

# LU\_GERICHTE A 98 254 vom 12. Juli 1999

LU Gerichte, 1999-07-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_A\\_98\\_254](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_98_254)

FR: LU\_GERICHTE A 98 254 du 12 juillet 1999

IT: LU\_GERICHTE A 98 254 del 12 luglio 1999

## Regeste

§ 3 Ziff. 3 HStG. Eingesetzte Erben, die ein Grundstück aus dem ungeteilten Nachlass direkt an einen Dritten verkaufen, bezahlen keine Handänderungssteuer. Die Handänderungssteuer ist nur vom Käufer des Grundstücks zu erheben. Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes verneint (Erw. 4e). | Handänderungssteuer

## Volltext

Luzern Kantonsgericht sonstige 12.07.1999 A 98 254 (1999 II Nr. 35)

§ 3 Ziff. 3 HStG. Eingesetzte Erben, die ein Grundstück aus dem ungeteilten Nachlass direkt an einen Dritten verkaufen, bezahlen keine Handänderungssteuer. Die Handänderungssteuer ist nur vom Käufer des Grundstücks zu erheben. Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes verneint (Erw. 4e). | Handänderungssteuer

Rechtsprechung Luzern Instanz: Verwaltungsgericht Abteilung: Abgaberechtliche Abteilung Rechtsgebiet: Handänderungssteuer Entscheiddatum: 12.07.1999 Fallnummer: A 98 254 LGVE: 1999 II Nr. 35 Leitsatz: § 3 Ziff. 3 HStG. Eingesetzte Erben, die ein Grundstück aus dem ungeteilten Nachlass direkt an einen Dritten verkaufen, bezahlen keine Handänderungssteuer. Die Handänderungssteuer ist nur vom Käufer des Grundstücks zu erheben. Verletzung des Rechtsgleichheitsgebotes verneint (Erw. 4e). Rechtskraft: Diese Entscheidung ist rechtskräftig. Entscheid: Der Erblasser A hatte in sein beträchtliches Vermögen drei Ausländerinnen als Erbinnen eingesetzt. Die Erbinnen liessen durch den Willensvollstrecker Dr. B aus dem Nachlass ein Grundstück veräussern. In der Folge wurde vom Käufer die Handänderungssteuer erhoben und auch bezahlt. Der zuständige Gemeinderat veranlagte daraufhin die gleiche Handänderungssteuer ein zweites Mal, und zwar gegenüber den Erbinnen mit der Begründung, es handle sich um einen «Erbgang mit späterer Veräusserung an einen Dritten». Im Einspracheverfahren beriefen sich die Erbinnen erfolglos auf eine steuerfreie Handänderung gemäss § 3 Ziff. 3 HStG. Ihre hierauf erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde hiess das Verwaltungsgericht mit folgenden Erwägungen gut: 3. - a) Mit dem Tod des Erblassers geht die Erbschaft von Gesetzes wegen als Ganzes durch Universalsukzession auf die Gesamtheit der Erben über (Art. 560 ZGB). Gelangt ein Grundstück infolge Erbanges in das Eigentum einer Erbengemeinschaft, so liegt eine zivilrechtliche Handänderung gemäss § 2 Ziff. 1 HStG vor. Denn nach Art. 656 Abs. 2 ZGB erwerben die Erben das Grundeigentum zur gesamten Hand mit Eröffnung des Erbanges (vgl. auch Art. 560 Abs. 3 ZGB). Dieser ausserbuchliche Erwerb kraft Gesetzes wird später im Grundbuch nachvollzogen; die Eintragung im Grundbuch hat nur noch deklaratorischen Charakter (Art. 665 Abs. 2 ZGB; Rey, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, ZGB II, N 19f. zu Art. 665 ZGB). Der Gemeinderat wie die Steuerverwaltung sind der Auffassung, die eingesetzten Erbinnen im Nachlass A hätten aufgrund von § 2 Ziff. 1 HStG Handänderungssteuern zu bezahlen. Sie verneinen damit die Anwendbarkeit der

