



Urteil vom 21. April 2023 (510 22 90)

**Berechnung der Handänderungssteuer / Ersatzbeschaffung / wertvermehrende und wert-
erhaltende Aufwendungen**

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter S. Schmid,
Dr. L. Schneider, M. Angehrn, Dr. L. Kubli, Gerichtsschreiberin E. Zäch

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

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Handänderungssteuer**



Sachverhalt:

A.

Die Pflichtigen verkauften mit Vertrag vom 29. September 2021 die Parzelle Nr. xx Grundbuch (GB) C.____ für Fr. 1'270'000.--. Mit Kaufvertrag vom 4. Oktober 2021 erwarben sie sodann die Parzelle Nr. yy GB D.____ für Fr. 760'000.--. Im Meldeformular für die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer vom 23. März 2022 machten sie eine Ersatzbeschaffung geltend.

Am 3. November 2022 erliess die Steuerverwaltung die Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer. Sie ging davon aus, dass die Pflichtigen insgesamt Fr. 801'350.69 (Kaufpreis von Fr. 760'000.-- zzgl. Mehrkosten/Bauabrechnung von Fr. 41'350.69) in das Ersatzobjekt reinvestiert haben. Bei einem Veräusserungspreis von Fr. 1'270'000.-- resultierte damit ein steuerbarer Betrag von Fr. 468'649.31 (Fr. 1'270'000.-- abzüglich Fr. 801'350.69), was eine Steuer von Fr. 5'858.-- ergab.

B.

Mit Eingabe vom 12. September 2022 erhoben die Pflichtigen, vertreten durch Dominique Erhart, Rechtsanwalt und Notar, Einsprache und beantragten, die besagte Verfügung sei aufzuheben und auf die Erhebung der Handänderungssteuer zufolge Realersatzbeschaffung zu verzichten. Zusammenfassend machten sie geltend, die Veranlagungsverfügung beruhe auf keiner gesetzlichen Grundlage und sämtliche Gestehungskosten des Ersatzobjektes seien zu berücksichtigen. Die Steuerverwaltung habe die vollständige Ersatzbeschaffung mit der Begründung verneint, dass beim Ersatzobjekt nur die wertvermehrenden Aufwendungen zu berücksichtigen seien. Diese offensichtlich neue Praxis verstosse jedoch gegen geltendes Gesetzesrecht. Die Voraussetzungen für eine Praxisänderung seien im Übrigen nicht erfüllt, zumal keine ernsthaften und sachlichen Gründe für diese vorliegen würden.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 8. Dezember 2022 ab. Fraglich sei vorliegend, ob sich die Erlösverwendung, welche grundsätzlich auch den Umbau eines Ersatzobjektes umfassen könne, auf alle Kosten einer Renovation oder eines Umbaus oder lediglich auf die wertvermehrenden Aufwendungen beziehe. Die Beantwortung dieser Frage gehe aus dem Gesetzesartikel betreffend die Ersatzbeschaffung (§ 82 Abs. 4 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern [Steuergesetz, StG; SGS 331]) nicht hervor. Jedoch sei in § 78 Abs. 1 lit. a StG geregelt, dass nur werterhöhende Aufwendungen bei den Gestehungskosten berücksichtigt werden könnten. Werterhaltende Aufwendungen könnten hingegen bei der Einkommenssteuer als Liegenschaftsunterhalt abgezogen werden. Dieser Artikel beziehe sich zwar auf die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft. Der Ausschluss der werterhaltenden Aufwendungen müsse jedoch als allgemeiner Grundsatz der Immobiliensteuern verstanden und auch für die Ersatzliegenschaft angewendet werden, ansonsten es zu einer gesetzlich nicht gewollten doppelten Berücksichtigung komme. Von einer gesetzwidrigen Praxisänderung könne keine Rede sein. Vielmehr dränge sich diese aufgrund der ratio legis geradezu auf.

C.

