

> [Steuergericht](#)

510 2012 03 Handänderungssteuer

Für die Beurteilung der Frage, ob eine Liegenschaft ausschliesslich und dauernd selbstbewohnt war, ist die Zeitspanne vor dem Bezug der neuen Liegenschaft massgebend und nicht der Zeitpunkt des Verkaufes der alten Liegenschaft.

Eine teilweise Reinvestition in eine neue Liegenschaft ist gemäss § 82 Abs. 3 StG steuerbefreit. Lediglich auf dem nicht reinvestierten Nettoerlös ist die Erhebung der Handänderungssteuer zulässig.

Sachverhalt:

1. Der Pflichtige bewohnte bis zum 14. Juni 2010 die Liegenschaft an der A.-strasse in B. (Ursprungsparzelle Nr. 1 GB B.), welche ihm zur Hälfte gehörte. Danach zog der Pflichtige mit seiner Ehefrau in die neue Liegenschaft an der C.-strasse in B.. Mit Mutation Nr. (...) vom 11. März 2011 wurde die Ursprungsparzelle Nr. 1 GB B. in die Parzellen Nrn. 1, 2, 3, 4, 5, 6 und 7 aufgeteilt und festgehalten, dass das bestehende Gebäude Nr. 30 abgerissen werde. Mit öffentlichen Urkunden über einen Kaufvertrag vom 29. April 2011 wurden die aus der Mutation Nr. (...) entstandenen Parzellen veräussert.
2. Mit Veranlagungsverfügungen der Handänderungssteuer Nr. 11/1251V, Nr. 11/1252V, Nr. 11/1253V, Nr. 11/1254V und Nr. 11/1274V vom 20. September 2011 wurden dem Pflichtigen Handänderungssteuern auferlegt.
3. Die mit Schreiben vom Pflichtigen am 20. Oktober 2011 dagegen erhobene Einsprache hiess die Steuerverwaltung mit Einsprache-Entscheid vom 20. Dezember 2011 teilweise gut,

indem der Pflichtige bezüglich der Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer Nr. 11/1251V (GB Nr. 5 B.) vom 20. September 2011 von der Handänderungssteuer befreit wurde.

Betreffend die Veranlagungsverfügungen der Handänderungssteuer Nr. 11/1254V, Nr. 11/1253V und Nr. 11/1274V (GB Nrn. 1, 2 sowie 3 B.), alle vom 20. September 2011, hielt die Steuerverwaltung fest, dass es sich dabei um reine Landparzellen handle, welche in der veräusserten Form erst bei der Mutation Nr. (...) vom 30. März 2011 entstanden seien. Gemäss § 82 Abs. 3 StG werde für die Befreiung von der Handänderungssteuer des Veräusserers eine dauernd und ausschliesslich selbstbewohnte Liegenschaft vorausgesetzt. Dem Wort- und Sinngehalt des Gesetzes nach werde auf der zu veräussernden Liegenschaft ein Gebäude für Wohnzwecke vorausgesetzt, weshalb die Befreiung für eine reine Landveräusserung, wie sie bei den Grundstücken Nrn. 2, 3 und 1 vorliege, nicht möglich sei.

Bezüglich der Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer Nr. 11/1252V (GB Nr. 7 B.) vom 20. September 2011 handle es sich zwar nicht um eine reine Landparzelle, jedoch stehe auf dem Grundstück nur ein kleiner Teil des Wohn- und Ökonomiegebäudes Nr. 30 an der A.-strasse. Ökonomiegebäude würden allgemeiner als Scheune bezeichnet. Nun diene eine Scheune dem Begriff nach nicht für Wohnzwecke solange sie nicht für Wohnzwecke umgebaut worden sei. Die Frage nach dem Umbau könne hier jedoch offen bleiben. Dies, weil die Parzelle Nr. 7 gemäss Grundbuchauszug vom 14. Dezember 2012 erst bei der Mutation Nr. (...) vom 30. März 2011, also knapp 9.5 Monate nachdem der Einsprecher an die C.-strasse umgezogen sei, entstanden sei. Deshalb sei die neu entstandene Parzelle Nr. 7 GB B. nicht vom Einsprecher dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt. Die ehemals dauernd und selbstbewohnte Liegenschaft auf dem ursprünglichen Grundstück Nr. 1 sei zugunsten einer Neu-Parzellierung aufgegeben worden. Dies sei aufgrund einer wirtschaftlichen Entscheidung erfolgt und habe schon im Voraus nicht der Selbstbewohnung gedient. Wenn wie vorliegend gerade die Grundvoraussetzungen für den Realersatztatbestand fehlten, könne eine Steuerbefreiung aufgrund von Realersatz nicht in Frage kommen. Der Einsprecher habe sich bewusst für die Neu-Parzellierung entschieden, weil sich mit der "alten" Liegenschaft wohl nicht derselbe Erlös habe erzielen lassen, wie mit der Neu-Parzellierung. Massgebend sei vorliegend die Veräusserung einer "reinen" Landparzelle Nr. 7, die begriffsnotwendig keine selbstbewohnte Liegenschaft darstellen könne.

