



**Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 11. Dezember 2013 (810 13 263)

Steuern und Kausalabgaben

Handänderungssteuer

Besetzung Abteilungs-Vizepräsident Beat Walther, Kantonsrichter Markus
Clausen, Christian Haidlauf, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess,
Gerichtsschreiber Stefan Suter

Parteien **A.**____, Beschwerdeführer

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Be-
schwerdegegner

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

Betreff Handänderungssteuer
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 12. April 2013)

A. Mit Kaufvertrag vom 17. Oktober 2008 erwarb A.____ die Liegenschaft
X.____weg 7/7A in B.____, Parzelle Nr. 2406, GB B.____, zu Alleineigentum. Gleichentags
unterzeichnete er eine Bestätigung, wonach er die Liegenschaft als ausschliesslich und dau-

ernd selbstgenutztes Wohneigentum erwerbe. Gestützt auf diese Erklärung erhob die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) mit Veranlagungsverfügung Nr. 08/2665E vom 3. November 2008 keine Handänderungssteuer.

B. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 08/2665E (ersetzt die Verfügung vom 3. November 2008) vom 18. September 2012 verfügte die Steuerverwaltung gegenüber A.____ unter dem Hinweis, dass kein selbstgenutztes Wohneigentum vorliege, im Rahmen einer Nachbesteuerung eine Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 21'875.00. Die dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 1. November 2012 ab.

C. Gegen diesen Entscheid rekurrierte der Steuerpflichtige am 30. November 2012 beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Er beantragte, er sei von der Bezahlung der Handänderungssteuer zu befreien. Das Steuergericht wies den Rekurs mit Entscheid vom 12. April 2013 ab.

D. Mit Eingabe vom 12. August 2013 hat A.____ beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, (Kantonsgericht) Beschwerde erhoben. Er stellt den Antrag, der Entscheid des Steuergerichts vom 12. April 2013 und die Veranlagungsverfügung Nr. 08/2665E vom 18. September 2012 seien aufzuheben. Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, er habe die Liegenschaft in B.____ mit der Absicht der ausschliesslichen und dauernden Selbstnutzung erworben und komme deswegen in den Genuss einer Steuerbefreiung. An dieser steuerlichen Privilegierung ändere der Umstand nichts, dass er bis heute nicht in die erworbene Liegenschaft eingezogen sei, weil sich der projektierte Umbau aufgrund diverser Rückschläge bei den Planungsarbeiten verzögert habe. Die Vorinstanz sei von einer Einzugsfrist von zwei Jahren mit Verwirkungsfolge ausgegangen, obwohl der Gesetzeswortlaut keine zeitliche Einschränkung des Steuerprivilegs statuiere. Die Steuergesetzgebung knüpfe die Steuerbefreiung einzig an die Absicht des Selbstbewohnens zum Zeitpunkt des Erwerbs. Nicht entscheidend sei, wann die Liegenschaft effektiv bezogen werde. Der angefochtene Entscheid basiere deshalb auf einer unzulässigen Gesetzesauslegung und verletze zudem das steuerrechtliche Legalitätsprinzip. Überdies verstosse er gegen Treu und Glauben, denn in der ursprünglichen Veranlagungsverfügung sei nirgends auf die von der Steuerverwaltung gepflegte Verwirkungspraxis hingewiesen worden.

E. In ihrer Vernehmlassung vom 2. September 2013 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung der Beschwerde.

F. Das Steuergericht beantragt am 23. September 2013 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde.

G. Auf die Ausführungen in der Eingabe des Beschwerdeführers und den Entscheiden der Rechtmittelinstanzen wird, soweit erforderlich, in den Urteilsabwägungen eingegangen.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung**:

1. Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Die übrigen formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Das Kantonsgericht prüft somit den vorliegend angefochtenen Entscheid mit voller Kognition.

3. Zu prüfen ist im vorliegenden Fall, ob die Steuerverwaltung mit der Veranlagungsverfügung vom 18. September 2012 zu Recht im Nachsteuerverfahren eine Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 21'875.-- erhoben hat.