Gegen diesen Entscheid erheben die Pflichtigen, nach wie vor vertreten durch Dominique Erhart, mit Eingabe vom 19. Dezember 2022 Rekurs und beantragen, (1) die Veranlagungsverfügung sei aufzuheben; (2) die Steuerverwaltung sei anzuweisen, eine rektifizierte Veranlagung zu erlassen und auf die Erhebung einer Handänderungssteuer zufolge vollumfänglicher Realersatzbeschaffung zu verzichten; (3) alles unter o/e-Kostenfolge. In Ergänzung zu den Ausführungen in der Einsprache bringen sie u.a. vor, die Steuerverwaltung räume ein, dass aus § 73 Abs. 1 lit. k StG nicht hervorgehe, ob sich die Erlösverwendung lediglich auf wertvermehrende oder auf sämtliche Aufwendungen beziehe. Aufgrund der sprachlich grammatikalischen Auslegung, welche vorliegend zu einem eindeutigen Resultat führe, bestehe kein Spielraum für Interpretationen und Auslegungen. Ausserdem komme es nicht zu einer doppelten Berücksichtigung. Die Berücksichtigung sämtlicher Aufwendungen im Zuge der Realersatzbeschaffung führe zu einer Privilegierung bei der Grundstückgewinnsteuer in Bezug auf das veräusserte Objekt. Demgegenüber würden werterhaltende Aufwendungen bei der Einkommenssteuer Berücksichtigung finden (bezogen auf das Ersatzobjekt). Ferner beziehe sich § 78 StG auf die Gesteungskosten der veräusserten Liegenschaft. Demnach könne unter Heranziehung dieses Artikels nicht argumentiert werden, dass die Gesteungskosten bei der erworbenen Ersatzliegenschaft keine Berücksichtigung finden könnten. Letztlich vermöge auch der Verweis auf die ausserkantonalen Gesetzesnormen und Rundschreiben nicht zu überzeugen, da vorliegend einzig das Steuergesetz Basel-Landschaft anwendbar sei.

Mit Vernehmlassung vom 17. Januar 2023 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Sie führt insbesondere aus, die Befreiung von der Handänderungssteuer setze u.a. voraus, dass der Veräusserungserlös vollständig in das Ersatzobjekt reinvestiert werde, andernfalls der überschüssige Betrag der Handänderungssteuer unterliege, wie dies in casu zutrefte. Vorliegend weise die ersatzweise erworbene Liegenschaft in D.____ (Kaufpreis Fr. 760'000.--) allein von der Preisdifferenz her betrachtet einen wesentlich geringeren Wert auf als das veräusserte Objekt in C.____ (Verkaufspreis Fr. 1'270'000.--). Die Preisdifferenz an sich sei aber nicht immer allein massgebend, denn wenn innert der gesetzlichen Rahmenfrist von in der Regel zwei Jahren (wertvermehrende) Investitionen vorgenommen würden, so könnten diese bei der Berechnung der gesamten Reinvestition auch noch berücksichtigt werden. Reine Unterhaltskosten könnten dabei jedoch nicht berücksichtigt werden, da diese von der gesetzlichen Gesamtkonzeption bei den direkten Steuern abzugsfähig seien. Im vorliegenden Fall seien nach Erwerb des Ersatzobjektes Aufwendungen in Höhe von Fr. 369'176.-- vorgenommen worden. Bei der Veranlagung der Handänderungssteuer hätten dabei jedoch nur Fr. 41'350.-- als wertvermehrende und damit eigentliche «Investitionen» berücksichtigt werden können. Aus diesem Grund beschränke sich der Realersatz auf Fr. 801'350.--. Letztlich seien aufgrund der allgemeinen Beweislastregel im Steuerrecht die Rekurrenten in Bezug auf die Gesteungskosten (Erwerbspreis) als auch die wertvermehrenden Investitionen in das Ersatzobjekt beweisbelastet.

Anlässlich der heutigen Verhandlung ändern die Rekurrenten ihr Rechtsbegehren und beantragen neu, die Handänderungssteuer sei massgeblich zu reduzieren. Im Übrigen halten die Parteien an ihren Vorbringen fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 StG zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig, wobei nach § 129 Abs. 2 StG Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie vorliegend Fr. 10'000.-- nicht übersteigt, von der Dreierkammer des Steuergerichts beurteilt werden. Aufgrund dessen, dass im Parallellfall betreffend die Grundstückgewinnsteuer der umstrittene Steuerbetrag die Grenze von Fr. 10'000.-- übersteigt und dies zur Folge hat, dass der Fall gemäss § 129 Abs. 3 StG durch die Fünferkammer des Steuergerichts zu beurteilen ist, ist der vorliegende Fall aus prozessökonomischen Gründen demselben Spruchkörper zu unterbreiten. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob bei der Berechnung der Handänderungssteuer im Zusammenhang mit einer Ersatzbeschaffung beim Ersatzobjekt neben den wertvermehrenden auch die werterhaltenden Aufwendungen zu berücksichtigen sind.

2.1. Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, deren Gegenstand die Handänderung an einem Grundstück gemäss § 69 StG ist. Als indirekte Steuer unterliegt die Handänderungssteuer nicht dem Harmonisierungsauftrag von Art. 129 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und ist somit auch nicht im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) erwähnt. Die basellandschaftliche Regelung in § 81 StG bestimmt, dass die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben wird. Der Rechtsvorgang der Handänderung ist Steuerobjekt der Handänderungssteuer und nicht der Gewinn wie bei der Grundstückgewinnsteuer. Als reine Objektsteuer nimmt die Handänderungssteuer im Gegensatz zu den Subjektsteuern weder Rücksicht auf die persönliche wirtschaftliche Leistungsfähig-

keit der steuerpflichtigen Person noch auf die mit dem Steuerobjekt zusammenhängenden Belastungen.¹

2.2. Gemäss § 84 StG beträgt die Steuer für Erwerber und Veräusserer je 1.25 % des Kaufpreises. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich somit aus der vom Erwerber erbrachten, d.h. dem Verkäufer zufließende Gegenleistung.² Wird kein Kaufpreis festgesetzt oder ist der vereinbarte Kaufpreis erheblich niedriger als der Verkehrswert des Grundstückes, so wird die Handänderungssteuer gemäss § 83 StG aufgrund einer amtlichen Schätzung nach dem Verkehrswert berechnet.

2.3. Die Handänderungssteuer wird nach § 82 Abs. 3 StG beim Veräusserer nicht erhoben bei Veräusserungen einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innerhalb zweier Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

2.4. Die Steuerfolgen sind unterschiedlich je nach Umfang der Erlösverwendung. Es gilt die absolute Methode. Nach dieser Methode kommt es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts darauf an, wieviel des beim Verkauf des ursprünglichen Grundstücks erzielten Gewinns in das Ersatzobjekt reinvestiert wird. Wird der Veräusserungserlös also nicht vollständig in ein Ersatzobjekt reinvestiert, unterliegt der überschüssige Betrag der Handänderungssteuer. Eine bloss teilweise Verwendung des Erlöses für das Ersatzobjekt führt damit nur zu einer anteilmässigen Steuerbefreiung.³

2.5. Ziel des Gesetzgebers bei der Steuerbefreiung war, respektive ist, die Förderung bzw. die Erhaltung von selbstgenutztem Wohneigentum. Mit § 82 Abs. 3 StG sollte somit die Schaffung von neuem Wohneigentum unterstützt und der Verkauf der alten und der Kauf einer neuen selbstbewohnten Liegenschaft ohne finanzielle Verluste ermöglicht werden. Gedacht wurde dabei insbesondere an Personen, die ihr Wohneigentum aufgrund eines berufsbedingten Wohnortwechsels veräussern und andernorts wieder neu erwerben müssen.⁴

2.6. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen.⁵

¹ Vgl. WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 81 N 1 ff.