4. Mit Schreiben vom 20. Januar 2012 erhob der Pflichtige dagegen Rekurs mit den Begehren, 1. Es sei der Einsprache-Entscheid vom 20. Dezember 2011 im Umfang und bezüglich der Verfügungen Nr. 11/1252V, Nr. 11/1253V, Nr. 11/1254V und Nr. 11/1274V

vollumfänglich aufzuheben, 2. Es sei festzustellen, dass die Handänderungssteuer im Bereich der Verfügungen Nr. 11/1252V, Nr. 11/1253V, Nr. 11/1254V und Nr. 11/1274V gestützt auf § 82 Abs. 3 StG nicht erhoben wird, respektive mit Fr. 0.00 festzulegen ist, 3. Eventualiter sei die Handänderungssteuer unter Berücksichtigung des Realersatzes durch Reinvestition in die Liegenschaft C.-strasse in B. im Bereich der Verfügungen Nr. 11/1252V, Nr. 11/1253V, Nr. 11/1254V und Nr. 11/1274V zu reduzieren respektive die Angelegenheit an die Vorinstanz zur Neuurteilung zurückzuweisen, 4. Subeventualiter sei das Verfahren bis zum Abschluss der Reinvestition des Grundstückgewinns und bis zur rechtskräftigen Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zu sistieren und 5. Unter o/e-Kostenfolge.

Zur Begründung hielt der Pflichtige zusammenfassend fest, ausdrückliches Ziel des Gesetzgebers sei, selbstbewohntes Grundeigentum steuerlich zu begünstigen, auch im Zusammenhang mit der Handänderungssteuer. De facto handle es sich vorliegend um nichts anderes als um dauernd und ausschliesslich selbstbewohntes Grundeigentum. Es sei eine dauernd und ausschliesslich selbstbewohnte Liegenschaft verkauft worden, um damit den Erwerb einer Ersatzliegenschaft zu finanzieren. Dieser Tatbestand werde von der Gesetzgebung durch Steuerbefreiung begünstigt. Dass die Parzellierung hieran etwas ändern solle, sei weltfremd und nicht sachgerecht im Sinne des Gesetzes. Die Steuerverwaltung leite also mit anderen Worten aus dem rein verkaufstechnisch und nicht wirtschaftlich motivierten Umstand der vor Verkauf erfolgten Parzellierung zu Lasten des gesetzlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes die unverhältnismässige Folge der vollen Handänderungssteuerpflicht für vier Parzellen der fünf neuen Parzellen ab. Der Verstoss gegen das Gleichbehandlungsgebot liege in einer sachlich unbegründeten Ungleichbehandlung des Rekurrenten gegenüber Dritten, welche die Steuerbefreiung gewährt werde, weil sie ihr Grundstück unparzelliert veräusserten, ohne dass die Steuerverwaltung nachprüfe, ob eine Parzellierung später erfolge. Sie sei zudem nicht verhältnismässig, da der Rekurrent entgegen der Behauptung der Steuerverwaltung keinen wertmässigen Vorteil aus der Parzellierung der Liegenschaft vor Verkauf gezogen habe, und weil der Steuerverwaltung die Handänderungssteuer im umgekehrten Fall, bei welchem die fünf neuen Eigentümer erst nach Eigentumsantritt parzelliert hätten, ohnehin entgangen wäre. Das öffentliche Interesse an der Einnahme der Handänderungssteuer könne die Verletzung des Gleichbehandlungsgebots, welches für den Rekurrenten als Einzelnen gewichtigere finanzielle Folgen haben dürfte, als die Einnahme der Steuer durch den Staat, nicht rechtfertigen.

