

Handänderungssteuer

Veräussereranteil zulasten Ersteigerer

Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 21. Dezember 2005

Der Ersteigerer einer Wohnliegenschaft zur Selbstnutzung muss auch dann den Anteil des Veräusserers an der Handänderungssteuer übernehmen, wenn die Steigerungsbedingungen diesbezüglich missverständlich formuliert waren. Aufgrund der Publizitätswirkung des kantonalen Amtsblatts besteht die Fiktion, dass die Übernahme des Anteils der Handänderungssteuer durch den Ersteigerer bekannt ist, auch wenn dieser selbst befreit ist. Daran vermag auch eine individuelle Auskunft des Betreibungsamtes nichts zu ändern.

Sachverhalt

A. Anlässlich einer Grundstücksversteigerung im Rahmen eines Zwangsvollstreckungsverfahrens erwarben AX und BY am 19. Mai 2004 die Liegenschaft Waldweg in Z, Parzelle Nr. 1510, GB Z, zum Zuschlagspreis von Fr. 780'000.–. Auf dieser Handänderung erhob die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) mit Rechnung vom 23. August 2004 eine Steuer im Umfang von Fr. 9'750.–. Die dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 13. Dezember 2004 ab.

B. Gegen diesen Entscheid rekurierten die Steuerpflichtigen am 29. Dezember 2004 beim Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft (Steuergericht). Sie beantragten, sie seien von der Bezahlung der Handänderungssteuer zu befreien. Das Steuergericht lehnte diesen Antrag am 27. Mai 2005 ab.

C. Am 25. Juli 2005 erhoben die Steuerpflichtigen Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsgericht (Kantonsgericht) mit dem Antrag, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben. In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragten sie, es sei eine amtliche Erkundigung beim zuständigen Leiter des Betreibungsamtes Liestal einzuholen bzw. er sei mündlich zu befragen. Weiter sei ihnen die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 5. April 2005 zuzustellen. Zur Begründung führten sie im Wesentlichen aus, dass das Betreibungsamt sie im Vorfeld der Versteigerung dahingehend informiert habe, dass sie keine Handänderungssteuern zu leisten hätten, wenn sie die Liegenschaft selbst bewohnen würden. Aus dem Steigerungsprotokoll gehe auch nicht hervor, dass sie den Anteil der Handänderungssteuer des Veräusserers zu übernehmen hätten.

D. In der Vernehmlassung vom 5. August 2005 schloss die Steuerverwaltung auf Abweisung der Beschwerde.

E. Das Steuergericht beantragte am 24. August 2005 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1. Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 kann gegen den Entscheid des Steuergerichts innert 10 Tagen beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, Beschwerde erhoben werden. Zur Beschwerde befugt sind gemäss § 131 Abs. 2 lit. a StG die steuerpflichtigen Personen. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht erhobene Beschwerde ist demnach einzutreten.

2. In formeller Hinsicht machen die Beschwerdeführer geltend, dass ihnen im Rahmen des steuergerichtlichen Rekursverfahrens die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 5. April 2005 nicht zur Kenntnis zugestellt worden sei. Sie machen damit sinngemäss eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend.