² WENK, a.a.O., § 81 N 8.

³ Vgl. Urteil des Steuergerichts (StGE) vom 30. September 2022, 510 22 28, E. 3.7.

⁴ Vgl. zum Ganzen StGE vom 6. September 2013, 510 13 22 E. 3c, m.w.H.

⁵ Vgl. Bundesgerichtsentscheid (BGE) 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., Zürich 2023, S. 575; vgl. auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2018, § 19 Rz. 8ff.

3.

3.1. Vorliegend ist unbestritten, dass sowohl die veräusserte Liegenschaft als auch die Ersatzliegenschaft dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt waren resp. sind. Überdies ist auch nicht bestritten, dass die im Steuergesetz festgelegte Frist für die Reinvestition des Verkaufserlöses von in der Regel zwei Jahren eingehalten ist. Fraglich ist hingegen, in welchem Umfang der Veräusserungserlös in die Ersatzliegenschaft reinvestiert wurde. Sofern nicht der ganze Erlös reinvestiert wird, unterliegt der überschüssige Betrag der Handänderungssteuer.⁶

3.2. Die Steuerverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, es seien lediglich der Kaufpreis von Fr. 760'000.-- sowie Mehrkosten von Fr. 41'350.69 zu berücksichtigen. Bei einem Veräusserungspreis von Fr. 1'270'000.-- resultiere somit ein nicht reinvestierter Betrag von Fr. 468'649.31 worauf die Handänderungssteuer zu erheben sei. Von der gesetzlichen Gesamtkonzeption würden reine Unterhaltskosten bei der direkten Steuern Eingang finden und seien dort abzugsfähig. Gemäss § 78 Abs. 1 lit. a StG könnten als Gestehungskosten nur wertvermehrnde Aufwendungen berücksichtigt werden. Zwar beziehe sich § 78 StG auf die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft. Jedoch müsse der Ausschluss der werterhaltenden Aufwendungen als allgemeiner Grundsatz der Immobiliensteuern verstanden werden.

3.3. Die Rekurrenten machen hingegen geltend, es seien auch die im Ersatzobjekt vorgenommenen werterhaltenden Aufwendungen zu berücksichtigen. Für die Differenzierung zwischen werterhaltenden und wertvermehrden Aufwendungen beim Ersatzobjekt bestehe keine gesetzliche Grundlage. Aus der gesetzlichen Grundlage von § 82 Abs. 3 StG gehe klar hervor, dass sich die Erlösverwendung ganz allgemein auf den Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz beziehen solle. Es bestehe kein Grund, die besagte Bestimmung auszulegen. Schliesslich würde sich § 78 StG auf die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft beziehen. Demnach könne nicht argumentiert werden, dass die Gestehungskosten bei der erworbenen Ersatzliegenschaft keine Berücksichtigung finden könnten.

3.4. Ausgangsgrösse für die Bemessung der Handänderungssteuer ist immer der erzielte Verkaufserlös. Im Falle einer Ersatzbeschaffung werden von diesem die in die Ersatzliegenschaft reinvestierten Mittel abgezogen, sodass nur die frei verfügbaren Mittel besteuert werden sollen. Sofern die Voraussetzungen gemäss § 82 Abs. 3 StG gegeben sind, wird auf die Erhebung der Handänderungssteuer ganz verzichtet. Sie wird also nicht bloss aufgeschoben (wie bei der Grundstückgewinnsteuer), sondern sie wird beim Veräusserer definitiv nicht erhoben. Das Steuerobjekt der Handänderungssteuer ist der Rechtsvorgang selbst; im Unterschied zur Grundstückgewinnsteuer, bei welcher der Gewinn besteuert wird.⁷ Im Bereich der Grundstückgewinnsteuer gilt die Regel, dass die wertvermehrden Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer und die werterhaltenden Aufwendungen bei der Einkommens- resp. Ertragssteuer zu berücksichtigen sind. Eine doppelte Berücksichtigung von Aufwendungen ist nicht möglich.⁸

⁶ Vgl. E. 2.4 hiavor.

