumentierende Notar den Kaufvertrag bei der Finanzverwaltung angemeldet. Dabei wurde – entsprechend der Anmeldung des von den Kaufparteien beauftragten Notars – eine Handänderungssteuer von Fr. 88'500.– festgesetzt, was 3% des verurkundeten Kaufpreises entspricht. Die Handänderungssteuer wurde sogleich bezahlt und deren Empfang durch die Finanzverwaltung mittels Visum bestätigt.

3. Dagegen erhob die Rekurrentin, vertreten durch Herrn lic. iur. R. B., am 8. April 1998 Einsprache. Wegen Nichteinhalten der Rechtsmittelfrist von 30 Tagen trat die Finanzverwaltung auf die Einsprache mit Entscheid vom 24. November 1998 nicht ein.

4. Gegen diesen Einspracheentscheid der Finanzverwaltung richtet sich der vorliegende Rekurs vom 23. Dezember 1998. Darin beantragt die Rekurrentin, den Ein-

spracheentscheid vom 24. November 1998 aufzuheben, die Handänderungssteuer zum Satze von 1,5% des Kaufpreises zu erheben und dementsprechend die zuviel bezahlten Fr. 44'250.– samt Zins seit dem 31. Oktober 1997 zurückzuerstatten. Auf die Einzelheiten ihres Standpunktes wird, soweit sie für den vorliegenden Entscheid von Belang sind, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 2. August 2000 beantragt die Finanzverwaltung, auf den Rekurs nicht einzutreten, eventualiter den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

6. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

## *II. Entscheidungsgründe*

1. a) Gemäss § 14 Abs. 2 des baselstädtischen Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 26. Juni 1996 (Handänderungssteuergesetz; HäStG) ist gegen den Einspracheentscheid der Finanzverwaltung der Rekurs an die Steuerrekurskommission zulässig. Daraus ergibt sich deren sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Nach § 14 Abs. 3 HäStG in Verbindung mit § 29 Abs. 1 des (alten) Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (altStG) bzw. mit dem seit dem 1. Januar 2001 geltenden, inhaltlich mit der alten Bestimmung übereinstimmenden § 164 Abs. 1 des (neuen) Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (neuStG) ist der Rekurs von der betroffenen Person innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides zu erheben. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Finanzverwaltung vom 24. November 1998 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den am 23. Dezember 1998 rechtzeitig erhobenen und gleichzeitig begründeten Rekurs ist folglich einzutreten.

b) Ist die Finanzverwaltung, wie im vorliegenden Fall, auf eine Einsprache nicht eingetreten, so kann vor der Steuerrekurskommission nur geltend gemacht werden, dass der Nichteintretensentscheid zu Unrecht ergangen sei. Hingegen kann das im Einspracheverfahren Versäumte hier nicht nachgeholt werden, d.h. Vorbringen materiellrechtlicher Art werden nicht mehr gehört (vgl. hierzu etwa Emanuel Grüninger/Walter Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Aufl., Basel 1970, S. 102).

2. a) In formeller Hinsicht macht die Rekurrentin in ihrem nachgereichten Schreiben vom 11. August 1999 geltend, dass die ersten prozessualen Handlungen der Steuerrekurskommission vor der im Juni 1999 durchgeführten Revision des § 29 altStG erfolgt seien. Die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Steuerrekurskommission sei deshalb nicht gegeben. Weiter müsse die Einrede erhoben werden,

dass die Vorschriften der EMRK auch nach getätigter Steuergesetzrevision selbst bei den kantonalen Steuern nicht eingehalten würden. Die diesbezüglich notwendigen Vorkehren seien von der Steuerrekurskommission von sich aus vorzunehmen.