a) Der Anspruch auf rechtliches Gehör garantiert dem Einzelnen, in allen Verfahren staatlicher Einzelfallentscheidungen mitzuwirken, soweit der in Frage stehende Hoheitsakt ihn belasten könnte (BGE 127 I 56 E. 2b, 127 I 215 f. E. 3a; *Jörg Paul Müller*, Grundrechte in der Schweiz, 3. Auflage, Bern 1999, S. 509 f.). Zum gefestigten Bestand des rechtlichen Gehörs zählen heute in Rechtsprechung und Lehre die Ansprüche auf vorgängige Stellungnahme, Anhörung und Berücksichtigung der Vorbringen, der Anspruch auf Teilnahme am Beweisverfahren unter Einschluss des Rechts, Beweisanträge zu stellen, das Recht auf Akteneinsicht, der Anspruch auf Ausschöpfung der Kognition sowie auf einen begründeten Entscheid und schliesslich das Recht, sich verbeiständen und vertreten zu lassen (Überblick bei *Müller*, a.a.O., S. 509 ff.; *Georg Müller*, Art. 4 aBV, in: Kommentar zur Bundesverfassung, Basel/Bern/Zürich 1987, Rz. 98 ff.; *Michele Albertini*, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Bern 2000, S. 202 ff.). Zum Gehörsanspruch gehört somit auch das Recht auf Orientierung. Dabei besteht insoweit eine Mitteilungspflicht der Behörden, als sie in bestimmten Fällen den Betroffenen aktiv orientieren müssen. Die Beschwerdeantwort der Behörde muss der Beschwerde führenden Partei aber nur dann mitgeteilt werden, wenn darin neue und erhebliche Gesichtspunkte enthalten sind (vgl. dazu *Alfred Kölz/Isabelle Häner*, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 107 ff.).

b) Gemäss den Akten haben die Beschwerdeführer die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 5. April 2005 nicht erhalten. In dieser Eingabe hat die Steuerverwaltung beim Steuergericht die Abweisung der Beschwerde beantragt, ohne eine weitere Begründung anzubringen. Damit hat die Steuerverwaltung keine neuen Tatsachen vorgebracht; eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist somit nicht festzustellen (vgl. dazu Entscheid des Verfassungs- und Kantonsgerichts [KGVV] vom 2. Juni 2004 Nr. 102 E. 4).

3. In materieller Hinsicht beantragen die Beschwerdeführer, sie seien von der Bezahlung der Handänderungssteuer zu befreien.

a) Gemäss § 81 Abs. 1 StG wird auf Handänderungen von Grundstücken und Anteilen von solchen eine Handänderungssteuer erhoben. Diese Steuer wird beim Erwerber nicht erhoben, wenn dieser eine Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erwirbt (§ 82 Abs. 2 StG). Keine Handänderungssteuer ist zudem geschuldet bei Verkäufen im Zwangsvollstreckungs- und Nachlassverfahren, sofern der Erwerber seit mindestens zwei Jahren Gläubiger einer auf der Liegenschaft lastenden Grundpfandschuld ist oder dafür Bürgschaft oder eine andere Sicherheit geleistet hat (§ 82 Abs. 1 lit. g StG). Die Handänderungssteuer beträgt für den Veräusserer und Erwerber je 1,25% des Kaufpreises (§ 84 Abs. 1 StG).

b) Vorliegend ist unbestritten, dass kein Anwendungsfall von § 82 Abs. 1 lit. g StG vorliegt und die Beschwerdeführer als Grundstückerwerber für ihren Anteil der Handänderungssteuer aufgrund von § 82 Abs. 2 StG steuerbefreit sind. Dagegen ist strittig, ob sie den Anteil der Handänderungssteuer des Veräusserers zu bezahlen haben.