3.1 Gemäss § 81 Abs. 1 StG wird auf Handänderungen von Grundstücken und Anteilen von solchen eine Handänderungssteuer erhoben. Voraussetzung für die Erhebung dieser Steuer ist dabei, dass eine Handänderung an einem Grundstück gemäss § 69 StG stattgefunden hat, wobei diesem Paragraphen zufolge für den Grundstücksbegriff die Vorschriften des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 (Art. 655) massgebend sind. Die Handänderung umfasst neben zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Handänderungen auch die Belastungen mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten und öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen (vgl. § 81 Abs. 2 StG; THOMAS P. WENK, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 81 Rz. 10; VGE vom 6. September 2000, in: BLVGE 2000 S. 73 E. 1). Eine zivilrechtliche Handänderung liegt beim Übergang von zivilrechtlichem (sachenrechtlichem) Eigentum an einem Grundstück oder einem Grundstücksanteil vom bisherigen auf einen anderen Rechtsträger vor. Die zivilrechtliche Veräusserung setzt dazu einen gültigen Rechtsgrund und in der Regel die Grundbucheintragung voraus (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 216 Rz. 12 f.). Subjektiv steuerpflichtig sind der Veräusserer und der Erwerber des Grundstücks zu gleichen Teilen. Die Handänderungssteuer beträgt für sie je 1,25 % des Kaufpreises (§ 84 Abs. 1 StG).

3.2 Die Verfassung des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Mai 1984 (KV) hält in § 133 Abs. 2 fest, dass selbstgenutztes Wohneigentum steuerlich zu begünstigen sei. In Nachachtung dieses verfassungsmässigen Auftrags werden in der Steuergesetzgebung Veräusserungen von selbstbewohnten Liegenschaften sowohl beim Verkäufer wie auch beim Käufer handänderungssteuerrechtlich privilegiert. Die Privilegierung wird getrennt sowohl auf Käufer- wie auch auf Verkäuferseite geprüft und jeder Partei unabhängig davon gewährt, ob auch die andere die Voraussetzungen zur Privilegierung erfüllt (DIETER M. TROXLER, Die Handänderungssteuer bei Veräusserung selbstbewohnter Liegenschaften nach basellandschaftlichem Steuerrecht, BJM 1996, S. 132 f.). § 82 Abs. 2 StG ordnet für den Erwerber an, dass die Steuer nicht erhoben

wird, wenn dieser eine Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erwirbt.

4.1 Der öffentlich beurkundete Kaufvertrag vom 17. Oktober 2008 und die Grundbucheintragung, mit welchen das Grundstück in B.____ übertragen wurde, stellen eine steuerbegründende zivilrechtliche Handänderung im Sinne von § 81 Abs. 1 StG dar, was auch vom Beschwerdeführer nicht in Frage gestellt wird. Ebenso ist unbestritten, dass dieser bis heute nie in der erworbenen Liegenschaft gewohnt hat und in dieser Zeit auch keine Drittnutzung stattgefunden hat. Streitig ist hingegen, ob der Beschwerdeführer die Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erworben hat und deshalb bezüglich der Handänderungssteuer in den Genuss des Steuerprivilegs kommt.

4.2 Die Vorinstanz führt in den Erwägungen des angefochtenen Entscheids zusammenfassend aus, der Beschwerdeführer habe die Liegenschaft im Oktober 2008 erstanden. Im Winter 2009 sei daran ein Frostschaden entstanden, der auch ohne den ohnehin geplanten Umbau umfangreiche Sanierungsarbeiten erforderlich gemacht hätte. Im April 2009 seien die ersten Vorschläge des beauftragten Architekten aktenkundig, im Juni 2009 sei die erforderliche Ausnahmebewilligung erteilt worden. Dennoch sei bis zum Zeitpunkt der Rekurseingabe im November 2012 noch keine Baugesuchseingabe erfolgt, woraus geschlossen werden könne, dass der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt noch nicht mit dem Umbau begonnen habe. Dieser habe die Liegenschaft somit während rund vier Jahren leer stehen lassen, ohne diese zu bewohnen oder umzubauen. Für eine Steuerbefreiung könne vom Erwerber zwar ein sofortiger Bezug insbesondere bei einer sanierungsbedürftigen Liegenschaft nicht verlangt werden, so dass eine Frist zur Renovierung einzuräumen sei. Werde eine Liegenschaft hingegen einfach über Jahre nicht bewohnt oder umgebaut und würden in dieser Zeit lediglich Pläne erstellt sowie die Absicht geäussert, die Liegenschaft zu einem unbestimmten Zeitpunkt zu beziehen, so könne dieses Verhalten vom Gesetz nicht gedeckt sein. Für den Veräusserer sehe § 82 Abs. 3 StG vor, dass dieser den Erlös in der Regel innerhalb zweier Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft zu verwenden habe. Auch auf der Erwerberseite sei von einer zeitlichen Beschränkung von in der Regel zwei Jahren auszugehen. Die Vorinstanz kam gestützt auf diese Erwägungen zum Schluss, dass die für eine Steuerbefreiung erforderliche Voraussetzung des dauernden Selbstbewohnens im vorliegenden Fall nicht erfüllt sei.