b) Das Schreiben der Rekurrentin vom 11. August 1999 (Datum des Poststempels) ist nach Ablauf der Rekursfrist eingereicht worden. Es ist daher fraglich, ob diese Eingabe im vorliegenden Verfahren überhaupt berücksichtigt werden kann. Unabhängig davon, lässt sich zur aufgeworfenen Thematik der Unabhängigkeit der Steuerrekurskommission aber Folgendes bemerken:

aa) Gemäss Art. 98a des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (Bundesrechtspflegegesetz; OG) in Verbindung mit Ziff. 1 Abs. 1 der Schlussbestimmungen zur Änderung vom 4. Oktober 1991 sind die Kantone verpflichtet, diejenigen Behörden mit richterlicher Unabhängigkeit auszustatten, die auf kantonaler Ebene letztinstanzlich entscheiden und gegen deren Entscheide unmittelbar die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig ist. Dies trifft auf die Steuerrekurskommission zu, wenn sie über eine Beschwerde zur direkten Bundessteuer zu befinden hat (vgl. hierzu Art. 146 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG). Entscheide der Steuerrekurskommission zur Handänderungssteuer sind jedoch an das kantonale Verwaltungsgericht weiterzuziehen (vgl. § 33 altStG bzw. § 171 neuStG sowie die Rechtsmittelbelehrung am Ende dieses Entscheides). Insofern braucht die Steuerrekurskommission den Anforderungen von Art. 6 EMRK nicht zu genügen.

bb) Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG) schreibt den Kantonen vor, für die kantonalen Steuern ebenfalls eine verwaltungsunabhängige Rekursinstanz einzurichten. Um ihre Steuergesetze an die steuerharmonisierungsrechtlichen Vorschriften anzupassen, ist den Kantonen eine achtjährige Frist seit der Inkraftsetzung des Steuerharmonisierungsgesetzes am 1. Januar 1993 gewährt worden. Der Kanton Basel-Stadt ist den Anliegen des Steuerharmonisierungsgesetzgebers mit der Totalrevision seines Steuergesetzes nachgekommen. Für den Bereich der Handänderungssteuer ist dies jedoch gänzlich irrelevant, bildet doch die Handänderungssteuer – im Gegensatz etwa zur Grundstückgewinnsteuer – nicht Gegenstand des Steuerharmonisierungsgesetzes. Auch unter diesem Gesichtspunkt ergibt sich somit, dass die Steuerrekurskommission für die Beurteilung eines Rekurses zur Handänderungssteuer nicht unabhängig zu sein braucht.

cc) Selbst wenn die Steuerrekurskommission im vorliegenden Fall aber den Anforderungen an ein Gericht im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK genügen müsste, könnte die Rekurrentin daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Damit ein Gericht gemäss Art. 6 Ziff. 1 EMRK als unabhängig angesehen werden kann, wird nämlich verlangt: dass unter den Mitgliedern des Gerichts eigentliche Richter amten; das Gericht wenn möglich vom Parlament bestellt wird, wobei auch eine Wahl durch die

Regierung die Unabhängigkeit nicht ausschliesst (vgl. hierzu auch das Urteil des Bundesgerichts vom 27. November 1998, publiziert in: BStPra, Band XIV, S. 396); das Gericht eine feste Amtsdauer aufweist; die Amtsdauer andererseits zeitlich begrenzt sein muss; das Gericht während der Amtszeit von anderen Staatsgewalten unabhängig ist; das Gericht von den Parteien unabhängig ist, was bedeutet, dass diese das Gericht nicht einsetzen und ihm keine Weisungen erteilen können (vgl. zum Ganzen Mark E. Villiger, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention, Zürich 1993, N. 413; vgl. auch Ulrich Cavelti in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 140 DBG N 3; derselbe in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Art. 50 StHG N 3).