4. a) Für die Verwertung von Grundstücken ist das Bundesgesetz über Schuldbetreibungs- und Konkursrecht (SchKG) vom 11. April 1889/16. Dezember 1994 und die Verordnung des Bundesgerichts über die Zwangsverwertung von Grundstücken (VZG) vom 23. April 1920/5. Juni 1996 anwendbar. Die Steigerungsbedingungen bilden die Grundlage jeder Zwangsversteigerung von Grundstücken. Sie sollen dem potentiellen Ersteigerer einen genauen Überblick geben über den Ablauf der Versteigerung, den Mindestpreis und die Belastungen des Grundstücks (*Markus Häusermann/Kurt Stöckli/Andreas Feuz*, zu Art. 134, in: Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, SchKG Art. 88–220, *Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin* [Hrsg.], Basel/Genf/München 1998, S. 1308). Art. 135 SchKG und Art. 45–52 VZG regeln den Inhalt der Steigerungsbedingungen. Gemäss Art. 49 Abs. 1 lit. a VZG sind dem Ersteigerer zusätzlich, ohne Abrechnung am Zuschlagspreis, durch die Steigerungsbedingungen unter anderem die Handänderungsabgaben zur Zahlung zu überbinden. Die Steigerung muss mindestens einen Monat vorher öffentlich bekannt gemacht werden (Art. 138 Abs. 1 SchKG). Durch die öffentliche Bekanntmachung der Steigerung soll ein möglichst grosser Kreis potentieller Interessenten angesprochen und so ein möglichst gutes Ergebnis erzielt werden. Der öffentlichen Bekanntmachung kommt eine Ersatzfunktion für die ordentliche Mitteilung oder die Zustellung zu, falls diese Formen des amtlichen Verkehrs nicht möglich sind (*Häusermann/Stöckli/Feuz*, a.a.O., zu Art. 138, S. 271 und S. 1334). Die öffentliche Bekanntmachung hat nach Massgabe von Art. 35 SchKG immer im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) und im jeweiligen kantonalen Amtsblatt zu erfolgen (*Kurt Ammon/Dominik Gasser*, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, Bern 1997, S. 232; *Häusermann/Stöckli/Feuz*, a.a.O., zu Art. 138, S. 1335; BGE 110 III 31 E. 2). Diese Vorschrift ist zwingend und kann nicht abgeändert werden.

b) Wo das Gesetz eine Rechtsfolge von einer öffentlichen Bekanntmachung abhängig macht, verfolgt es damit in der Regel den Zweck, diese Rechtsfolge unabhängig davon eintreten zu lassen, ob die betroffenen Dritten von der publizierten Tatsache tatsächlich Kenntnis haben. Ihre Kenntnisnahme wird vielmehr fingiert (BGE 101 III 110). Was im SHAB und im kantonalen Amtsblatt veröffentlicht worden ist, zerstört also den guten Glauben, d.h. die Einwendung, dass jemand eine einem Dritten gegenüber wirksam gewordene Publikation nicht gekannt habe (sog. positive Publizitätswirkung), ist ausgeschlossen.

c) Das Protokoll der Grundstücksteigerung vom 16. April 2004 führt unter Ziffer 8 die ohne Abrechnung am Zuschlagspreis vom Ersteigerer zu übernehmenden Kosten auf. Lit. b dieser Bestimmung, welche grundsätzlich mit Art. 49 Abs. 1 lit. b VZG übereinstimmt, lautet wie folgt:

«Die im Zeitpunkt der Versteigerung noch nicht fälligen und deshalb im Lastenverzeichnis nicht aufgeführten Forderungen mit gesetzlichem Pfandrecht (Gebäudeversicherungsprämie, Liegenschaftssteuer), ferner die laufenden öffentlich-rechtlichen Abgaben für Wasser, Elektrizität, Abfuhrwesen usw.»

Die Bezahlung der Handänderungssteuer wird in Ziffer 10 lit. b des Steigerungsprotokolls geregelt:

«b) Handänderungssteuer: Barzahlung von 2,5 % des Zuschlagspreises (ausgenommen Bürgen und Grundpfandgläubiger sowie beim Erwerb als selbstgenutztes Wohneigentum).»

Es ist den Beschwerdeführern insoweit zuzustimmen, als der Wortlaut dieser Steigerungsbedingungen nicht eindeutig abgefasst ist. Ziffer 10 lit. b kann durchaus dahingehend verstanden werden, dass der Ersteigerer bei selbstgenutztem Wohneigentum von der Bezahlung jeglicher Handänderungssteuer befreit ist. Diese Bestimmung schliesst dagegen nicht aus, dass die Steuerbefreiung lediglich für den Erwerber gilt. Diese Auffassung stimmt denn auch mit § 82 StG überein, wonach die Steuerbefreiungstatbestände beim Erwerber (Abs. 2) und Veräusserer (Abs. 3) bei dauernd selbstbewohntem Eigentum gesondert aufgeführt werden. Aufgrund dieser unpräzise abgefassten und daher nicht eindeutigen Bestimmungen der Steigerungsbedingungen ist die an sich nicht rechtskonforme Auffassung der Beschwerdeführer verständlich. Es ist dem Betreibungsamt deshalb dringend anzuraten, zukünftig auf eine unmissverständliche Formulierung der Steigerungsbedingungen zu achten.