4.3 Der Beschwerdeführer hält demgegenüber dafür, er komme als Erwerber des Grundstücks in den Genuss des Steuerbefreiungstatbestands nach § 82 Abs. 2 StG, da er die Liegenschaft in der Absicht der ausschliesslichen und dauernden Selbstnutzung zu Wohnzwecken erworben habe. Im Wesentlichen vertritt er den Standpunkt, die Vorinstanz missachte bei ihrer Auslegung das steuerrechtliche Legalitätsprinzip und die sich daraus ergebenden Auslegungsregeln. Das Legalitätsprinzip gebiete, dass der Wortlaut des Gesetzes die Grenze und Schranke der Interpretation zu bilden habe. Der Wortlaut der Gesetzesbestimmung sehe vorliegend eine zeitliche Begrenzung des Steuerbefreiungstatbestandes nicht vor. Ein Analogieschluss zu Ungunsten des Steuerpflichtigen - wie ihn die Vorinstanz mit der Einzugsfrist von zwei Jahren gezogen habe - sei verfassungsrechtlich unzulässig. Der Steuerbefreiungstatbestand werde

klarerweise am Erwerb zur ausschliesslichen und dauernden Selbstnutzung als Wohneigentum angeknüpft, nicht am Zeitpunkt des Einzugs und Bewohnens.

5.1 Für die Auslegung von steuerrechtlichen Gesetzesbestimmungen gelten die allgemeinen Regeln über die Gesetzesauslegung (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 25). Danach muss das Gesetz in erster Linie aus sich selbst heraus, d.h. nach Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Ordnung zu unterstellen. Die Gesetzesmaterialien können beigezogen werden, wenn sie auf die streitige Frage eine klare Antwort geben (BGE 139 II 78 E. 2.4; BGE 136 III 23 E. 6.6.2.1; BGE 136 V 195 E. 7.1; jeweils mit Hinweisen). Das Legalitätsprinzip beeinflusst die Gesetzesauslegung im Steuerrecht dahingehend, dass sich die Interpretation stärker als in anderen Rechtsbereichen am Gesetzeswortlaut zu orientieren hat (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., VB zu §§ 119-131 Rz. 21 ff.). Daraus folgt, dass die Steuerbehörde keine neuen, im Gesetz nicht vorgesehenen Besteuerungstatbestände schaffen und keine gesetzlichen Steuerprivilegien verweigern darf, selbst wenn die nach den allgemeinen Regeln vorgenommene Auslegung ergibt, dass der Wortlaut einer Bestimmung nicht deren wahren Sinn wiedergibt (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 27; BGE 103 Ia 242 E. 4.b; BGE 99 Ia 571 E. 3.b).