Steuerbefreiungsnorm von § 3 Ziff. 3 HStG. b) Bei der Erbfolge sind verschiedene Phasen zu unterscheiden. In einer ersten Phase geht der Nachlass vom Erblasser auf die Erbengemeinschaft über. In einer zweiten Phase erfolgt dann die Erbteilung bzw. die Zuweisung der Erbquoten an die einzelnen Erben. Beim Erben, welcher ein Grundstück im Rahmen der Erbteilung zugewiesen erhält, liegen damit grundsätzlich zwei steuerrelevante Handänderungen vor: einerseits der Übergang des Grundstücks auf den Erben als Mitglied der Erbengemeinschaft, andererseits der Übergang des Grundstücks auf den Erben kraft Erbteilung. Diese Härte wollte der Gesetzgeber mit § 3 Ziff. 3 HStG vermeiden, indem er den ersten Erwerb des Nachlasses durch die Erbengemeinschaft von der Handänderungssteuer befreit und diese erst beim Grundstückserwerb kraft Erbteilung beim betreffenden Erben erhebt. Der Sinn dieser Vorschrift liegt darin, den nicht privilegierten Erben im Sinne von § 3 Ziff. 2 HStG, der ein Grundstück über die Erbengemeinschaft erwirbt, nur einmal mit der Handänderungssteuer zu belasten (vgl. Botschaft des Regierungsrates vom 15. Oktober 1982 zum Handänderungssteuergesetz, in: Verhandlungen des Grossen Rates 1982, S. 905ff., insb. S. 912). Aus dieser Anknüpfung an den Tatbestand der Erbteilung mit Erwerb des Grundstücks durch einen Erben (mit der Folge der einmaligen Besteuerung) schliessen nun der Gemeinderat und die Steuerverwaltung, dass immer dann, wenn das Grundstück von der Erbengemeinschaft nicht einem Erben selber zugeschrieben wird, sondern an einen Dritten veräussert wird, die Handänderungssteuer gestützt auf den Tatbestand des Erbanges bei den Mitgliedern der Erbengemeinschaft zu erheben ist. In diesem Sinne verlangen sie eine einschränkende Auslegung des Steuerbefreiungstatbestandes gemäss § 3 Ziff. 3 HStG. 4. - b) § 3 Ziff. 3 HStG erklärt ausdrücklich für steuerfrei den «Übergang eines Grundstücks vom Erblasser an die Erbengemeinschaft, ausgenommen bei Übergang eines Grundstücks an einen Alleinerben». Der Wortlaut dieser Bestimmung ist unmissverständlich und unmittelbar einsichtig. Im vorliegenden Fall ist das fragliche Grundstück im Zuge eines Erbanges an die eingesetzten Erben übergegangen. Ein Erwerb der Erbschaft (und damit des Grundstücks) durch einen Alleinerben liegt nicht vor. Bei dieser Sachlage ist an sich der Tatbestand der Steuerbefreiung gegeben; das alleinige Lesen der Norm beantwortet die Rechtsfrage nach der Steuerpflicht in direkter Weise. Nach dem Wortlaut von § 3 Ziff. 3 HStG spielt es keine Rolle, ob die Erbengemeinschaft aus gesetzlichen, testamentarisch oder erbvertraglich eingesetzten Erben besteht. Die Freistellung gemäss § 3 Ziff. 3 HStG umfasst die erste Phase der Erbfolge, eben den ausdrücklich erwähnten Übergang des Grundstücks vom Erblasser auf die Erbengemeinschaft. Im Rahmen der zweiten Phase der Erbfolge, bei der Erbteilung oder der Zuweisung von Vermächtnissen an einzelne Erben oder Bedachte, liegt eine steuerbegründende Handänderung im Sinne von § 2 Ziff. 1 HStG vor. Eine Steuerbefreiung gemäss § 3 Ziff. 3 HStG kommt bei der Überführung von Grundeigentum von der Erbengemeinschaft an einen Erben nicht mehr in Frage. Damit wird der Grundsatz der einmaligen Besteuerung verwirklicht. Eine Steuerbefreiung erfahren nunmehr lediglich jene Erben, welche im Verhältnis zum Erblasser im Sinne von § 3 Ziff. 2 HStG steuerprivilegiert sind, namentlich Verwandte in auf- und absteigender Linie und der Ehegatte des Erblassers. Hätte somit eine der eingesetzten Erben - statt des Käufers - das Grundstück aus dem Nachlass erworben, so wäre sie handänderungssteuerepflichtig geworden. Der Erbgang selber - der Erwerb des Grundeigentums zur gesamten Hand durch alle Mitglieder der Erbengemeinschaft - wäre in diesem Fall steuerfrei geblieben. Eine andere Lösung sieht der Gesetzgeber für den Alleinerben vor. Der Alleinerbe nimmt schon begrifflich nicht an einer Erbengemeinschaft teil. Als alleiniger Erbe kommt er beim

Erbanfall direkt in den Genuss des Nachlasses. Ein sich im Nachlass befindliches Grundstück geht demnach direkt vom Erblasser an den Alleinerben über. Demnach liegt nur eine einzige Handänderung vor, weshalb beim Alleinerben in Anwendung von § 2 Ziff. 1 in Verbindung mit § 3 Ziff. 3 HStG die Handänderungssteuer bereits beim Erbanfall erhoben wird. Steuerbefreiung geniessen wiederum nur die im Verhältnis zum Erblasser privilegierten Erben nach § 3 Ziff. 2 HStG. c) Die Bestimmung des § 3 HStG enthält einen sechs Ziffern umfassenden Katalog von Grundstücksübertragungen, von verschiedenen Rechtsgeschäften und der Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum, die als einzelne Tatbestände zu keinen unmittelbaren Steuerfolgen führen. Die Ausführungen in der regierungsrätlichen Botschaft vom 15. Oktober 1982 lassen darauf schliessen, der Gesetzgeber habe mit der Schaffung von § 3 Ziff. 3 HStG lediglich den Grundsatz der einmaligen Besteuerung in Bezug auf den Erben verwirklichen wollen, der ein Grundstück über die Erbengemeinschaft erwirbt. Laut Botschaft wurden in Hinsicht auf die Vermeidung einer doppelten Besteuerung zwei Modelle diskutiert, wobei sich die Mehrheit der im Vernehmlassungsverfahren einbezogenen Personen für eine Steuerbefreiung anlässlich des Erbganges aussprach. Die in das Gesetz eingefügte Ausnahme von der Steuerbefreiung (§ 3 Ziff. 3 HStG, zweiter Halbsatz) betrifft den Fall, da keine steuerbegründende Erbteilung erforderlich ist, weil bei einem Alleinerben durch den Erbgang keine Erbengemeinschaft begründet wird (Botschaft, a.a.O., S. 912). Der Steuerverwaltung ist darin beizupflichten, dass es gemäss Erläuterungen in der Botschaft vor allem darum ging, Unbilligkeiten zufolge einer doppelten Besteuerung (weil zwei zivilrechtliche Handänderungen) zu umgehen und somit umgekehrt dem Grundsatz der einmaligen Besteuerung den Vorrang zu geben. Daraus kann abgeleitet werden, dass die Tatsache des Erbganges bzw. die mit ihr verbundene Überführung von Grundeigentum mindestens einmal besteuert werden müsse. Freilich fehlt eine ausdrückliche Feststellung, wonach die Mitglieder der Erbengemeinschaft in jedem Fall dann eine Handänderungssteuer zu bezahlen hätten, wenn sie das fragliche Grundstück nicht unter ihresgleichen zuweisen, sondern direkt einem Dritten übertragen. Wie auch den Protokollen der grossrätlichen Kommission, welche die Gesetzesvorlage für die parlamentarische Beratung vorbereitet hat, entnommen werden kann, ist die vorliegende Problematik nicht diskutiert worden. In Bezug auf die Steuerbefreiung wurde lediglich verlangt, aus dem Gesetz müsse klar hervorgehen, dass der Erwerb von Grundeigentum durch einen verwandtschaftlich privilegierten Erben steuerfrei sei (Protokoll der Kommissionssitzung vom 14.1.1983 S. 11f.). Bei den Beratungen im Grossen Rat schliesslich war der Steuerbefreiungsgrund gemäss § 3 Ziff. 3 HStG unbestritten; zu dieser Norm erfolgten keine Wortmeldungen (vgl. Verhandlungen des Grossen Rates 1983, S. 261ff. und S. 405ff.). Zusammenfassend ist festzustellen, dass zwar der Gesetzgeber vermutlich allein die Fragestellung der «internen» Erbteilung in die Ordnung der Steuerbefreiung überführen wollte. Wie bereits erwähnt, könnte daraus abgeleitet werden, dass die vorliegende Konstellation (Verkauf eines Grundstücks durch die Erbengemeinschaft an einen Dritten) von der Steuerbefreiung ausgeschlossen ist. Jedoch ergibt sich dieser Schluss anhand der Materialien keineswegs mit der erforderlichen Klarheit. Angesichts des unmissverständlichen Wortlauts der Bestimmung hätte im Rahmen der Kommissionsarbeit oder anlässlich der parlamentarischen Beratungen aber geradezu Anlass bestanden, zu dieser Frage Stellung zu nehmen. d) Bei dieser Sachlage darf vom klaren, unmittelbar einsichtigen Wortlaut der Bestimmung nicht abgewichen werden. Eine Bedeutung spielt hierbei das Legalitätsprinzip im Abgaberecht. Öffentliche Abgaben bedürfen grundsätzlich

