



Entscheid vom 3. Mai 2013 (510 13 3)

Erhebung der Handänderungssteuer im Nachsteuerverfahren

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. P. Leumann, M. Zeller, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A.A.** und **B.A.**,

Rekurrenten

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Handänderungssteuer**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 9. November 2012 wurde die Pflichtige zur Zahlung einer Handänderungssteuer von Fr. 4'156.-- veranlagt.

2. Mit Schreiben vom 22. November 2012 erhob die Pflichtige zusammen mit ihrem Ehegatten gegen diese Veranlagung Einsprache und begehrte sinngemäss die Aufhebung der Handänderungssteuerverfügung. Zur Begründung führte sie aus, der Kauf der Liegenschaft in C. vom 6. Juli 2010 sei durch sie und ihren Ehegatten getätigt worden. Bei der Beurkundung sei explizit darauf hingewiesen worden, dass zwei Wohnsitze bestehen würden. Dies sei einerseits die Liegenschaft in C., welche durch den Ehegatten A. und andererseits die Mietwohnung, welche durch die Ehegattin B. bewohnt werde. Man habe sie zu keiner Zeit darauf aufmerksam gemacht, dass dadurch der Umstand der Selbstnutzung nicht erfüllt werde. Die Liegenschaft sei gemeinsam erworben worden, weil die Ehegatten verheiratet seien, aber getrennte Wohnsitze hätten. Hätte man sie darauf aufmerksam gemacht, wäre die Liegenschaft nur im Namen des Ehemannes gekauft worden, da dieser ja auch dort wohne. Beide Wohnsitze würden gemeinsam genutzt.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 4. Dezember 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, ergebe sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt gewesen seien, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig sei, werde die nicht erhobene Steuer als Nachsteuer eingefordert.

Selbstnutzung im Sinne der vorgenannten Norm bedeute, dass die Liegenschaft durch den Steuerpflichtigen selbst zu Wohnzwecken an seinem Wohnsitz genutzt werde. Vorliegend sei man im Jahr 2010 davon ausgegangen, dass die gekaufte Liegenschaft selbst bewohnt werde, was bis heute nicht der Fall sei. Lediglich der Ehemann habe seinen Wohnsitz in C., während die Ehefrau ihren Wohnsitz in D. beibehalten habe. Somit sei der Tatbestand der Selbstnutzung nicht erfüllt. Weiter sei zu prüfen, ob sich die Ehefrau auf den behaupteten Hinweis beim Grundbuchamt, dass Sie zwei Wohnsitze hätten, berufen könne. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung finde der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht vor allem auf das Verfahren Anwendung sowie dort, wo den Steuerpflichtigen ein gewisser Ermessensspielraum eingeräumt werde. Die vorliegende Konstellation könne jedoch nie zu einer Be-

freierung von der Handänderungssteuer führen. Die geltend gemachte Auskunft sei von der Pflichtigen zu belegen. Ohne diesen Nachweis habe sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen, weshalb sie sich nicht auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen könne.

4. Mit Schreiben vom 4. Januar 2013 erhoben die Pflichtigen Rekurs und begehrten sinngemäss die Aufhebung der Handänderungssteueranlagung. Zur Begründung führten sie aus, in der Beilage würden die Schreiben der Verkäuferschaft, die bei der Beurkundung anwesend gewesen seien eingereicht, aus denen hervorgehe, dass die Liegenschaft E. lediglich vom Ehemann bewohnt werden würde und dass die Ehegattin ihren Wohnsitz in D. beibehalten werde. Auch sei die Steuerverwaltung im Jahre 2011 entsprechend informiert worden. Aus diesen Gründen würden sich die Pflichtigen auf den Vertrauensschutz berufen. Die Liegenschaft E. werde ausschliesslich zur Eigennutzung verwendet. Die Steuerbehörde habe von ihrer ungewöhnlichen Wohnsituation davon Kenntnis gehabt und diesen Umstand entsprechend genehmigt.

5. Mit Vernehmlassung vom 6. Februar 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Nachbesteuerung sei erfolgt, weil die Rekurrentin nie die Absicht gehabt habe die Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd genutztes Wohneigentum zu nutzen. Die Rekurrentin bestätige jedoch in der dem Kaufvertrag beiliegenden "Erklärung betreffend Befreiung von der Handänderungssteuer" ausdrücklich, dass die Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erworben werde. Die Steuerverwaltung gehe davon aus, dass es sich vermutlich hierbei um ein Versehen handle und die Rekurrentin die Liegenschaft eben nicht als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erworben habe. Aus diesen Gründen sei an der Nachbesteuerung festzuhalten.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt vorliegend, ob die Rekurrentin betreffend die gemeinsam erworbene Liegenschaft in C. für ihren Anteil eine Handänderungssteuer zu bezahlen hat.