Diese Voraussetzungen erfüllt die Steuerrekurskommission seit der Revision des seinerzeit noch massgeblichen § 29 Abs. 2 altStG ohne Weiteres. Dass der revidierte § 29 Abs. 2 altStG «erst» am 25. Juli 1999 in Kraft gesetzt worden ist und dass die ersten prozessualen Anordnungen noch von der «altrechtlichen Steuerrekurskommission» getroffen worden sind, vermag die Unabhängigkeit der Steuerrekurskommission ebenfalls nicht in Frage stellen. Dies allein schon deshalb, weil der Rekurrentin im Laufe des vorliegenden Verfahrens weder ein Antrag verweigert worden noch sonst ein Nachteil erwachsen ist. Abgesehen von dem pauschalen und nicht näher substantiierten Vorwurf, dass die Vorschriften der EMRK von der Steuerrekurskommission auch nach der Steuergesetzrevision vom Juni 1999 nicht eingehalten würden, bringt die Rekurrentin denn auch nichts vor, dass ihren diesbezüglichen Einwand als gerechtfertigt erscheinen liesse. Festzuhalten ist schliesslich, dass die Verfahrensgrundsätze und Verfahrensgarantien, soweit sie sich ausschliesslich aus Art. 6 EMRK ergeben, «nur» in einem Steuerstrafverfahren, nicht jedoch normalen Steuerverfahren Anwendung finden (vgl. hierzu Mark E. Villiger, a.a.O., N 387 und N 395; Ulrich Cavelti in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, a.a.O., Vorbemerkungen zu Art. 140 – 146 DBG, N 2; derselbe in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, a.a.O., Art. 50 StHG N 3).

3. Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Nichteintretensentscheid der Finanzverwaltung vom 24. November 1998 aufzuheben, die Handänderungssteuer im vorliegenden Fall zum Satze von 1,5% des Kaufpreises zu erheben und dementsprechend die zuviel bezahlten Fr. 44'250.– samt Zins seit dem 31. Oktober 1997 zurückzuerstatten.

Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht strittig ist insbesondere, dass der seinerzeit instrumentierende Notar den hier zur Diskussion stehenden Kaufvertrag am 31. Oktober 1997 bei der Finanzverwaltung angemeldet hat und dass dabei die Handänderungssteuer entsprechend der Anmeldung des von den Kaufparteien beauftragten Notars auf Fr. 88'500.– (3% des verkündeten Kaufpreises von Fr. 2'950'000.–) festgesetzt worden ist. Nicht bestritten ist ferner, dass die Handänderungssteuer sogleich bezahlt und deren Empfang durch die Finanzverwaltung mittels Visum bestätigt worden ist.

4. a) Gemäss § 14 Abs. 1 HStG kann gegen eine Steuerveranlagung innert 30 Tagen, nachdem sie zugestellt worden ist, schriftlich und begründet Einsprache erhoben werden. Diese Frist ist eine gesetzlich verankerte Verwirkungsfrist und kann demzufolge nicht erstreckt werden (vgl. hierzu etwa Emanuel Grüninger/Walter Studer, a.a.O., S. 101). Ist die Einsprache jedoch verspätet erhoben worden oder geht die Begründung nicht innerhalb der erstreckten Frist ein und ist auch keine weitere Erstreckung der Frist verlangt und gewährt worden, so erwächst die der Einsprache zugrunde liegende Veranlagung in Rechtskraft.

b) Die Finanzverwaltung vertritt in diesem Punkt im Wesentlichen die Auffassung, dass ihr Visum vom 31. Oktober 1997, mit welchem sie dem instrumentierenden Notar den Erhalt der Handänderungssteuer quittiert hat, eine Verfügung darstelle. Da diese aber nicht innert der 30-tägigen Einsprachefrist angefochten worden sei, sei diese rechtskräftig geworden. Sie sei demnach zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten (vgl. Vernehmlassung der Finanzverwaltung vom 2. August 2000, S. 2 f.). Demgegenüber ist die Rekurrentin der Ansicht, dass im vorliegenden Fall möglicherweise eine materielle Verfügung vorliege. Wenn es sich um eine materielle Verfügung handle, müsse diese aber formell korrekt ausgestaltet werden; so müsse sie als Verfügung gekennzeichnet und mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen werden. Ansonsten könne sie nicht in formelle Rechtskraft erwachsen. Auf jeden Fall dürfe dem Bürger aus einer mangelhaften Verfügung kein Rechtsnachteil erwachsen. Daraus habe die Praxis unter anderem gefolgert, dass bei einer unterbliebenen Rechtsmittelbelehrung die Rechtsmittelfrist überhaupt nicht zu laufen beginne bzw. dass die Verfügung nicht in formelle Rechtskraft erwachse. Aus diesem Grunde würde der Rekurrentin die Anfechtung der Verfügung vom 31. Oktober 1997 noch immer offen stehen (vgl. den Rekurs vom 23. Dezember 1998, S. 3 ff.).