5.2 § 82 Abs. 2 StG lautet wörtlich: "Die Handänderungssteuer wird beim Erwerber nicht erhoben, wenn dieser eine Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erwirbt." Der Gesetzeswortlaut enthält - im Gegensatz zur Regelung auf der Seite des Veräusserers (vgl. § 83 Abs. 3 StG) - keine Frist zur Verwirklichung des Steuerbefreiungstatbestands. Die Begriffe "selbstgenutzt" und "Wohneigentum" lassen bei einer eng am Wortlaut orientierten Auslegung jedoch nur den Schluss zu, dass der Käufer eines Grundstückes dieses im Augenblick des Erwerbs, d.h. dem Zeitpunkt der Einschreibung in das Tagebuch des Grundbuchs (vgl. Art. 972 Abs. 2 ZGB), bereits selbst bewohnen oder seinen vorherigen Wohnsitz zumindest unmittelbar im Anschluss daran aufgeben und in das neu erworbene Objekt einziehen müsste, um die Steuerbefreiung für sich in Anspruch nehmen zu können. Dass alleine die Absicht, die Liegenschaft dereinst ausschliesslich und dauernd selbst zu bewohnen, für die Steuerprivilegierung genügen soll, findet entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Auffassung im Wortlaut der Norm keine Stütze. Wie die Vorinstanz zutreffend bemerkt, erweist sich eine derart enge grammatikalische Auslegung jedoch nicht als sachgerecht. Ein Einzug vor dem Erwerb oder ein sofortiger Bezug einer neu erworbenen Liegenschaft ist nämlich in vielen Fällen nicht möglich oder praktikabel, insbesondere wenn sich die gekaufte Immobilie noch im Bau befindet oder eine sanierungsbedürftige Liegenschaft erworben wird. Ein beachtlicher Teil der Erwerber von Grundstücken käme so nicht in den Genuss der Steuerbefreiung, wodurch die damit verbundene Zielsetzung, die Wohneigentumsquote zu steigern und die Mobi-

lität der Steuerpflichtigen nicht zu beeinträchtigen, weitgehend verfehlt würde. Die verfassungsrechtlich angestrebte breite steuerliche Begünstigung selbstgenutzten Wohneigentums kann ihren Zweck nur erreichen, wenn die Möglichkeit der Befreiung von der Handänderungssteuer auch diese Erwerber umfasst. Wer im Bestreben, die Liegenschaft ausschliesslich und dauernd selbst zu bewohnen, eine Immobilie erwirbt, soll nach Sinn und Zweck der Norm demnach grundsätzlich steuerbefreit sein. Die Auslegung unter Berücksichtigung des Zwecks der Regelung, der dem Normtext zu Grunde liegenden Wertungen sowie des Sinnzusammenhangs führt damit zum Ergebnis, dass Erwerber von Wohneigentum nach dem wahren Sinngehalt von § 82 Abs. 2 StG auch dann in den Genuss des handänderungssteuerlichen Privilegs kommen, wenn sie die Liegenschaft nicht sofort beziehen. Vielmehr ist ihnen - auch wenn dies im Wortlaut nicht zum Ausdruck kommt - eine angemessene Frist zur Aufnahme der Selbstnutzung zu Wohnzwecken einzuräumen. Diese Lösung überzeugt auch in systematischer Hinsicht mit Blick auf den Umstand, dass auf der Veräussererseite vom Gesetz ebenfalls eine Frist zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft eingeräumt wird (§ 83 Abs. 3 StG).

5.3 Aus dem Normzweck, die (Ersatz-)Beschaffung bei selbstbewohntem Grundeigentum zu privilegieren und die Mobilität der Steuerpflichtigen nicht zu beeinträchtigen, lässt sich nichts zu Gunsten des Beschwerdeführers ableiten. Seiner Auffassung, wonach sich aus dem finalen Zweck der Norm ergebe, dass alleine die beim Erwerb deklarierte Absicht der künftigen Selbstnutzung für die Steuerbefreiung genüge und der Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung in dieser Hinsicht nicht ausschlaggebend sei, kann nicht gefolgt werden. Einerseits argumentiert der Beschwerdeführer, was seinen Fall betrifft, in dieser Hinsicht widersprüchlich, denn gemäss der aktuell bestehenden Aktenlage entspricht das bestehende Gebäude nicht seinen raummässigen Vorstellungen, weswegen ein Neubau geplant ist. Von einer beabsichtigten Wohnnutzung der erworbenen Liegenschaft kann bei ihm somit von vornherein nicht gesprochen werden. Andererseits soll nach dem Verfassungsauftrag in § 133 Abs. 2 KV und dem Regelungsziel von § 82 Abs. 2 StG augenscheinlich die tatsächliche Nutzung des erworbenen Wohneigentums und die nicht bloss Absicht der Nutzung steuerlich begünstigt werden. Es liegt auf der Hand, dass es nicht Sinn und Zweck der Regelung entspricht, Grundeigentümer, die ihre Liegenschaften über Jahre leer stehen lassen und nicht nutzen, steuerlich zu privilegieren. Die vom Beschwerdeführer geforderte Interpretation lässt zudem einen zeitlich offenen Dauersachverhalt entstehen, welcher der Rechtssicherheit abträglich wäre und sich für die Steuerbehörden als wenig praktikabel erwiese. So wäre in der Schwebezeit zwischen Erwerb und Wohnsitznahme fraglich, ob ein Eigenmietwert erhoben werden dürfte. Im Hinblick auf die steuerlichen Verjährungs- und Verwirkungsfristen (vgl. §§ 146 f. StG) liesse sich zudem eine missbräuchliche Geltendmachung des Privilegs nicht verhindern, wenn die Liegenschaft nach Ablauf dieser Fristen entgegen der erklärten Absicht als Zweitwohnung oder Feriendomizil genutzt würde oder sich als reine Vermögensanlage herausstellte. Dazu kommt, dass der Erwerber im Vergleich zum Veräusserer, der gemäss § 83 Abs. 3 StG innert zwei Jahren eine Ersatzbeschaffung vornehmen muss, ohne sachlichen Grund bessergestellt würde, was sich unter Rechtsgleichheitsgesichtspunkten als problematisch erwiese. Der bloss Wille, die Liegenschaft zu bewohnen, reicht aus diesen Gründen nicht aus (ebenso MARIANNE KLÖTI-WEBER/JÜRG BAUR, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Aufl., Muri bei Bern 2004, § 98 Rz. 6; StE 1996 B 42.38 Nr. 15). § 82 Abs. 2 StG ist nach