3. Gemäss § 81 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Die Handänderungssteuer wird beim Erwerber nicht erhoben, wenn dieser eine Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erwirbt (§ 82 Abs. 2 StG).

a) Nach dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung bedeutet Selbstbewohnen bzw. Selbstnutzung, dass das veräusserte Objekt durch den Steuerpflichtigen an seinem Wohnsitz selbst zu Wohnzwecken genutzt wird. Diese Voraussetzung ist bei Zweit- oder Ferienwohnungen nicht erfüllt. Ausschliesslich ist die Selbstnutzung, wenn das Wohnhaus oder die Wohnung zu keinen anderen Zwecken als zu eigenen Wohnzwecken dient, also beispielsweise nicht vermietet wird. Dauernd ist die Selbstnutzung, wenn sie grundsätzlich ohne Unterbruch erfolgt (vgl. Steuer Revue, Nr. 1/2005, S. 79; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 11. September 2009, 510 09 21, E 5, www.bl.ch/steuergericht).

b) Im vorliegenden Fall bewohnt die Pflichtige auch nach dem Erwerb der Liegenschaft in C. ihre Mietwohnung in D., womit sie die gemeinsam erworbene Liegenschaft nie selbst bewohnt hat. Lediglich ihr Ehemann hat seinen Wohnsitz nach C. verlegt. Sie macht dennoch geltend, dass sie die Liegenschaft an der E. in C. ausschliesslich zur Selbstnutzung erworben habe. Eine Person kann indes nur an einem Ort resp. in einer Wohnung dauernd

wohnen, d.h. die Pflichtige kann demnach nicht gleichzeitig dauernd in beiden Wohnungen leben. Ebenso kann eine Person in der Schweiz nur einen Wohnsitz haben (vgl. Bauer-Balmelli/Nyffenegger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 3 StHG N 3 i.V.m. BSK ZGB I-Staehelin, Art. 23 N 2).

4. a) Ergibt sich nach § 146 Abs. 1 StG aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins seit Fälligkeit gemäss § 135 Absätze 1 bis 3 als Nachsteuer eingefordert. Wegen ungenügender Bewertung allein kann keine Nachsteuer erhoben werden. Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt 10 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieb oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Abs. 2).

b) Damit eine Nachsteuer erhoben werden kann, muss somit die in Frage stehende Einschätzung erstens rechtskräftig sein, zweitens ungenügend ausgefallen sein und drittens auf im Einschätzungszeitpunkt nicht bekannte Tatsachen oder Beweismittel oder ein Verbrechen oder Vergehen zurückzuführen sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3 A. Zürich 2013 160 N 9).

c) Bei rechtskräftigen Veranlagungen ist eine einfache Nachforderung von Steuerbeträgen die nicht durch die Verfügung gedeckt sind, nicht möglich. Das Prinzip der Rechtskraft wird jedoch in den Gesetzen regelmässig durchbrochen, indem auch dem Fiskus die Möglichkeit gegeben wird, die Verfügung unter bestimmten Voraussetzungen zu seinen Gunsten abzuändern und einen zusätzlichen Steuerbetrag (samt Zins) als Nachsteuer einzufordern (Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 36 N 22). Die Nachsteuer ist die "Mehrsteuer", welche sich gegenüber der ursprünglich veranlagten Steuer ergibt. Mit dem Nachsteuerverfahren soll der vom Fiskus durch die ungerechtfertigte Verkürzung der Steuer erlittene Steuerausfall ausgeglichen werden, doch darf die Nachsteuer nicht zur Überbesteuerung des Pflichtigen führen (vgl. Schneider/Merz in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 146 N 1). Von den im ordentlichen Veranlagungsverfahren erhobenen Steuern unterscheidet sich die Nachsteuer nur in formeller Hinsicht (vgl. Vallender in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuer-

recht I/1, Art. 53 StHG N 2). Die Nachsteuer hat von ihrer Natur her somit keinen pönalen Charakter und ist demnach weder mit einer Busse verbunden noch setzt sie das Verschulden des Steuerpflichtigen voraus (Schneider/Merz, in: a.a.O., 147 N 2).

d) Die Überprüfung der Sachlage hat ergeben, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nachträglich weggefallen sind. Demzufolge hat die Steuerverwaltung vorliegend die Handänderungssteuer zu Recht im Nachsteuerverfahren erhoben.