c) Die Steuerrekurskommission hat sich schon früher mit der Rechtsnatur des Visums der Finanzverwaltung auseinandergesetzt. So hat sie in einem Entscheid zum (alten) Gesetz über die Handänderungssteuer vom 11. Dezember 1882 festgehalten, dass die baselstädtische Handänderungssteuer im Selbstveranlagungsverfahren erhoben werde. Der Steuerpflichtige (meist vertreten durch einen Notar) würde der Staatskasse das Formular betreffend Anmeldung der Handänderungssteuer ausgefüllt einreichen und zugleich den selbst berechneten Steuerbetrag bezahlen. Das entsprechende Visum stelle keine Verfügung, sondern eine blosser Quittung über den empfangenen Betrag dar. Die Finanzverwaltung prüfe die Selbstveranlagung in der Regel erst nachträglich. Ergebe sich, dass die Veranlagung fehlerhaft sei, werde sie durch die Finanzverwaltung berichtigt. Erst dann ergehe eine förmliche Verfügung, gegen welche Einsprache erhoben werden könne. Nach Auffassung der Steuerrekurskommission spricht für diese Auffassung ferner, dass das Visum des Staatskassiers den formellen Anforderungen an eine Verfügung nicht entspreche, seien doch Verfügungen gemäss § 39 des Gesetzes betreffend die Organisation des Regierungsrates und der Verwaltung des Kantons Basel-Stadt vom 22. April 1976 (Organisationsgesetz) in der Regel schriftlich zu erlassen, ausdrücklich als solche zu bezeichnen und mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen (vgl. zum Ganzen StRKE i.S. B. V.-G. vom 21. September 1995, S. 9 f.). Im Gegensatz dazu hat das

Verwaltungsgericht in seinem Urteil vom 14. November 1997 in der gleichen Sache entschieden, dass das von der Finanzverwaltung erteilte Visum «handänderungssteuerfrei» eine Verfügung darstelle. Ob das Veranlagungsverfahren für die baselstädtische Handänderungssteuer bereits unter dem alten Handänderungssteuergesetz eine Selbstveranlagung gewesen sei, sei dabei nicht von Bedeutung (vgl. VGE i. S. B. V.-G. vom 14. November 1997, S. 4 f.).

d) Während die Steuerfestlegung im alten Handänderungssteuergesetz nicht näher geregelt worden ist, sieht das heute geltende Handänderungssteuergesetz als Normalfall die Selbstveranlagung vor. So haben die Steuerpflichtigen innert eines Monats nach Abschluss des steuerbaren Rechtsgeschäfts dieses der zuständigen Behörde anzuzeigen, eine Kopie des Vertrages einzureichen und die Steuerfaktoren selbst zu deklarieren (§ 10 Abs. 1 HäStG). Lediglich in den Fällen von § 11 HäStG wird die Handänderungssteuer von Amtes wegen verfügt. Angesichts dessen und angesichts des Umstandes, dass das Verwaltungsgericht das «Handänderungssteuerfrei-Visum» im oben erwähnten Verfahren explizit als Verfügung bezeichnet hat, stellt sich im vorliegenden Fall nun die Frage, ob der Stempel der Finanzverwaltung Nr. 671 vom 31. Oktober 1997, mit welchem der Erhalt des Handänderungssteuerbetrages von Fr. 88'500.– quittiert wurde, als Verfügung zu qualifizieren ist oder nicht. Es erscheint in diesem Zusammenhang angebracht, einen Blick auf die Praxis bei der Festsetzung anderer Selbstveranlagungssteuern zu werfen.