d) Gestützt auf Art. 138 Abs. 1 SchKG hat das Betreibungsamt die Grundstücksteigerung im SHAB und im kantonalen Amtsblatt gemäss den gesetzlichen Steigerungsvorschriften veröffentlicht und dabei die Rechtslage – im Gegensatz zu den Steigerungsbedingungen betreffend die Bezahlung der Handänderungssteuer klar dargelegt. Gemäss Auszug aus dem kantonalen Amtsblatt vom 4. März 2004 und dem SHAB vom 27. Februar 2004 lautet der Wortlaut wie folgt:

«Handänderungssteuer: 2,5%, ausgenommen Bürgen und Pfandgläubiger (§ 82 Abs. 1 lit. g Steuer- und Finanzgesetz). 1,25% bei Befreiung nach § 82 Abs. 2 Steuer- und Finanzgesetz.»

Daraus geht eindeutig hervor, dass der Ersteigerer grundsätzlich eine Handänderungssteuer von 2,5% zu bezahlen hat. Eine Steuerbefreiung im Falle von selbstgenutztem Wohneigentum kann deshalb nur im Umfang von 1,25% erfolgen. Aufgrund der Publizitätswirkung des Eintrages im SHAB und im kantonalen Amtsblatt ist der Einwand, diese Regelung nicht gekannt zu haben, unbehelflich. Auch wenn die Beschwerdeführer von dieser Publikation keine Kenntnis hatten und sie sich auf die Steigerungsbedingungen verlassen haben, besteht die Fiktion, dass die Übernahme des Anteils der Handänderungssteuer des Veräusserers durch den Ersteigerer den Beschwerdeführern bekannt gewesen ist, auch wenn dies nicht den Tatsachen zu entsprechen vermag.

e) Desgleichen können die Beschwerdeführer aus dem Umstand, dass sie die Handänderungssteuer anlässlich der Versteigerung nicht gemäss Ziffer 10 lit. b der Steigerungsbedingungen bar haben bezahlen müssen, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Da allein die öffentliche Publikation im SHAB und im kantonalen Amtsblatt, wonach die Handänderungssteuer beim Zuschlag unabhängig von der Art der Bezahlung geschuldet ist, massgebend ist, ist die Handänderungssteuer in jedem Fall zu bezahlen.

5. Die Beschwerdeführer machen weiter geltend, sie hätten auf die Auskunft des Leiters des zuständigen Betreibungsamtes vertrauen dürfen, wonach sie beim selbstbewohnten Eigentum keine Handänderungssteuern zu bezahlen hätten.

a) Der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV) verschafft dem Bürger einen Anspruch auf Schutzberechtigten Vertrauens in behördlichen Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten (BGE 130 I 26 E. 8.1 S. 60). Im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzesmässigkeit beherrscht wird, ist das Prinzip von Treu und Glauben allerdings nur beschränkt anwendbar (BGE 101 Ia 99 E. 3). Indessen sind auch die Steuerbehörden an eine verbindlich gegebene Auskunft gebunden (ZBI 75/1974 S. 315). Die Voraussetzungen dafür sind, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht, dass die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war, dass der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, dass er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat und dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestandes noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung (BGE 121 II 473 E. 2c mit Hinweis; Urteil des Bundesgerichts vom 1. November 2000 i.S. X AG, 2A.46/2000, E. 3a). Doch steht selbst dann, wenn diese Voraussetzungen alle erfüllt sind, nicht fest, ob die steuerpflichtige Person mit ihrer Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann. Das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und dasjenige des Vertrauensschutzes müssen gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche

Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger diesem unterziehen (BGE 116 Ib 185 E. 3c; ASA 56 670 E. 6b).

b) Was die örtliche Zuständigkeit betrifft, so muss es genügen, dass der Adressat die Auskunft erteilende Amtsstelle aus zureichenden Gründen für zuständig halten durfte. Die Praxis stellt gewisse Anforderungen an die Sorgfaltspflicht, sich über die Vertrauenswürdigkeit der angefragten Behörde unter dem Blickwinkel der Zuständigkeit zu versichern (vgl. *Beatrice Weber-Dürler*, Falsche Auskünfte von Behörden, in ZBI 92/1991, S. 12 ff. mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts vom 28. September 2005 i. S. X, P.220/2005, E. 2.2; BGE 101 Ia 100 E. 3 b). Vorliegend ist die Auskunft gemäss den Angaben der Beschwerdeführer nicht von einer Steuerbehörde, sondern vom Leiter des Betriebsamtes Liestal gegeben worden. Obwohl dieser gewisse öffentlichrechtliche Funktionen erfüllt, stellt sich die Frage, ob die Beschwerdeführer als Laien erkennen mussten, dass die Zuständigkeit des Betriebsamtes in Steuerfragen nicht gegeben war. In einem Aargauer Entscheid wurde beispielsweise die Zuständigkeit für verbindliche Aussagen von einer Urkundsperson beim Grundstückkauf über die Grundstückgewinnsteuer gemeint (ZBI 77/1975, S. 456, *Beatrice Weber-Dürler*, a.a.O., S. 1 ff.). Diese Frage muss jedoch nicht abschliessend beurteilt werden, da es – wie sich noch zeigen wird – an einer Vertrauensdisposition fehlt.

c) Beim Beweis des Kausalzusammenhanges zwischen Auskunft und Disposition reicht eine gewisse Plausibilität (*Weber-Dürler*, a.a.O., S. 27). Vorliegend ist nicht davon auszugehen, dass die Beschwerdeführer vom Steigerungskauf abgesehen hätten, wenn sie gewusst hätten, dass die Handänderungssteuer des Veräusserers anfallen würde. In Anbetracht der Höhe des Zuschlagspreises von Fr. 780'000.– im Vergleich zum Steuerbetrag von Fr. 9'750.– ist ein solches Vorgehen unwahrscheinlich und wird von den Beschwerdeführern auch nicht behauptet. Die Voraussetzung einer nicht wieder rückgängig zu machenden Disposition ist damit nicht erfüllt, weshalb der Grundsatz von Treu und Glauben nicht zum Tragen kommt. Es erübrigt sich daher, eine amtliche Erkundigung über den Inhalt der Auskunft des Leiters des Betriebsamtes einzuholen, weshalb dem diesbezüglichen Antrag der Beschwerdeführer nicht stattgegeben wird. Der Entscheid des Steuergerichts vom 27. Mai 2005 ist deshalb aufgrund dieser Ausführungen nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist demgemäss abzuweisen.

6. Gemäss § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Kosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Die unklaren Steigerungsbedingungen und die mündliche Falschauskunft haben dazu geführt, dass die Beschwerdeführer die Rechtslage falsch beurteilt haben. Aufgrund dieser Umstände ist die Beschwerdeerhebung nachvollziehbar. Es ist deshalb angemessen, die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 642.– (Fr. 600.– Urteilsgebühr und Fr. 42.– Auslagen) aus der Gerichtskasse zu entrichten.

7. Die streitige Handänderungssteuer ist eine kantonalrechtliche Abgabe, weshalb sich eine solche Veranlagung auf kantonales Recht stützt (vgl. BGE 127 II 4 E. 2b/aa). Die Verletzung von kantonalem Recht kann aufgrund Art. 104 lit. a des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) vom 16. Dezember 1943 e contra rio im Rahmen einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht beim Schweizerischen Bundesgericht gerügt werden. Der vorliegende Entscheid ist deshalb nicht mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...