Urteilskopf

108 Ia 122

24. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 17. Mai 1982 i.S. Paul Vogler Buchdruckerei und Verlag AG gegen Einwohnergemeinde Hildisrieden sowie Steuerverwaltung und Verwaltungsgericht des Kantons Luzern (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Art. 4 BV (Treu und Glauben); Handänderungsgebühr, Praxisänderung.

1. Eine Praxisänderung muss nicht in der erstinstanzlichen Verfügung eingehend begründet werden. Es genügt, wenn dies im Einsprache- oder Beschwerdeverfahren nachgeholt wird (E. 2a).

2. Es ist gerechtfertigt und verstösst nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn eine Gemeinde in einem Einspracheverfahren bezüglich einer Handänderungsgebühr das Problem einer Praxisänderung der kantonalen Steuerverwaltung unterbreitet und deren Stellungnahme ihrem Entscheid zugrundelegt (E. 2b).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst. (bonne foi); droit de mutation, changement de jurisprudence.

1. Un changement de jurisprudence n'a pas besoin d'être motivé en détail dans la décision de première instance. Il suffit que la motivation de cette décision résulte de la procédure d'opposition ou de recours (consid. 2a).

2. Dans une procédure d'opposition concernant un droit de mutation, une commune peut, sans violer le principe de la bonne foi, soumettre le problème d'un changement de jurisprudence à l'administration cantonale des impôts et fonder sa décision sur l'avis reçu (consid. 2b).

Regesto (it):
Art. 4 Cost. (buona fede); imposta sui trasferimenti immobiliari, cambiamento della prassi.

1. Un cambiamento della prassi non dev'essere specialmente motivato nella decisione di prima istanza. È sufficiente che tale specifica motivazione sia effettuata nella procedura su opposizione o su ricorso (consid. 2a).

2. In una procedura su opposizione relativa all'imposta su di un trasferimento immobiliare un comune può, senza violare il principio della buona fede, sottoporre il problema di un cambiamento della prassi all'amministrazione cantonale delle contribuzioni e fondare la propria decisione sul parere da essa ricevuto (consid. 2b).

Sachverhalt ab Seite 123

BGE 108 Ia 122 S. 123

Am 17. August 1978 verkaufte die Erbengemeinschaft Paul Vogler das Grundstück Nr. 342, GB Hildisrieden, an die Paul Vogler Buchdruckerei und Verlag AG, Niederrohrdorf. Der Gemeinderat von Hildisrieden veranlagte am 30. September 1978 die Paul Vogler Buchdruckerei und Verlag AG zu einer Handänderungsgebühr. Diese erhob am 10. Oktober 1978 Einsprache und machte geltend, dass bei wirtschaftlicher Identität von

Verkäufer und Käufer nach der allgemeinen Veranlagungspraxis im Kanton Luzern keine Handänderungsgebühr geschuldet sei. Der Gemeinderat wies die Einsprache am 2. März 1979 gestützt auf ein Kreisschreiben der Steuerverwaltung des Kantons Luzern vom 5. Februar 1979 ab. Danach sei gemäss einem Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 13. Dezember 1978 die wirtschaftliche Betrachtungsweise, falls sie im Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehen sei, auf Fälle beschränkt, in denen die Gestaltung der zivilrechtlichen Verhältnisse lediglich der Steuerumgehung diene; also sei bei jeder zivilrechtlichen Übertragung von Grundeigentum eine Handänderungsgebühr zu erheben. Dies stelle insoweit eine Praxisänderung dar, als bis anhin bei der Übertragung eines Grundstückes von einer Erbengemeinschaft auf eine von ihr beherrschten juristischen Person keine Handänderungsgebühr erhoben worden sei. Eine dagegen gerichtete Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern ab. Die Paul Vogler Buchdruckerei und Verlag AG führt staatsrechtliche Beschwerde mit dem Antrag, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 24. Oktober 1979 sei aufzuheben, da es gegen den Grundsatz von Treu und Glauben

verstosse und in Verletzung des Rückwirkungsverbots den Grundstückverkauf der Handänderungsgebührenpflicht unterstellt habe. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus folgenden Erwägungen:

1. Nach § 1 des Gesetzes betreffend die Handänderungsgebühren vom 30. November 1897 (HGG) ist im Kanton Luzern eine Handänderungsgebühr zu entrichten, wenn eine Liegenschaft an einen neuen Eigentümer übergeht, sei es durch Kauf, Tausch, Erbschaft oder Schenkung. Da diese Bestimmung während Jahren unter der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausdehnend angewandt worden ist, trat in all jenen Fällen, wo die zivilrechtliche Übertragung des Eigentums keine wirtschaftlich veränderte Verhältnisse schuf, auch keine Handänderungsgebührenpflicht ein. Mit der Beschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf die Fälle der Steuerumgehung wurde unbestrittenermassen eine Praxisänderung geschaffen. Die Verwaltung muss bei der Auslegung des Gesetzes und in der Handhabung ihres Ermessens aufgrund des Rechtsgleichheitsgebotes nach einheitlichen, über den Einzelfall hinaus gültigen Kriterien vorgehen. Verwaltungspraxis ist daher der von der Überzeugung der Gesetz- und Zweckmässigkeit getragene Wille zu einer bestimmten, konstanten Rechts- und Ermessensanwendung gegenüber jedermann. Ihrer Verwirklichung dienen insbesondere die generellen administrativen Weisungen. Die Praxis und damit die Weisungen sind zu ändern, wenn immer die Verwaltung nach gründlicher und ernsthafter Untersuchung zur Überzeugung gelangt, der wirkliche Sinn des Gesetzes sei ein anderer als der bisher angenommene, oder Veränderungen in den tatsächlichen Gegebenheiten erforderten eine andere Betätigung des pflichtgemässen Ermessens. Hat sich die Verwaltung zu einer Praxisänderung entschlossen, ist die neue Praxis im Grundsatz sofort und überall anzuwenden. Die neue Praxis gilt, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob sie allgemein gebilligt, ob ihre Begründung angezweifelt, bestritten oder ob sie gar als rechtswidrig angefochten wird, bis die Verwaltung selbst sie eventuell wieder durch eine andere ersetzt (BGE 102 Ib 46 E. 1a mit Hinweisen).