e) Der Bund kennt mit der Stempelabgabe, der Verrechnungssteuer und der Mehrwertsteuer (früher Warenumsatzsteuer) verschiedene Steuern, die nach dem Prinzip der Selbstveranlagung erhoben werden (vgl. hierzu Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien, S. 947; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz MWSTG, Bern/Stuttgart/Wien, S. 414 ff.). Im Zusammenhang mit der Festsetzung dieser Steuern hat das Bundesgericht Folgendes entschieden: «Da die WUST eine Selbstveranlagungssteuer ist, muss ... auch als Schuld gelten, was der Steuerpflichtige auf Grund einer von ihm eingereichten Selbsteinschätzung und allfällig daran von der EStV im Kontrollverfahren vorgenommenen, von ihm anerkannter Berichtigungen ohne Vorbehalt bezahlt. Diese vorbehaltlose Steuerzahlung ist der Steuerfestsetzung durch einen rechtskräftigen Entscheid – zu welcher es im Warenumsatzsteuerrecht nur ausnahmsweise kommt – gleichzustellen. Jede andere Lösung würde, wie die EStV zutreffend bemerkt, das System der Selbstveranlagung, nach welchem die WUST erhoben wird, in Frage stellen.» (vgl. hierzu BGE vom 23. Juni 1950, publiziert in: ASA 19, S. 185; das Urteil des Bundesgerichts vom 30. Oktober 1964 [zur Warenumsatzsteuer], publiziert in: ASA 33, S. 382 ff. sowie BGE 102 Ib 45 ff. [zur Warenumsatzsteuer], publiziert in: ASA, S. 193 ff.). Soweit ersichtlich, hat sich das Bundesgericht in neuerer Zeit in keinem veröffentlichten Entscheid mehr mit der Frage der Rechtskraft einer «Selbstveranlagung» beschäftigt. Wie sich aus der Doktrin aber ergibt, hält die Eidgenössische Steuerverwaltung bezüglich der Festsetzung von Steuern, die im Selbstveranlagungsverfahren erhoben werden, auch heute noch an der oben dargestellten und vom Bundesgericht geschützten Praxis fest (vgl. hierzu Gerhard Schafroth/Thomas P. Wenk, Selbstveranlagung und Ergänzungsabrech-

nung, publiziert in: Der Schweizerische Treuhänder, 1998, S. 1167; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 392).

f) Nach der eben ausgeführten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu den Selbstveranlagungssteuern sind also nicht nur diejenigen 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. Die Steuerrekurskommission ist der Auffassung, dass sich diese Praxis auch auf die baselstädtische Handänderungssteuer anwenden lässt.

g) Wendet man die Praxis des Bundesgerichts bezüglich den Selbstveranlagungssteuern nun auf den vorliegenden Fall an, so lässt sich Folgendes feststellen: Am 31. Oktober 1997 ist der hier zur Diskussion stehende Kaufvertrag bei der Finanzverwaltung angemeldet worden. Auf der Anmeldung betreffend Handänderungssteuer vom 31. Oktober 1997 hat der instrumentierende Notar eine Handänderungssteuer von Fr. 88'500.– (3% des verkündeten Kaufpreises von Fr. 2'950'000.–) deklariert. Korrekturen hat die Finanzverwaltung keine vorgenommen. Die Steuerpflicht, der steuerbare Sachverhalt und die Bemessung der Handänderungssteuer waren somit im Moment der Selbstveranlagung vollkommen unumstritten. Aufgrund dessen und weil von Seiten der Rekurrentin auch keine Steuerbefreiung verlangt worden ist, bestand für die Finanzverwaltung keine Veranlassung, die Handänderungssteuer von Amtes wegen zu veranlagern. Dies muss auch der instrumentierende Notar so gesehen haben, hat er doch die Handänderungssteuer entsprechend seiner «Deklaration» und ohne einen Vorbehalt anzubringen noch am Tage der Anmeldung beglichen und hierfür die Empfangsquittung (Visum) der Finanzverwaltung erhalten. Entsprechend der oben dargestellten Praxis, welche – wie bereits erwähnt – für die Handänderungssteuer zu übernehmen ist, ist diese Deklaration der Steuerfaktoren für die Rekurrentin bindend und die von ihr bezahlte Steuerschuld folglich definitiv. Die Finanzverwaltung ist somit – wenn auch mit einer anderen Argumentation – zu Recht nicht auf die Einsprache der Rekurrentin eingetreten.