⁷ Vgl. E. 2.1 hiavor.

⁸ Vgl. § 78 Abs. 2 StG.

Die Handänderungssteuer hingegen liegt ausserhalb dieses binären Systems. Im Übrigen fällt die Handänderungssteuer – wie bereits erwähnt – nicht unter das StHG und ist somit nicht von der Harmonisierung betroffen. Aufgrund des Gesagten rechtfertigt es sich, bei der Handänderungssteuer beim Ersatzobjekt neben den wertvermehrenden auch die werterhaltenden Aufwendungen zu berücksichtigen.

3.5. Nach dem Gesagten sind vorliegend grundsätzlich auch die werterhaltenden Aufwendungen des Ersatzobjektes, ausmachend Fr. 313'242.86, zu berücksichtigen, womit sich der von der Steuerverwaltung angenommene nicht reinvestierte Betrag um Fr. 313'242.86 reduzieren würde. Somit ergäbe sich noch ein steuerbarer Betrag von Fr. 155'406.45, auf dem die Handänderungssteuer zu entrichten ist.

Allerdings ist Folgendes zu beachten: In casu liegen keine rechtsgenügenden Belege/Zahlungsnachweise für die geltend gemachten Aufwendungen vor, wofür die Rekurrenten beweisbelastet sind. Infolgedessen müsste der Rekurs abgewiesen werden. Hingegen könnten die Belege in einem Rechtsmittelverfahren eingereicht werden, weswegen aufgrund der Verfahrensökonomie von einer Abweisung abzusehen ist. Es rechtfertigt sich, den Rekurs gutzuheissen und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Diese hat die streitbetroffenen Aufwendungen zum Abzug zuzulassen – unter dem Vorbehalt, dass hierfür rechtsgenügende Nachweise eingereicht werden. Hierfür hat die Steuerverwaltung den Rekurrenten eine angemessene Frist einzuräumen.

Bei diesem Ergebnis muss auf die weiteren Rügen der Rekurrenten nicht weiter eingegangen werden.

4.

Der Rekurs erweist sich folglich als begründet und ist im Sinne der Erwägungen gutzuheissen und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Vorliegend wurde der Rekurs gutgeheissen, weshalb die Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen sind. Der bereits geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- ist den Rekurrenten zurückzuerstatten.

Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug einer Vertreterin bzw. eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zu lasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Der Vertreter der Rekurrenten hat mit Eingabe vom 4. April 2023 seine Honorarnote eingereicht und macht eine Parteientschädigung in Höhe von insgesamt Fr. 2'610.-- geltend, welche sich aus dem Honorar von Fr. 2'362.50.-- (6.75 Stunden à Fr. 350.--), den Kosten für Fotokopien und Porti von Fr. 60.90 und der Mehrwert-

steuer von Fr. 186.60 zusammensetzt. Aufgrund der Tatsache, dass die Gutheissung des Rekurses nicht auf die Argumentation des Vertreters zurückzuführen ist, rechtfertigt es sich, die Parteientschädigung ermessensweise auf vier Stunden festzulegen. Der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte beträgt Fr. 250.--.⁹ Somit ergibt dies eine Parteientschädigung von Fr. 1'077.-- (inkl. 7.7 % MWST).

⁹ Vgl. Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis (BStPra), Bd. XIX, S. 559 ff.

Demgemäss erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

2.

Die Steuerverwaltung hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- zu bezahlen. Der von den Rekurrenten bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 1'500.-- wird ihnen zurückerstattet.

3.

Die Steuerverwaltung hat dem Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'077.-- (inklusive Auslagen und MWST) zu bezahlen.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).