dem Gesagten dahingehend zu verstehen, dass die Handänderungssteuer beim Erwerber nicht erhoben wird, wenn dieser eine Liegenschaft zur ausschliesslichen und dauernden Selbstnutzung als Wohneigentum erwirbt und die Selbstnutzung innert einer angemessenen Frist aufnimmt (vgl. auch TROXLER, a.a.O., S. 133 f. sowie Fn. 11).

5.4 Zum Zeitpunkt des Erwerbs kann die Absicht der Selbstnutzung nur angenommen werden, sie lässt sich als innere Tatsache naturgemäss nicht beweisen (vgl. TROXLER, a.a.O., S. 134). Daher hat der Erwerber sich auch ausdrücklich in dieser Hinsicht gegenüber den Steuerbehörden zu erklären. Im Anschluss an den Erwerb als Wohneigentum hat der neue Eigentümer jedoch den Tatbeweis zu erbringen. In dieser Hinsicht ist von ihm zu verlangen, dass er sein erklärtes Vorhaben zielstrebig und mit Nachdruck auch in die Tat umsetzt. Er hat die ihm obliegenden Schritte zur Umsetzung seines Ziels jeweils umgehend an die Hand zu nehmen und alles in seiner Macht Stehende zu unternehmen, um die Wohnnutzung innert nützlicher Frist zu ermöglichen. Im Falle einer Renovation hat er etwa dafür zu sorgen, dass die Planung vorangetrieben und das Projekt ohne Umschweife realisiert wird. Sodann hat ein Einzug zu erfolgen, sobald dies nach den konkreten Umständen möglich und zumutbar erscheint. Für die Einhaltung dieser Vorgaben ist der Erwerber behauptungs- und beweisbelastet. Misslingt dieser Nachweis und erfolgt im Anschluss an den Erwerb entgegen der Selbstdекlaration keine Selbstnutzung zu Wohnzwecken, ist die Handänderungssteuer im Nachsteuerverfahren nach § 146 StG zu erheben (TROXLER, a.a.O., S. 134).

6.1 Im vorliegenden Fall erwarb der Beschwerdeführer die Liegenschaft in B.____ im Oktober 2008. Das erste Vorprojekt für die Renovation, "Variante A", datiert vom April 2009. Am 2. Juni 2009 erteilte der Gemeinderat B.____ die für den Ausbau des Laubengangs benötigte Ausnahmegewilligung für die Überschreitung der Baulinie. Nach diversen vom Beschwerdeführer veranlassten Projektänderungen lagen im März 2013 die Pläne in der "Variante J" vor, wofür aus Sicht der Gemeinde jedoch eine neue Baubewilligung erforderlich ist, da es sich nicht um einen Umbau, sondern um einen Neubau handle. Obwohl er vor den Vorinstanzen jeweils beteuerte, es werde innert Kürze ein Baugesuch eingereicht, finden sich in den Akten keine Hinweise dafür, dass er tatsächlich um eine Baubewilligung nachgesucht hat. Es ist somit festzuhalten, dass sich der Beschwerdeführer seit mittlerweile über fünf Jahren mit der Planung der Umbauarbeiten befasst und das Projekt nicht über das Planungsstadium hinausgekommen ist. Es ist nicht absehbar, wann ein Einzug in die Liegenschaft erfolgen könnte. Auch wenn im Winter 2008/2009 am Gebäude ein Frostscha den entstanden ist und eine behördliche Ausnahmegewilligung einzuholen war, so sind die Projektverzögerungen grossmehrheitlich dem Beschwerdeführer anzulasten. Es kann somit keine Rede davon sein, dass er seine beim Erwerb gegenüber den Steuerbehörden deklarierte Absicht der Nutzung zu Wohnzwecken zielstrebig und mit Nachdruck auch in die Tat umgesetzt habe. Ob ein Erwerber zur Verwirklichung des Steuerbefreiungstatbestands innert einer Frist von zwei Jahren in die Liegenschaft einzuziehen hat, wie es die Vorinstanz angenommen hat, kann vorliegend dahingestellt bleiben. Nachdem der Beschwerdeführer seine Liegenschaft zum Verfügungszeitpunkt seit rund vier Jahren und mittlerweile seit mehr als fünf Jahren weder bewohnt noch umgebaut hat, ist die vorliegend verstrichene Zeitdauer offensichtlich nicht mehr angemessen. Somit kann im Einklang mit den Vorinstanzen festgehalten werden, dass der Beschwerdeführer die Liegenschaft in B.____ nicht

dauernd selbst bewohnt und den Steuerbefreiungstatbestand von § 82 Abs. 2 StG demnach nicht (mehr) erfüllt.

6.2 Soweit der Beschwerdeführer gegen dieses Ergebnis einwendet, die Nachbesteuerung beruhe auf einer unzulässigen Lückenfüllung mittels Analogieschluss und damit einer das steuerrechtliche Legalitätsprinzip verletzenden Auslegung von § 82 Abs. 2 StG, so ist dieses Argument nicht zielführend. Es geht von der Prämisse aus, dass laut dem Wortlaut der Bestimmung einzig und alleine die Absicht der künftigen Selbstnutzung massgeblich sei. Wie die vorstehenden Ausführungen aufgezeigt haben, trifft dies nicht zu. Der Beschwerdeführer verkennet, dass der Befreiungstatbestand nicht aufgrund irgendwelcher Analogieschlüsse oder unzulässigen Füllung von Gesetzeslücken scheitert. Die Nachbesteuerung ist vielmehr alleine dem Umstand geschuldet, dass die vorgenommene Subsumtion ergeben hat, dass er die erworbene Liegenschaft nicht bewohnt und demgemäss den Befreiungstatbestand nicht erfüllt. Wird die Auslegung wie vorliegend geschehen nach dem oben in Erwägung 5.1 aufgezeigten Methodenpluralismus vorgenommen, kann sich ergeben, dass einer Vorschrift nach ihrem Sinn ein weiterer resp. anderer Anwendungsbereich zukommt, als es ihr Wortlaut zunächst vermuten liesse. Eine derartige Auslegung verstösst nicht gegen das Legalitätsprinzip (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., VB zu §§ 119-131 Rz. 31; PETER LOCHER, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Bern 1983, S. 78 f.). Im vorliegenden Fall kommt hinzu, dass ein gesetzliches Steuerprivileg weiter ausgelegt wird, als der reine Wortlaut der Norm den Anschein erweckt, indem Erwerbem von Wohneigentum - ohne ausdrückliche Stütze im Gesetzeswortlaut - eine angemessene Frist für den Einzug zugestanden wird. Wirkt sich ein über den Wortlaut hinaus gehendes Auslegungsergebnis im Ergebnis zu Gunsten der Steuerpflichtigen aus, so verstösst dieses nicht gegen das Legalitätsprinzip (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., VB zu §§ 119-131 Rz. 34).

6.3 Der Beschwerdeführer moniert ausserdem einen Verstoß gegen den verfassungsmässigen Grundsatz von Treu und Glauben in der Form des Vertrauensschutzes. Die Steuerverwaltung habe mit ihrer Veranlagungsverfügung vom 3. November 2008 berechtigtes Vertrauen begründet, indem sie darin festgehalten habe, bei nicht gesetzeskonformer Selbstnutzung erfolge eine Nachbesteuerung. Sie habe nirgends auf ihre entsprechende Praxis hingewiesen.

Der aus Art. 9 der Bundesverfassung (BV) der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 abgeleitete Grundsatz des Vertrauensschutzes gilt auch im Steuerrecht, allerdings ist seine Tragweite im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung beherrscht ist, enger als in anderen Rechtsbereichen (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 28; BGE 118 Ib 312 E. 3b). Der Grundsatz bewirkt, dass eine unrichtige Auskunft, welche die Steuerbehörde dem Bürger erteilt hat und auf die er sich verlassen hat, unter gewissen Umständen bindend ist (MADELEINE SIMONEK, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, a.a.O., § 2 Rz. 2). Im vorliegenden Fall legt der Beschwerdeführer in keiner Weise dar, auf welches behördliche Verhalten oder welche konkrete Rechtsauskunft er sein Vertrauen gestützt haben will. Soweit er vorbringt, die Steuerverwaltung habe ihn nicht auf ihre Praxis bezüglich der Nachbesteuerung hingewiesen, so zeigt er

nicht auf und ist auch nicht ersichtlich, inwiefern sie dazu verpflichtet gewesen wäre. Dass die Steuerverwaltung ihn in seiner irrümlichen Vorstellung über die Auslegung der Steuerbefreiungsnorm bestärkt habe, macht er nicht geltend. Es fehlt somit bereits an einer Vertrauensgrundlage, weshalb sich der Beschwerdeführer nicht auf den Vertrauensschutz gegenüber behördlichen Auskünften berufen kann und ein Verstoss gegen Treu und Glauben durch die Vorinstanzen zu verneinen ist.

7. Gemäss § 146 Abs. 1 StG kann eine nicht erhobene Steuer unter anderem dann samt Zins als Nachsteuer eingefordert werden, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Die Nachsteuer ist die Mehrsteuer, welche sich gegenüber der ursprünglich veranlagten Steuer ergibt. Mit dem Nachsteuerverfahren soll der dem Fiskus durch die ungerechtfertigte Verkürzung der Steuer erlittene Steuerausfall ausgeglichen werden. Entscheidend für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ist, dass die Beweismittel und Tatsachen neu, d.h. erst nach Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung entdeckt worden sind (LAURENZ SCHNEIDER/RENÉ MERZ, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, a.a.O., § 146 Rz. 1 ff.). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist dazu nicht erforderlich (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 345). Gestützt auf die Bestätigung des Beschwerdeführers gegenüber der Steuerverwaltung, wonach er die Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erwerbe, wurde er in der Veranlagungsverfügung Nr. 08/2665E vom 3. November 2008 - nach damaligem Kenntnisstand zu Recht - von der Handänderungssteuer befreit. Diese Veranlagung erwuchs in Rechtskraft. Im Nachhinein hat sich in tatsächlicher Hinsicht jedoch ergeben, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz nicht in die Liegenschaft verlegt hat und kein ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum vorliegt. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerbefreiung sind damit aufgrund der Steuerverwaltung neu bekannt gewordener Tatsachen weggefallen, weshalb sich die rechtskräftige Veranlagung als unvollständig erweist. Die Handänderungssteuer war folgerichtig im Nachsteuerverfahren nach § 146 StG zu erheben. Zusammenfassend kann demnach festgehalten werden, dass die Vorinstanzen zu Recht eine Nachsteuer in der Höhe von Fr. 21'875.-- erhoben haben. Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und muss abgewiesen werden.

8. Abschliessend ist über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren sowie die Beweiskosten. Sie werden in der Regel in angemessenem Ausmass der ganz oder teilweise unterliegenden Partei auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Demgemäss sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- dem steuerpflichtigen Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu verrechnen. Bei Beschwerden in Steuersachen kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters bzw. einer Vertreterin eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden (§ 21 Abs. 3 VPO). Dem Kanton wird keine Parteientschädigung zugesprochen (§ 21 Abs. 2 VPO). Demnach sind die Parteikosten wettzuschlagen.

Demgemäss wird **e r k a n n t**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber