



Urteil vom 22. März 2019 (510 18 90)

Verkehrswert vor 20 Jahren / unverbindlicher Vorbescheid / Vertrauensschutz

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider (Ref.), J. Felix, Dr. Ph. Spitz, S. Schmid, Gerichtsschreiber i.V. D. Anzante

Parteien **A.**_____, vertreten durch Erhart Rechtsanwälte & Notariat, Herr D. Erhart, Konsumstrasse 1, Postfach, 4104 Oberwil BL

Rekurrentin

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

Sachverhalt:

A.

Die Rekurrentin verkaufte die Liegenschaft Parzelle (...), GB B._____ für Fr. 790'000.--. Mit Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer vom 4. September 2017 wurden die Gesteungskosten auf Fr. 605'165.30 festgesetzt. Der daraus resultierende Grundstücksgewinn von Fr. 184'834.70 führte unter Anwendung des Steuersatzes von 25% zu einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 46'208.--.

B.

Mit Schreiben vom 8. September 2017, welches die Steuerverwaltung als Einsprache entgegen nahm, teilte der Vertreter der Pflichtigen der veranlagenden Behörde mit, dass die grosse Differenz zwischen dem Vorbescheid und der Veranlagungsverfügung unerklärlich, die Angelegenheit nochmals zu prüfen und innert des laufenden Rechtsmittels eine rektifizierte Grundstückgewinnsteueranlagung zuzustellen sei. Mit ergänzender Einsprachebegründung vom 3. Oktober 2017 beantragte er, neben der Aufhebung der Veranlagungsverfügung, die Anwendung des im amtlichen Vorbescheid vom 19. Mai 2016 ausgewiesenen Gestehungspreises von Fr. 694'502.-- sowie die Erstellung einer rektifizierten Grundstückgewinnsteueranlagung, unter Berücksichtigung der übrigen Veranlagungsfaktoren. Zur Begründung führte er aus, der unverbindliche Vorbescheid sei nur in Bezug auf die ausgewiesene Grundstückgewinnsteuer unverbindlich. Der ausgewiesenen Zahl betr. „Erwerb Altbesitz“ komme demgegenüber aber Verbindlichkeit für die Behörde zu.

Mit Einspracheentscheid vom 28. September 2018 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, indem sie die Gebühren des Grundbuchamts von Fr. 490.-- zusätzlich als Gesteungskosten anrechnete. Sie argumentierte, dass nicht jedes staatliche Verhalten geeignet sei, um beim Bürger ein schutzwürdiges Vertrauen zu schaffen. Vorliegend habe die Einsprecherin die Parzelle (...), GB B._____ im Jahr 2016 verkauft. Somit gelte für die Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren jener aus dem Jahr 1996. Der Nachweis eines höheren Verkehrswertes werde nicht erbracht. Zur Bestimmung des Verkehrswertes stelle die Steuerverwaltung auf die Landpreisstatistik des Statistischen Amtes ab. Der durchschnittliche Quadratmeterpreis für das Jahr 1996 betrage Fr. 956.--. Als Landwert eines überbauten Grundstückes gelte der um 30% reduzierte Verkehrswert. Aus diesem Grund sei der Landwert in der angefochtenen Verfügung mit 70% eingesetzt worden. Der unindexierte Landwert betrage damit Fr. 257'642.--. Betreffend das Gebäude führte die Steuerverwaltung aus, der Zustandswert des Gebäudes werde auf der Grundlage des Gebäudeversicherungswertes berechnet. Die Brandlagerschätzung von 1977 habe einen Wert von Fr. 31'300.-- ausgewiesen. Der Bauteuerungsindex betrage 920%. Dem Alter des Gebäudes sei mit einem sog. Altersabzug angemessenen Rechnung zu tragen. Als Baunebenkosten würde der damalige Ansatz vor 20 Jahren von 10% berücksichtigt. Der gesamte Verkehrswert betrage demnach Fr. 574'398.-- (= Fr. 257'642.-- + Fr. 316'756.--). Indexiert mit dem Wert 1.05 belaufe er sich auf Fr. 603'118.--.

C.