einer Grundlage in einem formellen Gesetz, das zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen sowie Gegenstand und Bemessungsgrundlage der Abgabe selber festlegt. Sie müssen in genügender Bestimmtheit zumindest in rechtssatzmässiger Form festgelegt sein. Die Voraussetzungen für die Erhebung der Abgabe müssen namentlich in den einschlägigen Rechtssätzen so genau umschrieben sein, dass der rechtsanwendenden Behörde kein übermässiger Spielraum verbleibt und die möglichen Abgabepflichten für den Bürger hinreichend voraussehbar sind (BGE 123 I 249f.). Richtig ist freilich, dass sich hier die Frage der ausreichenden gesetzlichen Grundlage nicht unmittelbar stellt. Denn dass der Erwerb von im Nachlass befindlichem Grundeigentum den Tatbestand der zivilrechtlichen Handänderung gemäss § 2 Ziff. 1 HStG erfüllt, ist unbestritten. Doch ist das Prinzip des Gesetzesvorbehalts mittelbar dadurch betroffen, dass der Gesetzgeber einen unmissverständlichen Steuerbefreiungsgrund geschaffen hat. Das Legalitätsprinzip verpflichtet gleichermassen, eine Steuerbefreiung zu gewähren, wenn die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale gegeben sind. In dieser Hinsicht erfüllt § 3 Ziff. 3 HStG eine Abgrenzungsfunktion zu § 2 HStG, der generell die steuerpflichtigen Handänderungen definiert. Ordnet der Gesetzgeber eine Steuerbefreiung ausdrücklich an, so darf die entsprechende Bestimmung nicht unter Berufung auf einen allgemeinen Steuertatbestand unterlaufen werden. In diesem Zusammenhang ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts hinzuweisen. Das Gericht hat es in ständiger Rechtsprechung abgelehnt, über die im Gesetz ausdrücklich genannten Gründe hinaus weitere Steuerbefreiungsgründe zuzulassen. Gemäss LGVE 1991 II Nr. 24 sind in § 3 HStG die steuerfreien Handänderungen abschliessend aufgezählt. Nach LGVE 1991 II Nr. 25 sind nur jene Handänderungen steuerfrei, die sich unter die Ausnahmebestimmungen von § 3 HStG subsumieren lassen; alle anderen Handänderungen lösen die Steuerpflicht aus, sofern nicht ein subjektiver Steuerbefreiungsgrund gemäss § 5 HStG vorliegt (Erw. 2, S. 238). Dieser Grundsatz wurde in LGVE 1992 II Nr. 21 bekräftigt. Wird aber die Berufung auf Steuerbefreiung nur restriktiv und eng an den Wortlaut der Bestimmung nach § 3 HStG zugelassen, so muss umgekehrt die Steuerbefreiung erst recht in vollem Umfang Platz greifen, wenn ein Sachverhalt unter einen Steuerbefreiungsgrund fällt. Eine andere Betrachtungsweise würde das Legalitätsprinzip verletzen. e) Gemeinderat und Steuerverwaltung bringen vor, wenn im vorliegenden Fall die Mitglieder der Erbgemeinschaft keine Handänderungssteuer bezahlen müssten, hätte dies eine sachlich nicht begründbare Bevorteilung zur Folge, und zwar gegenüber dem Alleinerben und jenen Erbgemeinschaften, welche Grundstücke der Erbmasse intern einem Erben zuteilen würden. Die Steuerverwaltung beansprucht in diesem Zusammenhang eine verfassungskonforme Auslegung unter dem Gesichtspunkt des Rechtsgleichheitsgebotes. Das Gebot der Rechtsgleichheit verlangt, dass bei der Rechtsetzung keine Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund nicht ersichtlich ist, bzw. dass Unterscheidungen getroffen werden, welche sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Bei der Rechtsanwendung müssen gleiche Verhältnisse gleich behandelt werden (BGE 114 Ia 223f.; Häfelin/Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. Aufl., Zürich 1998, Rz. 402ff.). Der Auffassung der Steuerbehörden, wonach das Prinzip der Rechtsgleichheit die Besteuerung der Mitglieder der Erbgemeinschaft im vorliegenden Fall zwingend gebiete, kann nicht gefolgt werden. Bezogen auf den Alleinerben ist zunächst festzustellen, dass dieser - im Gegensatz zu den Mitgliedern der Erbgemeinschaft - von Anfang an im Genuss des vollen Eigentums steht und in seiner Verfügungsfähigkeit und Nutzungsmöglichkeit durch keine anderen Personen beschränkt