5. Mit Vernehmlassung vom 7. Mai 2012 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses, wobei sie zur Begründung des Antrages grundsätzlich auf den Einsprache-Entscheid verwies.

Ergänzend hielt sie insbesondere fest, dass für die Erhebung der Handänderungssteuer ausschliesslich der objektive Verkehrsvorgang massgebend sei.

Das ehemals dauernd und selbstbewohnte Einfamilienhaus sei zugunsten der Errichtung von noch zu bauenden Häusern abgerissen worden. Zwar gehörten die aus der ehemaligen Parzelle Nr. 1 neu entstandenen Parzellen Nr. 1, Nr. 2, Nr. 3, Nr. 4, Nr. 5, Nr. 6 und Nr. 7 dem Rekurrenten. Im Gegensatz zur vorgebrachten Meinung hätten diese jedoch nie effektiv der Selbstbewohnung gedient. Selbstbewohnt sei lediglich eine grosse Parzelle Nr. 1 gewesen, veräussert worden seien jedoch fünf neue, aus der Ursprungsparzelle Nr. 1 hervorgegangenen Parzellen. Rein grundbuchtechnisch seien im Veräusserungszeitpunkt keine der Parzellen selbstbewohnt gewesen. Folglich fehle es vorliegend an der Grundvoraussetzung (Identität der selbstbewohnten und der veräusserten Parzelle) der Realersatzbeschaffung, gemäss welcher eine Steuerbefreiung aufgrund von Realersatz grundsätzlich nur dann möglich sei, sofern der Erlös aus der Veräusserung der dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet werde. Nichts desto trotz habe die Steuerverwaltung die Ersatzbeschaffung für das Grundstück Nr. 5 zugelassen, obwohl dies bei einer strengen Betrachtungsweise nicht zwingend zu gewähren gewesen wäre.

Der Rekurrent habe sich bewusst für eine Neu-Parzellierung und gegen den Verkauf der ursprünglichen Liegenschaft entschieden. Die Beweggründe dafür seien unerheblich. Vielmehr sei entscheidend, dass vorliegend fünf einzelne Landparzellen mittels fünf separaten Verträgen veräussert worden seien. Somit könne der Rekurrent aus der ehemaligen Selbstnutzung der inzwischen abgerissenen, ursprünglichen Wohnliegenschaft nichts zu seinen Gunsten ableiten.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Handänderungssteuer erhoben hat.

3. Gemäss § 81 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. 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.

a) Grundvoraussetzung für eine Steuerbefreiung ist, dass eine Ersatzbeschaffung stattfindet, dass also ein Grundstück veräussert und kausal mit dieser Veräusserung zusammenhängend ein Ersatzobjekt mit derselben wirtschaftlichen Funktion erworben wird. Es kann also nur ein überbautes Grundstück verkauft und ein überbautes oder zu überbauendes Grundstück gekauft werden. Der Verkauf eines unüberbauten Grundstücks berechtigt nicht zur Ersatzbeschaffung.

Damit von einer Ersatzbeschaffung gesprochen werden kann, muss zwischen den beiden Handänderungen ein adäquater Kausalzusammenhang bestehen. Der zeitlichen Abfolge der Handänderung kommt dabei eine gewichtige Bedeutung zu. Eine adäquate Kausalität ist regelmässig desto eher anzunehmen, je näher die beiden Handänderungen zeitlich aufeinander folgen. Zu berücksichtigen sind jedoch darüber hinaus sämtliche Umstände des Einzelfalls sowie die konkreten Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die zu einer Durchbrechung oder umgekehrt zu einer Verstärkung des adäquaten Kausalzusammenhangs beitragen können.

Die Steuerbefreiung wird auch gewährt, wenn das Ersatzobjekt zum Voraus im Hinblick auf die Veräusserung der bisherigen Liegenschaft erworben wurde (sog. Vorausbeschaffung). Der enge Zusammenhang zwischen den beiden Vorgängen (Erwerb bzw. Bau und Verkauf) wird dabei allerdings vorausgesetzt. Der Erlös kann für den Erwerb oder die Verbesserung eines gleichartigen Ersatzobjektes eingesetzt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage Zürich 2006, § 216 N 264 ff.; Richner in: Schweizerische Zeitschrift für Beurkundungs- und Grundbuchrecht, 85. Jahrgang, S. 80 f.).

Die Steuerfolgen sind unterschiedlich je nach Umfang der Erlösverwendung. Eine bloss teilweise Verwendung des Erlöses für das Ersatzobjekt führt nur zu einem

anteilmässigen Steueraufschub. Es gilt dabei die sogenannte 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 (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 216 N 272; Kreisschreiben [KS] Nr. 19 der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] vom 31. August 2001).

b) Das Gesetz verlangt, dass eine selbstbewohnte Liegenschaft veräussert worden sein muss. Dabei ist ein eigenes tatsächliches Bewohnen erforderlich. Es muss aber nicht nur ein Selbstbewohnen vorliegen. Dieses muss darüber hinaus auch noch ausschliesslich sein. Das heisst, zum einen darf die Wohnliegenschaft keinem anderen Zweck als dem Wohnen dienen und zum anderen muss der Veräusserer die ganze Wohnliegenschaft auch ausschliesslich selbstbewohnt haben. Die Verletzung des Kriteriums der Ausschliesslichkeit führt nicht dazu, dass die Steuerbefreiung infolge Ersatzbeschaffung vollständig verweigert würde. Vielmehr wird derjenige Anteil des Gewinns, der auf den ausschliesslich selbstbewohnten Anteil am Grundstück entfällt, in die Ersatzbeschaffung einbezogen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 324).

Das veräusserte Grundstück muss aber nicht nur ausschliesslich selbstbewohnt gewesen sein. Die Selbstnutzung muss zudem auch dauernd gewesen sein. Grundsätzlich muss das Eigenheim im Zeitpunkt der Handänderung bzw. im Zeitpunkt in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, selbstbewohnt sein. Für das dauernde Selbstbewohnen genügt es, dass der Steuerpflichtige sein ausschliesslich selbstbewohntes Eigenheim in der Zeit vor der Handänderung ohne erhebliche Unterbrechung bewohnte, mithin am fraglichen Ort seinen zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt hat. Damit das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt ist, muss sich der Wohnsitz am Schluss der Besitzesdauer im veräusserten Grundstück befunden haben. Nicht erforderlich ist hingegen, dass er das veräusserte Grundstück während der ganzen Besitzesdauer ununterbrochen ausschliesslich selbstbewohnte. Dabei rechtfertigt es sich, den Begriff "dauernd" weit auszulegen und ihn allenfalls selbst bei längeren Unterbrüchen der Selbstnutzung als erfüllt anzusehen. Beim betreffenden Grundstück darf es sich aber nicht bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe des Steuerpflichtigen handeln (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 326 ff). Unter Dauerhaftigkeit ist gemäss Praxis im Kanton Basel-Landschaft grundsätzlich mindestens ein Jahr zu verstehen, wobei die Zeit über alle möglichen Ersatzbeschaffungen hinweg zusammengezählt wird (vgl. Wenk, a.a.O., 82 N 16; Richner, a.a.O., S. 83).

Mit einer Ersatzbeschaffung ist zwangsläufig immer ein Wohnsitzwechsel verbunden, wobei in der Regel der (neue) Wohnsitz im Ersatzobjekt den (alten) Wohnsitz im veräusserten Grundstück folgt. Hiervon kann es im Einzelfall Abweichungen geben. So können die beiden Wohnsitze durch einen Drittwohnsitz kurz unterbrochen werden, wenn nämlich der Steuerpflichtige sein Eigenheim veräussert, ohne das Ersatzobjekt schon erworben zu haben bzw. dieses zwar schon im Eigentum des Steuerpflichtigen steht, infolge Bau oder Umbau aber noch nicht bezogen werden kann. Eine Steuerbefreiung wegen Ersatzbeschaffung eines Eigenheims kann nicht verwehrt werden, wenn die Zeitspanne zwischen Aufgabe der Selbstnutzung und Handänderung im Verhältnis zur gesamten Besitzesdauer und für sich genommen massvoll oder - sofern darüber hinausgehende - durch besondere Gründe gerechtfertigt ist. Entscheidend ist letztlich, dass die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist.

Eine Steuerbefreiung kann nur gewährt werden, wenn sowohl das veräusserte als auch das als Ersatz erworbene oder gebaute Grundstück dauernd und ausschliesslich vom Steuerpflichtigen selbstbewohnt wird. Wie das veräusserte Grundstück muss auch das Ersatzgrundstück dieselben Voraussetzungen erfüllen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 332 f.; Richner, a.a.O., S. 82).

c) 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 (vgl. zum Ganzen Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 73/2002 vom 13. September 2002, E. 6 und 7, www.baselland.ch/steuergericht; Wenk, a.a.O., 73 N 46). Ebenfalls unter dem Aspekt der Förderung von selbstgenutztem Wohneigentum fällt die Förderung von verdichteter Bauweise. Die Förderung von verdichteter Bauweise wurde unter anderem bereits mit dem Postulat 85/51 vom 11. März 1985 vorgebracht und ist im kantonalen Raumplanungs- und Baugesetz (RBG) vom 8. Januar 1998 in § 15 verankert. Zurzeit ist auf Bundesebene die Volksinitiative "Raum für Mensch und Natur", die sogenannte Landschaftsinitiative, vom 14. August 2008 hängig. Ebenso ist eine Teilrevision des Raumplanungsgesetzes vom 20. Januar 2010 diesbezüglich im Gange (vgl. Rudolf Kappeler, Welche Regelungen braucht es zur Förderung der verdichteten Bauweise?, publiziert in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP], 2012, S. 457 ff.).

4. Vorliegend erwarben der Pflichtige und seine Ehefrau mit öffentlicher Urkunde über einen Kaufvertrag vom 19. April 2010 ein Haus an der C.-strasse in B., welches sie per 15. Juni 2010 bezogen. Bis zum Einzug in die neue Liegenschaft an der C.-strasse bewohnte der Pflichtige die Liegenschaft an der A.-strasse in B. unbestrittenermassen ausschliesslich und dauernd. Der Übergang vom alten Wohnsitz zum neuen Wohnsitz geschah somit nahtlos. Bei einer Vorausbeschaffung, wie dies in casu der Fall war, kann die alte Liegenschaft logischerweise nur bis zum Auszug und nicht bis zum Verkauf derselben selbst und ausschliesslich vom Pflichtigen bewohnt werden. Für die Beurteilung der Frage, ob der Pflichtige die streitbetreffene Liegenschaft ausschliesslich und dauernd selbstbewohnt hat, ist somit die Zeitspanne vor dem Bezug der neuen Liegenschaft massgebend und nicht der Zeitpunkt des Verkaufes der alten Liegenschaft. Das Argument der Steuerverwaltung, die auf dem alten Grundstück in der A.-strasse neu entstandenen Parzellen seien vom Pflichtigen nie selbst bewohnt gewesen, kann deshalb nicht gehört werden.

Das Steuergericht gelangt deshalb zum Schluss, dass wenn der Pflichtige eine früher selbstbewohnte Liegenschaft nach dem Erwerb einer Ersatzliegenschaft parzelliert, teilweise neu überbaut und an mehrere Erwerber verkauft, bei der Handänderungssteuer einen Anspruch auf die Steuerbefreiung hat, wenn - wie in casu mit der Parzelle-Nr. 1 GB B. geschehen - die ursprüngliche Liegenschaft dem Wohnzweck gedient hat.

5. a) Es bleibt demnach zu prüfen, ob der gesamte Erlös aus der alten Liegenschaft in die neue Liegenschaft investiert wurde und somit der Pflichtige vollständig von der Handänderungssteuer zu befreien ist, oder ob nur eine teilweise Reinvestition des Erlöses stattgefunden hat, welche eine Steuerbefreiung in jenem Umfang, in dem der Gewinn in das Ersatzobjekt reinvestiert wurde, berechtigt.

b) Der Pflichtige erzielte aus dem Verkauf der alten Liegenschaft an der C.-strasse einen Erlös in Höhe von Fr. 740'228.-- (Fr. 1'480'546.-- : 2 [da hälftiges Eigentum]). Die neue Liegenschaft erwarben der Pflichtige und seine Ehefrau für Fr. 695'000.--. Daraus resultiert ein nicht reinvestierter Nettoerlös in Höhe von Fr. 45'228.-- (Fr. 740'228.-- - Fr. 695'000.--), welcher der Handänderungssteuer unterliegt.

Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die teilweise Reinvestition in die neue Liegenschaft an der C.-strasse in Höhe von Fr. 695'000.-- gemäss § 82 Abs. 3 StG steuerbefreit ist und lediglich auf dem nicht reinvestierten Nettoerlös in Höhe von Fr. 45'228.-- eine Handänderungssteuer erhoben werden darf.

Der Rekurs ist somit teilweise gutzuheissen.

6. (...)

Entscheid des Steuergerichts vom 8. Juni 2012 (510 2012 03)