Mit Schreiben vom 19. Oktober erhebt der Vertreter der Pflichtigen Rekurs und begehrt, (1) es sei der angefochtene Entscheid vollumfänglich aufzuheben, (2) es sei gestützt auf den im amtlichen Vorbescheid vom 19. Mai 2016 ausgewiesenen Erwerbspreis Altbesitz (Verkehrswert vor 20 Jahren; Fr. 694'502.--) unter Berücksichtigung der übrigen Veranlagungsfaktoren (Handänderungssteuer, Fertigungskosten etc.) eine rektifizierte Grundstückgewinnsteuerveranlagung zu erlassen, (3) eventualiter sei der angefochtene Entscheid vollumfänglich aufzuheben und zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, (4) es sei der Rekurrentin Einsicht in sämtliche sie betreffenden Verfahrensakten der Vorinstanz zu gewähren; (5) unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Im Vorbescheid sei der „Erwerbspreis Altbesitz“ mit Fr. 694'502.-- von Amtes wegen ermittelt und angegeben worden. In der Veranlagungsverfügung zur Grundstückgewinnsteuer habe die Steuerverwaltung den Verkehrswert vor 20 Jahren ohne jede Erklärung mit Fr. 603'118.-- beziffert. Dass der Vorbescheid insgesamt unverbindlich sei werde nicht bestritten. Bestritten werde hingegen, dass die amtlich durchzuführende Berechnung, welche den Verkehrswert der Liegenschaft vor 20 Jahren ausweise, keine verbindliche Behördenauskunft darstellen solle. Zudem sei der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, da nicht ersichtlich sei, weshalb der Verkehrswert vor 20 Jahren um beinahe Fr. 100'000.-- abweiche. Sämtliche für die Berechnung des Veräusserungswertes relevanten Kennzahlen seien bereits im Zeitpunkt der Berechnung für den Vorbescheid bekannt gewesen. Strittig sei, worauf sich die Unverbindlichkeit beziehe, bloss auf das Ergebnis oder auf sämtliche Zahlen in der gesamten Berechnung. Die einzig logische Schlussfolgerung sei, dass sich der Haftungsausschluss auf sämtliche Zahlen ausser auf den Erwerbspreis vor 20 Jahren beziehe, weil dieser von Amtes wegen zu berechnen sei. Vorliegend seien sämtliche Kriterien für die Anwendbarkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben erfüllt und die Rekurrentin sei in ihrem Vertrauen auf die Richtigkeit der Ermittlung des Erwerbspreises vor 20 Jahren zu schützen. Hinsichtlich der Verletzung des rechtlichen Gehörs führte der Vertreter aus, dass es nicht ersichtlich sei, weshalb der Erwerbspreis Altbesitz in der Veranlagungsverfügung von jenem im Vorbescheid abweiche. Die Vorinstanz bestreite lediglich die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Sie wäre verpflichtet gewesen zu begründen, weshalb der Verkehrswert Altbesitz in der Veranlagungsverfügung abweiche. Im Ergebnis sei der Anspruch der Rekurrentin auf Gewährung des rechtlichen Gehörs verletzt, weshalb der Entscheid bereits aus diesem Grund aufzuheben und zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen sei.

Mit Vernehmlassung vom 13. November 2018 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Da im Rekurs keine wesentlich neuen Argumente oder Beweismittel vorgebracht würden, sei auf den ausführlich begründeten Einspracheentscheid zu verweisen. Zusätzlich sei festzuhalten, dass es sich vorliegend nicht um ein sog. Steuerruling, sondern um eine unverbindliche Vorabauskunft über einen allfälligen Verkehrswert vor 20 Jahren handle. Dies könne mit einer als provisorisch erklärten Veranlagung zu den periodischen Steuern verglichen werden. Der später definitiv erklärte Betrag könne davon abweichen. Die schriftliche, aber ausdrücklich als unverbindlich deklarierte Auskunft der Steuerverwaltung über einen Verkehrswert vor 20 Jahren habe keinerlei bindende Wirkung, weil einerseits darin explizit ein Vorbehalt angebracht worden sei, andererseits dadurch keine nicht rückgängig zu machenden Dispositionen getroffen worden seien. Vorliegend sei das Rechtsgeschäft über den Verkauf der Liegenschaft an die Bürgergemeinde B._____ bereits abgeschlossen gewesen, als der Vorbescheid erstellt

worden sei. Die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer habe deshalb keine Auswirkungen auf das zeitlich bereits vorher abgeschlossene Grundstücksgeschäft gehabt. Die Rekurrentin habe aufgrund der genannten Auskunft keine nachteiligen Dispositionen getroffen. Ihre späteren Dispositionen seien alle nicht kausal zum Rechtsgeschäft gewesen.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Rechtsbegehren fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

Vorab wird von der Rekurrentin geltend gemacht, die Rekursgegnerin habe den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem sie eine von dem Vorbescheid abweichende Veranlagung des Grundstückgewinns vorgenommen hat, ohne diese Abweichung zu begründen.

Der aus Art. 29 Abs. 2 BV fliessende Anspruch auf rechtliches Gehör beinhaltet insbesondere auch den Anspruch der Parteien auf Begründung der Verfügung durch die Behörde. Die Begründung zeigt den Parteien, ob sich die Behörde mit ihren Argumenten auseinandergesetzt hat und erlaubt ihnen eine sachgerechte Anfechtung. Eine analoge Regelung zu Art. 29 Abs. 2 BV findet sich in § 13 des Verwaltungsverfahrensgesetzes des Kantons Basel-Landschaft vom 13.6.1989 (VwVG BL; SGS 175).

Vorliegend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung sowohl bei der definitiven Veranlagung als auch im Einspracheentscheid klar dargelegt hat, von welchen Zahlen und Faktoren sie ausgegangen ist. Unter anderem sind der Verkaufspreis und die Gestehungskosten detailliert aufgeführt, sowie der steuerbare Grundstückgewinn und der Steuersatz festgehalten. Vor diesem Hintergrund ist die Möglichkeit einer sachgerechten Anfechtung ohne Weiteres zu bejahen und die entsprechende Rüge der Rekurrentin erweist sich als unbegründet.

Daran vermag auch nichts zu ändern, dass die Abweichung zwischen den (unbestrittenermassen falschen) Werten des Vorbescheids und der definitiven Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer von der Rekursgegnerin nicht erklärt werden konnte. Dies ist zwar unbefriedigend, doch erscheint es gleichzeitig auch als nachvollziehbar, dass ein Berechnungsfehler nach einer gewissen Zeit nicht mehr bzw. nur noch schwer rekonstruierbar sein kann.

3.

In vorliegendem Fall ist in der Hauptsache zu prüfen, ob die Berechnung des Verkehrswerts von vor 20 Jahren im unverbindlichen Vorbescheid der Steuerverwaltung eine Grundlage für den Vertrauensschutz nach Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) darstellt.

3.1 Art. 9 BV gibt jeder Person den Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. Der Grundsatz von Treu und Glauben wirkt sich im Verwaltungsrecht unter anderem in der Form des sog. Vertrauensschutzes aus. Dieser verleiht den Privaten einen Anspruch auf Schutz ihres berechtigten Vertrauens in das bestimmte Erwartungen begründende Verhalten der Behörden. Der Vertrauensschutz will im Sinne der Rechtsstaatsidee die Privaten gegen den Staat schützen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich/St.Gallen 2016 Rz. 621). Als allgemeine Voraussetzungen des Vertrauensschutzes gelten 1) das Vorhandensein einer Vertrauensgrundlage, 2) das Vertrauen in das Verhalten der staatlichen Behörde, 3) eine Vertrauensbetätigung bzw. eine Disposition, 4) ein Kausalzusammenhang zwischen Vertrauen und Vertrauensbetätigung und 5) eine Abwägung zwischen dem Interesse am Vertrauensschutz und entgegenstehenden öffentlichen Interessen (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 625 ff., vgl. auch TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Bern 2014, §22 II 4., Rz. 10 ff.).

3.2 Einen der wohl wichtigsten Anwendungsfälle des Vertrauensschutzes stellt die unrichtige behördliche Auskunft dar. So kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, welche eine Behörde dem Bürger erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten (publiziertes Urteil des Bundesgerichts [BGE] 137 II 182, E. 3.6.2). Das Bundesgericht hat in der zitierten Entscheidung eine Auflistung der Voraussetzungen unter Verweis auf mehrere Literaturhinweise und eigene Rechtsprechung erstellt: a) es muss sich um eine vorbehaltlose Auskunft der Behörden handeln, b) die Auskunft muss sich auf eine konkrete, den Bürger berührende Angelegenheit beziehen, c) die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, muss hierfür zuständig gewesen sein oder der Bürger hat sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten dürfen, d) der Bürger hat die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen können, e) der Bürger hat im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen, f) die Rechtslage ist zur Zeit der Verwirklichung noch die Gleiche wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung, g) das Interesse an der richtigen Rechtsdurchsetzung des objektiven Rechts überwiegt nicht dasjenige des Vertrauensschutzes (BGE 137 II 182, a.a.O.).

Nicht jede behördliche Auskunft taugt als Vertrauensbasis. Notwendig ist eine gewisse inhaltliche Bestimmtheit; eine lediglich vage Absichtskundgabe oder ein Hinweis auf eine bisherige Praxis genügt nicht. Unmassgeblich ist die Form der Auskunftserteilung; auch eine mündliche Auskunft kann verbindlich sein (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 668). Eine Auskunft begründet schutzwürdiges Vertrauen nur, wenn sie vorbehaltlos erteilt worden ist. Nicht schutzwürdig ist das Vertrauen Privater in eine Auskunft, wenn die Behörde wenigstens dem Sinn nach klar zum Ausdruck bringt, dass sie sich nicht festlegen will (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 682; als Beispiel werden unter Rz. 683 die Auskünfte von Steuerbehörden genannt, welche unter dem Vorbehalt des späteren Veranlagungs- und Rekursverfahrens erfolgen). Die

Privaten müssen die für ihre Disposition massgebenden Informationen aus der inhaltlich bestimmten Auskunft entnehmen können (JÖRG PAUL MÜLLER/MARKUS SCHEFER, Grundrechte in der Schweiz, 4. Auflage, Bern 2008, S. 34 mit Verweis auf G. MÜLLER, in: Kommentar BV, Art. 4 [1995], Rz. 63).

Der Adressat muss im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft eine Disposition getroffen oder unterlassen haben, die er nicht oder jedenfalls nicht ohne Schaden rückgängig machen oder nachholen kann. Die behördliche Auskunft muss für die nachteilige Disposition kausal gewesen sein. Die Kausalität fehlt, wenn der Adressat sich auch ohne diese Auskunft für die Massnahme entschieden hätte (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O. Rz. 688 f.). Der erforderliche Kausalitätsbeweis darf schon als geleistet gelten, wenn es aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung als glaubhaft erscheint, dass sich der Adressat ohne die fragliche Auskunft anders verhalten hätte (BGE 121 V 65, E. 2b).

3.3 Der Vertreter der Rekurrentin bestreitet nicht, dass der ausgewiesene Steuerbetrag im unverbindlichen Vorbescheid für die Steuerbehörde nicht verbindlich sei. Beim Verkehrswert von vor 20 Jahren handle es sich aber um einen statistischen Wert, der sich für eine Steuerperiode nicht mehr ändere. Die Vorbescheide würden keinen Sinn ergeben, wenn alle Angaben mit einem Vorbehalt versehen seien. Hinzu komme, dass der Wert der Gestehungskosten von vor 20 Jahren von Amtes wegen ermittelt werde. Dieser berechne sich innerhalb einer Steuerperiode immer gleich.

Die Rekursgegnerin entgegnet, dass der Verkauf des Grundstücks schon abgeschlossen war, bevor der Vorbescheid der Steuerbehörde der Pflichtigen zugestellt wurde. In einem Vorbescheid könnten Fehler enthalten sein, weshalb sie auch unverbindlich erteilt werden. Der Vorbescheid solle nur Anzeichen dafür liefern, ob eine Grundstückgewinnsteuer anfalle oder nicht. Ausschlaggebend sei jedoch, dass die vermeintliche Vertrauensgrundlage erst eingetroffen ist, nachdem die Disposition schon getroffen wurde. Die Auskunft habe somit gar keine Wirkung entfalten können. Weiter werde der Vorbescheid nur mit Vorbehalt erteilt, weil erst darauf die definitive Veranlagung folge. Wäre der Vorbescheid nicht unverbindlich, sei der Service fragwürdig. Es werde nicht bestritten, dass im Vorbescheid falsch gerechnet worden sei, jedoch werde die Wirkung des Vorbescheids bestritten.

3.4 Von entscheidender Bedeutung ist im vorliegenden Fall der zeitliche Ablauf des relevanten Sachverhalts: Der Kaufvertrag für das Grundstück zwischen der Erbengemeinschaft und der Bürgergemeinde B. ____ wurde am 15. April 2016 abgeschlossen und der Eintrag in das Tagebuch erfolgte am 17. Mai 2016. Dagegen wurde der Vorbescheid erst am 19. Mai 2016 erlassen. Wie oben bereits dargestellt, ist eine Voraussetzung des Vertrauensschutzes die Vornahme einer Disposition, welche aufgrund des Vertrauens in eine Vertrauensgrundlage erfolgte (siehe E. 3.2 hiavor). Somit muss die Vertrauensgrundlage *vor* der Disposition bekannt sein, da ansonsten die Disposition a priori nicht aufgrund der Kenntnis über den Inhalt der potentiellen Vertrauensgrundlage getätigt werden kann. Auf den zu beurteilenden Fall angewendet stellt sich daher die Frage, ob der Vorbescheid für den Verkauf ursächlich war. Anhand der Daten ist ersichtlich, dass dies hier nicht der Fall ist. Der Verkauf der Liegenschaft wurde bereits abge-

geschlossen, als die Rekurrentin den unverbindlichen Vorbescheid erhielt. Somit ist es der Rekurrentin nicht möglich gewesen, *aufgrund des unverbindlichen Vorbescheids* eine Disposition zu treffen. Der Vertrauensschutz kann unter diesen Umständen keine Wirkung entfalten. Die Wirkung blieb ebenfalls aufgrund der Tatsache aus, dass der Vorbescheid an mehreren Stellen explizit zum Ausdruck bringt, dass die Steuerverwaltung sich eine differenzierte Veranlagung vorbehält und nicht an den Angaben im Vorbescheid gebunden werden will. So ist das Schreiben vom 19. Mai 2016 als „unverbindlicher Vorbescheid zur mutmasslichen Grundstücksgewinnsteuer“ betitelt. Unter dem Titel „Hinweis“ hält es fest, dass dieses Berechnungsschema allgemeiner Art sei und dass es von der Steuerrechnung und Veranlagung abweichen könne. Das Schreiben führt weiter aus, dass es sich bei der Berechnung um einen Annäherungswert handle und die Zahlen unverbindlich seien. Es ist somit aus dem Vorbescheid gerade nicht ersichtlich, dass sich die Steuerverwaltung bezüglich des Altbesitzwertes verbindlich festgelegt hätte. Es stellt sich auch die Frage, auf welchen Wert sich denn die Unverbindlichkeit beziehen sollte, wenn nicht auf den Wert des Altbesitzes: Dieser stellt nämlich den einzigen Wert dar, den die Steuerverwaltung von sich aus in den Vorbescheid einfügt; die restlichen Parameter werden entweder dem Kaufvertrag entnommen oder vom Verkäufer angegeben. Ein verbindlicher Vorbescheid wäre ferner auch nicht sinnvoll, da sonst ein weiteres Rechtsmittel neben jenem für die definitive Veranlagung bestehen müsste.

Aus den genannten Gründen ist der Rekurs in diesem Punkt somit abzuweisen.

3.5 Abschliessend bleibt hierzu anzumerken, dass auch anlässlich der Verhandlung nicht abschliessend festgestellt werden konnte, wo der Fehler bei den Berechnungen im Vorbescheid aufgetreten ist. Es wäre wünschenswert, wenn die Werte (vor allem jener des Altbesitzes) im Vorbescheid aufgeschlüsselt bzw. deren Zusammensetzung offengelegt werden, um Fälle wie den Vorliegenden zu vermeiden: Da dem Vorbescheid in der Praxis eine erhebliche Bedeutung zukommt, muss ein Interesse sowohl auf Seiten der Steuerpflichtigen als auf Seite der Steuerverwaltung daran bestehen, dass die Berechnungen transparent sind und insbesondere ersichtlich wird, wie der Wert des Altbesitzes zustande gekommen ist. Auf diese Weise könnten schon beim Vorbescheid der Dialog zwischen den beiden Parteien gesucht und allfällige Differenzen bezüglich einzelner Parameter besprochen werden.

4.

Es bleibt über die Kosten des Rekursverfahrens zu befinden. Ausgangsgemäss sind der Rekurrentin die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2000.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Eine Parteientschädigung wird nicht entrichtet (§ 21 Abs. 1 e contrario VPO).

Demgemäss erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrentin (2), die Gemeinde B.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).