ist. Insofern gleicht er einem Dritten, der das Grundstück von den Erben erwirbt und der gestützt auf ein solches Rechtsgeschäft unbestritten selber handänderungssteuerpflichtig wird. Abgesehen davon, dass für den Alleinerben eben gerade eine ausdrückliche Regelung besteht (§ 3 Ziff. 3 zweiter Halbsatz HStG), könnte der Grundsatz der Rechtsgleichheit auch im Hinblick auf den Dritten zur Begründung der Steuerpflicht ins Feld geführt werden. Dass eine Erbengemeinschaft, welche ein zur Erbmasse gehörendes Grundstück direkt an einen Dritten verkauft, bevorteilt ist, lässt sich nicht in Abrede stellen. Der Übergang des Eigentums im Rahmen des Erbanges wird nur handänderungssteuerpflichtig, wenn bei der totalen oder partiellen Erbteilung das betreffende Grundstück einem Erben zugewiesen wird. Bei der Veräußerung an einen Dritten, welches Rechtsgeschäft ebenfalls eine Teilungshandlung sein kann, jedoch nicht muss (Ersatzanschaffung), entfällt hingegen kraft gesetzlicher Bestimmung die Besteuerung des Erbanges. Daraus jedoch - entgegen dem klaren Wortlaut des Gesetzes - in extensiver und rechtspolitischer Wertung der gesetzlichen Bestimmungen für eine Steuerpflicht zu votieren, geht nicht an. Wohl ist im Gebiet des Steuerrechts eine ausdehnende Auslegung zulässig. Dies bedingt jedoch das Vorliegen einer echten Gesetzeslücke. Keine echten Gesetzeslücken liegen indessen vor, wenn Tatbestände fehlen, die zu einer Besteuerung Anlass geben, namentlich wenn ein Lebenssachverhalt vom Steuergesetz nicht unter die Steuerpflicht gestellt wird (BGE 94 I 310, 84 I 94, 76 I 210, 72 I 310, 64 I 315; vgl. auch Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. Aufl., Bern 1997, § 5 N 18). Das Handänderungssteuergesetz leidet im hier umstrittenen Punkt gerade nicht an einer echten Lücke oder - nach neuerer Terminologie - an einer planwidrigen Unvollständigkeit (Häfelin/Müller, a.a.O., Rz. 200). Die gesetzliche Ordnung kann auch bezogen auf den vorliegenden Tatbestand vollständig angewendet werden. Die von der Steuerverwaltung angemahnte Unbilligkeit darf vom Gericht gerade nicht behoben werden. Wenn eine Regelung (für die Zukunft) wünschbar erscheint, das Gesetz jedoch auch ohne eine solche Regelung anwendbar bleibt und dem Zweck des ganzen Erlasses gerecht wird, bleibt für eine richterliche Ergänzung kein Raum. Solche unechten Lücken sind rechtspolitisch begründete Forderungen. Ihnen zu entsprechen ist alleinige Aufgabe des Gesetzgebers.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.