5. a) Abgesehen davon, dass das im Einspracheverfahren Versäumte im Verfahren vor der Steuerrekurskommission nicht nachgeholt werden und dass die Steuerrekurskommission daher auf die in der Einsprache und im Rekurs vorgetragenen inhaltlichen Vorbringen nicht eintreten kann, kann hier in Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung noch Folgendes festgehalten werden:

b) Gemäss § 4 Abs. 2 lit. a HäStG wird die Handänderungssteuer beim Erwerb eines ausschliesslich und während mindestens sechs Jahren dauernd selbstbewohnten Grundstücks «lediglich» zum Satze von 1,5% erhoben. Entgegen der Meinung der Rekurrentin gilt diese Bestimmung jedoch nicht für den Erwerb von Grundstücken durch Wohngenossenschaften. Sinn und Zweck von § 4 Abs. 2 lit. a HäStG

ist nämlich nicht die Förderung preisgünstigen Wohnraumes, sondern die Privilegierung von Grunderwerb für ausschliessliches und selbstgenutztes Wohneigentum. Diese Voraussetzungen sind bei einer juristischen Person, die eine von ihr erworbene Liegenschaft ihren Mitgliedern zu preisgünstigen Konditionen zur Verfügung stellt, nicht erfüllt. Aus den Materialien zur Revision des Handänderungssteuergesetzes ist zudem ersichtlich, dass die Privilegierung im Zusammenhang mit dem Erwerb selbstgenutzten Wohneigentums nur natürlichen Personen, insbesondere Familien, zukommen sollte (vgl. Ratschlag und Entwurf zu einem Gesetz über die Handänderungssteuer und Stellungnahme zur Überweisung der Motion Gribi und Konsorten vom 5. September 1995, S. 17). § 4 Abs. 2 lit. a HäStG ist daher nicht auf den Liegenschaftenerwerb durch juristische Personen anwendbar. Von der Privilegierung nach § 4 Abs. 2 lit. a HäStG könnte die Wohngenossenschaft Z. somit also ohnehin nicht profitieren. Dies selbst dann nicht, wenn – wie von der Rekurrentin geltend gemacht wird – beim Kauf der Liegenschaft D.-Strasse 327 durch die «N. W. B.» tatsächlich nur eine Handänderungssteuer zum Satz von 1,5% erhoben worden ist. Denn wie die Finanzverwaltung in ihrer Vernehmlassung unter Berufung auf die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Recht festhält, geht der Grundsatz der Gesetzmässigkeit dem Rechtsgleichheitsprinzip vor; dies gilt zumindest solange, als die Behörde gewillt ist, die gesetzliche Besteuerung durchzusetzen (vgl. die Vernehmlassung der Finanzverwaltung vom 2. August 2000, S. 4 f. mit Verweis auf BGE 122 II 446, 451 f.).

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Handänderungssteuer gemäss der «Deklaration» des instrumentierenden Notars festgesetzt und von diesem vorbehaltlos beglichen worden ist. Entsprechend der bei den Selbstveranlagungssteuern geltenden Praxis ist diese Deklaration der Steuerfaktoren bindend und die von der Rekurrentin bezahlte Steuerschuld demzufolge definitiv. Die Finanzverwaltung ist deshalb zu Recht nicht auf die Einsprache der Rekurrentin eingetreten. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 14 Abs. 3 HäStG in Verbindung mit § 32 Abs. 2 altStG bzw. § 170 Abs. 1 neuStG und des Gesetzes über die Verwaltungsgebühren vom 9. März 1972 und der Verordnung hierzu vom 20. Juni 1972 eine Spruchgebühr aufzuerlegen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.