2. Die Beschwerdeführerin rügt ein widersprüchliches und damit gegen Treu und Glauben verstossendes Verhalten der Verwaltung. Es sei nicht angängig, dass ein Einspracheentscheid so

lange hinausgezögert werde, bis mittels einer Praxisänderung ein steuerlicher Tatbestand geschaffen werde, der zur Zeit der Einsprache noch nicht existiert habe. Sie wendet sich somit nicht gegen die Praxisänderung als solche, sondern einzig gegen die Art und Weise, wie sie durchgeführt worden ist. a) Lehre und Rechtsprechung verlangen von einer Praxisänderung, dass sie sich auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen muss (vgl. BGE 100 Ib 70 E. 2; IMBODEN/RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 5. A., Nr. 72 B II; DUBS, Praxisänderungen, Diss. Basel, 1949, S. 138 ff.). Dies bedeutet aber nicht, dass schon in der ersten Verfügung, mit welcher eine Praxisänderung eingeleitet wird, diese eingehend begründet werden muss. Es genügt, wenn dies im Einsprache- oder Beschwerdeverfahren nachgeholt wird. b) Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts ist die Praxisänderung im vorliegenden Fall nicht mit seinem Entscheid vom 13. Dezember 1978 (LGVE 1978 II Nr. 27) eingetreten, sie wurde vielmehr mit der Veranlagung der Handänderungsgebühr bei der Beschwerdeführerin durch den Gemeinderat von Hildisrieden am 30. September 1978 eingeleitet. Zu diesem Zeitpunkt sah sich die Gemeinde Hildisrieden veranlasst, die im Kanton Luzern gehandhabte Praxis bezüglich der Anwendung von § 1 HGG zu ändern. Auf erfolgte Einsprache der Beschwerdeführerin entschied der Gemeinderat nicht im Alleingang, sondern er legte das Problem der kantonalen Steuerverwaltung vor. Dies war durchaus gerechtfertigt, da das HGG im ganzen Kanton einheitlich angewandt werden sollte. Die kantonale Steuerverwaltung ihrerseits richtete sich am 5. Februar 1979 mit einem Kreisschreiben an die Gemeinderäte des Kantons und präzisierte die Auslegung von § 1 HGG als Folge eines Urteils des Verwaltungsgerichts vom 13. Dezember 1978. In diesem Kreisschreiben wurde erstmals die in Frage stehende Praxisänderung ausführlich begründet. In seinem Einspracheentscheid vom 2. März 1979 erklärte der Gemeinderat von Hildisrieden das Kreisschreiben als integrierenden Bestandteil seines Entscheides. Es verhält sich nun nicht so, dass der Gemeinderat seinen Einspracheentscheid so lange hinauszögerte, bis eine Praxisänderung erfolgte. Vielmehr leitete er mit seiner Veranlagungsverfügung vom 30. September 1978 eine Praxisänderung ein, vergewisserte sich aber bei der kantonalen Steuerverwaltung, ob diese Änderung im Sinne einer einheitlichen Handhabung des HGG im ganzen Kanton sei. In diesem Vorgehen kann

keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben erblickt werden. Im übrigen war die bisherige Praxis des Verwaltungsgerichts zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise äusserst fragwürdig. Da das HGG eine Umschreibung der Handänderung im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht ausdrücklich vorsieht, sind die anwendenden Behörden an die Regeln des Privatrechts gebunden. Insbesondere muss der Tatsache Rechnung getragen werden, dass die AG eine Person mit eigener Rechtspersönlichkeit ist und sich von den dahinterstehenden Aktionären unterscheidet. In diesem Sinne ist die Praxisänderung die einzig richtige Anwendung des HGG.

3. Die Beschwerdeführerin rügt zudem, das Urteil des Verwaltungsgerichts verletze das Rückwirkungsverbot, da die Praxisänderung frühestens mit Erlass des Kreisschreibens der kantonalen Steuerverwaltung vom 5. Februar 1979 erfolgt sei und nicht rückwirkend angewandt werden könne. Die Beschwerdeführerin übersieht dabei, dass die Praxisänderung effektiv mit der Veranlagungsverfügung vom 30. September 1978 eingeleitet worden ist. Es kann folglich nicht von einer rückwirkenden Handhabung der Praxisänderung gesprochen werden.