5. Schliesslich machen die Rekurrenten geltend, sie seien in ihrem Vertrauen zu schützen. Die Steuerverwaltung sei informiert gewesen und man habe bei der Beurkundung auf die Sachlage hingewiesen.

a) Der Grundsatz des Vertrauensschutzes verleiht Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusagen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten einer Behörde. Der Einzelne muss sich auf Informationen oder auf das Verhalten einer Behörde verlassen können, wenn gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: a) Wenn die informierende Behörde für die Erteilung der Auskunft zuständig war, b) die steuerpflichtige Person nicht erkennen konnte, dass es sich um eine unrichtige Auskunft handelte, c) sie im Vertrauen auf die Auskunft bereits Dispositionen getroffen hat, die nicht mehr rückgängig gemacht werden können, d) die massgebenden Rechtsnormen seit der Auskunftserteilung nicht geändert haben und e) das öffentliche Interesse einer Verbindlichkeit der unrichtigen Auskunft nicht entgegen steht (vgl. Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. Auflage, Zürich 2012, N 823; Simonek in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2 N 1 ff.; Müller/Schefer, Grundrechte der Schweiz, 4. Auflage, Bern 2008, S. 25 ff.).

b) Die Pflichtigen führten aus, dass man bei der Beurkundung explizit auf die beiden getrennten Wohnsitze hingewiesen habe. Sie seien nie darauf aufmerksam gemacht worden, dass dadurch der Umstand der Selbstnutzung nicht erfüllt werde. Die Liegenschaft sei gemeinsam erworben worden, da sie verheiratet seien. Hätte man die Pflichtigen darauf aufmerksam gemacht, wäre die Liegenschaft nur auf den Namen des Ehemannes erworben worden. Die Schreiben der Verkäuferschaft würden bestätigen, dass bei der Beurkundung ausdrücklich darauf hingewiesen worden sei, dass die Liegenschaft in C. lediglich vom Ehemann bewohnt wer-

de und die Ehefrau ihren Wohnsitz in D. beibehalte. Die Steuerverwaltung sei entsprechend informiert gewesen.

c) Die Steuerverwaltung hat den Pflichtigen mit Schreiben vom 8. November 2011 u.a. bestätigt, dass der Zivilstand verheiratet - getrennt anerkannt werde, was bedeute, dass der entsprechende Steuertarif angewendet werde, der Ehegatten zustehe. Es ist den Pflichtigen beizupflichten, dass die Steuerverwaltung darüber informiert war, dass die Ehegatten getrennte Wohnsitze haben. Dieses Wissen hat jedoch auf die Beurteilung, ob eine Handänderungssteuer geschuldet ist oder nicht, keinen Einfluss.

Die Tatsache dass die Ehegatten verheiratet sind, ist nicht Anknüpfungspunkt für die Befreiung der Handänderungssteuer. Anknüpfungspunkt zur Befreiung von der Handänderungssteuer ist das tatsächliche physische Selbstbewohnen der Liegenschaft durch den Käufer. Die Frage des Zivilstands ist hierbei gerade unerheblich. Ganz im Gegensatz hierzu die Beurteilung bei der Einkommenssteuer, wo der Zivilstand tatsächliche Auswirkungen auf die Besteuerung zeitigt. Daraus folgt, dass beide Ehegatten als Käufer der Liegenschaft das besagte Objekt bewohnen müssen, um von der Handänderungssteuer befreit zu werden.

Im Weiteren sind die Bestätigungen der Verkäuferschaft aufgrund obiger Ausführungen wenig hilfreich, da es keine Rolle spielt, ob die Pflichtigen gegenüber den Verkäufern eine solche Äusserung tatsächlich gemacht haben oder nicht. Mit Bezug auf diese Äusserungen vor der Notarin ist auszuführen, dass diese für die Beurteilung der steuerlichen Folgen eines Hauskaufs nicht zuständig war und dementsprechend auch nicht auf allfällige Folgen hätte hinweisen müssen. Zuständig für die Beantwortung von steuerrechtlichen Fragen in einem konkreten Fall ist die Veranlagungsbehörde selbst. Die Ehegatten hätten sich demzufolge im Vorfeld des Kaufs selbst mit den steuerlichen Folgen auseinandersetzen müssen, sich mit ihrer Fragen an die Steuerverwaltung wenden oder sie hätten sich durch eine Fachperson beraten lassen können.

Die tatsächlich getätigten Aussagen vor der Notarin sind nicht aktenkundig und können nicht nachvollzogen werden. Da diese für die Erteilung einer Auskunft in Bezug auf die Handänderungssteuer ohnehin nicht zuständig war, können sich die Pflichtigen aufgrund dieser Sachlage nicht auf den Vertrauensschutz berufen.

6. Aus all diesen Gründen erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Rekurrenten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 800.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

Demgemäss wird erkannt:

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
 2. Den Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 800.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
 3. Mitteilung an die Rekurrenten (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basellandschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler