



Entscheid vom 22. Mai 2015 (510 15 11)

Handänderungssteuer / Berichtigung

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. L. Schneider, P. Salathe, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**____, vertreten durch Bank J. Safra Sarasin AG, Elisabethenstrasse 62, Postfach, 4002 Basel

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Handänderungssteuer**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer vom 22. März 2013 wurden die Pflichtigen von der Handänderungssteuer befreit.

2. Mit Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer vom 20. März 2014 (ersetzt Verfügung vom 22. März 2013) wurde den Pflichtigen eine Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 7'737.-- auferlegt.

3. Mit Eingabe vom 22. April 2014 erhob die Vertreterin mit dem Antrag, die Veranlagungsverfügung vom 20. März 2014 (ersetzt Verfügung vom 22. März 2013) sei aufzuheben, Einsprache. Zur Begründung führte sie aus, die Steuerverwaltung stütze sich offenbar darauf, dass Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden innert fünf Jahren seit deren Eröffnung berichtigt werden könnten. Unter dem Begriff der Berichtigung werde allgemein die Korrektur sogenannter „Kanzleifehler“ verstanden. Es gehe dabei nicht um Fehler im Inhalt der Verfügung, d.h. in der Willensbildung der Behörde (Verfügungsfehler), sondern um Fehler im Ausdruck (Erklärungsfehler). Eine unrichtige tatsächliche Annahme oder eine falsche Gesetzesauslegung könne dagegen nicht richtiggestellt werden, auch wenn die Unrichtigkeit offensichtlich sei. Vorliegend sei die Steuerverwaltung von einer unrichtigen tatsächlichen Annahme oder von einer falschen Gesetzesauslegung, nämlich der Befreiung gestützt auf den Realersatzparagrafen ausgegangen.

4. Mit Einsprache-Entscheid vom 22. Dezember 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, die angefochtene Verfügung sei das Lehrbuchbeispiel für das Ersetzen einer Verfügung, welche nicht dem wirklichen Willen der verfügenden Behörde entspreche. So sei in der ursprünglichen Verfügung im obersten Rechteck auf Seite 1 der auf Seite 2 auch für den Laien klar nachvollziehbar errechnete steuerbare Betrag eingesetzt worden. Weiter sei auf Seite 2 die Berechnung mit der Überschrift „Realersatz gemäss § 82 Abs. 3 StG“ versehen worden. Schliesslich könne der Berechnung entnommen werden, dass sich der nicht reinvestierte Betrag auf Fr. 619'000.-- belaufe und dieser somit entsprechend zu besteuern sei. Das Versehen der Steuerverwaltung könne einzig darin erblickt werden, dass der nicht reinvestierte Betrag zwar korrekt auf die erste Seite der Verfügung als „steuerbarer Be-

trag“ übertragen, jedoch in einem zweiten Schritt gelöscht worden sei, so dass aufgrund des Excel-Programms eine Handänderungssteuer von fälschlicherweise Fr. 0.-- resultierte.

5. Mit Eingabe vom 22. Januar 2015 erhob die Vertreterin mit den Begehren, 1. Der Einsprache-Entscheid vom 22. Dezember 2014 sei aufzuheben, 2. Es sei festzustellen, dass die Veranlagungsverfügung vom 22. März 2013 in Rechtskraft erwachsen sei, 3. Eventualiter sei festzustellen, dass eine allfällige Gutheissung des vorliegenden Rekurses keine neue erhebliche Tatsache darstelle, welche eine Abänderung der Veranlagungsverfügung der Grundstücksgewinnsteuer rechtfertigen würde, 4. Unter o/e-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung machte sie geltend, die Steuerverwaltung sei von einer unrichtigen tatsächlichen Annahme oder von einer falschen Gesetzesauslegung, nämlich einer Befreiung gestützt auf den Realersatzparagraphen ausgegangen. Man habe nicht nur den Prozentanteil gelöscht, sondern auch den nebenstehenden Text von ursprünglich „Befreiung gemäss § 82 Abs. 3 StG“ in „Teilbefreiung gemäss § 82 Abs. 3 StG“ geändert.

6. Mit Vernehmlassung vom 24. Februar 2015 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, bei der Anfertigung der ursprünglichen Veranlagungsverfügung habe man den nicht reinvestierten Betrag auf Seite 1, Feld 1 korrekt als steuerbaren Betrag in Höhe von Fr. 619'000.-- ausgewiesen. Bei der Übertragung auf Feld 2 habe man in einem zweiten Schritt aus Versehen den Prozentanteil, bei welchem es sich um den Eigentumsanteil und nicht etwa um den Anteil der Befreiung handle, gelöscht, wodurch jedoch auch gleich der steuerbare Betrag mitgelöscht worden sei. Ein Schreib- und Rechnungsfehler liege vor, wenn die schreibende Person etwas anderes geschrieben habe als sie effektiv habe schreiben wollen. Dies sei beispielsweise dann der Fall, wenn sie Zahlen falsch in den Computer eingegeben oder Daten aus Formularen falsch übertragen habe. Vorliegend sei eine Zeile gelöscht worden, so dass die Handänderungssteuer fälschlicherweise nicht erfasst worden sei. Es sei folglich etwas nicht richtig ins EDV-System übertragen worden. Bei der Übertragung von Daten ins EDV-System sei das Übertragen einer falschen Zahl gleich zu behandeln wie deren irrtümliche Nichtübertragung. Der Argumentation der Rekurrenten könne aus mehreren Gründen nicht gefolgt werden. Erstens sei schon aus der ursprünglichen Verfügung klar ersichtlich, dass der steuerbare Betrag Fr. 619'000.-- betrage. Dass daraus eine Handänderungssteuer von Fr. 0.-- resultieren solle, sei offensichtlich falsch und auch von einem Laien ohne weiteres erkennbar. Zweitens lasse sich daraus, dass die Prozentzahl beim Eigentumsan-

teil entfernt worden sei, ebenfalls nichts zugunsten der Rekurrenten ableiten. Drittens bleibe, auch wenn der Text von Befreiung zu Teilbefreiung abgeändert worden sei, die gesetzliche Grundlage dieselbe. Gestützt darauf der Veranlagungsbehörde eine falsche Gesetzesauslegung zu unterstellen, sei falsch, zumal auch auf Seite 2 der Verfügung klar ersichtlich sei, dass der nicht reinvestierte Betrag Fr. 619'000.-- betragen habe.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest. Die Frage, ob die Grundstückgewinnsteuer vom 1. April 2014, in welcher unter den Verkaufskosten die hier strittige Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 7'737.-- berücksichtigt wurde, angefochten worden sei, wurde von den Parteien verneint. Die Frage, ob der Eigentumsanteil in der Veranlagung der Handänderungssteuer aufgrund des EDV-Systems (Excel-Programm) mit der resultierenden Handänderungssteuer verknüpft sei, wurde seitens der Steuerverwaltung bejaht, d.h. die Löschung des Eigentumsanteils führe zu einer Handänderungssteuer von Fr. 0.--.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung berechtigt war, mit Veranlagungsverfügung vom 20. März 2014 auf die in Rechtskraft erwachsene Veranlagungsverfügung vom 22. März 2013 zurückzukommen.

3. Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung in Rechtskraft. Nichtigkeit der Ver-

fügung oder des Entscheids tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheids führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts [BGE] vom 19. März 2013, 2C_596/2012, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XXI, S. 278 ff., E. 2.1 mit weiteren Hinweisen). Vorliegend sind keine Nichtigkeitsgründe erkennbar.

4. Was die bereits formell rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen und Einsprache-Entscheide anbelangt, kennt das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 einen numerus clausus von Rechtsgründen, die es der Steuerbehörde - aus eigenem Antrieb oder auf Antrag hin - erlauben, darauf zurückzukommen. Dieselben Gründe bestehen im Bereich des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990. Auch dort herrscht ein strikter numerus clausus. Bei diesen Rückkommensgründen handelt es sich um die Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person), die Berichtigung (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand) und schliesslich die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe bestehen nicht (vgl. zum Ganzen BGE vom 19. März 2013, a.a.O., E. 2.3 mit weiteren Hinweisen). Vorliegend wurde die ursprüngliche Verfügung zugunsten der öffentlichen Hand geändert. Gründe für eine Nachsteuer sind nicht erkennbar.

5. Entsprechend stellt sich die Frage, ob der Berichtigungstatbestand erfüllt ist.

a) Gemäss § 140 Abs. 1 StG können Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden innert 5 Jahren seit der Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von derjenigen Behörde berichtigt werden, der sie unterlaufen sind.

b) Der Berichtigungstatbestand im Sinne von Art. 150 DBG und Art. 52 StHG (vgl. für den Kanton Basel-Landschaft § 140 StG) soll sicherstellen, dass rechtskräftige Verfügungen

und Entscheide, die aufgrund eines Kanzleifehlers den wirklichen Willen der Behörde unzutreffend zum Ausdruck bringen, möglichst formlos korrigiert werden können. Der Tatbestand räumt der Behörde das Recht ein, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid zurückzukommen, begrenzt diese Befugnis indessen in zeitlicher (absolute Verwirkungsfrist von fünf Jahren) wie sachlicher (Kanzleifehler) Hinsicht. Die Bestimmung trägt damit auch den Charakter einer Schutznorm zugunsten der steuerpflichtigen Person. Berichtigungsfähige Kanzleifehler haben den Ausdruck des Verfügungsinhalts und des behördlichen Willens, also die Willensäußerung zum Gegenstand. Bei der Berichtigung geht es damit um die Klarstellung eines Erklärungsirrtums, in welchem sich die Steuerbehörde befand. Kennzeichnend für Kanzleifehler ist, dass sie bei der behördlichen „Handarbeit“ auftreten (vgl. zum Ganzen BGE vom 19. März 2013, a.a.O., E. 2.4 mit weiteren Hinweisen). Die von den Kanzleifehlern abzugrenzenden Verfügungsfehler entspringen dagegen der „Kopfarbeit“. Ein inhaltlicher Fehler der Verfügung und damit der Willensbildung der Behörde liegt vor, wenn die Verfügung auf einer unzutreffenden tatbeständlichen oder rechtlichen Würdigung beruht, ungeachtet dessen, ob für die steuerpflichtige Person erkennbar ist, dass sich die Behörde in einem Sach- oder Rechtsirrtum und damit einem eigentlichen Grundlagenirrtum befand. Veranlagungsfehler sind nicht berichtigungsweise, sondern im Rechtsmittelweg geltend zu machen. Hierzu verfügt auch die öffentliche Hand über die erforderlichen Rechtsmittelmöglichkeiten (Art. 141 Abs. 1, Art. 145 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 3 StHG) und sehen die Kantone mitunter die Möglichkeit der „Staatseinsprache“ (vgl. für den Kanton Basel-Landschaft § 122 Abs. 1 StG) vor (vgl. zum Ganzen BGE vom 19. März 2013, a.a.O., E. 2.5 mit weiteren Hinweisen).

c) Unter dem Begriff der Berichtigung wird allgemein die Korrektur sogenannter „Kanzleifehler“ verstanden. Es geht dabei nicht um Fehler im Inhalt der Verfügung, d.h. in der Willensbildung der Behörde (Verfügungsfehler), sondern um Fehler im Ausdruck (Erklärungsfehler). Weil rechnerische sowie redaktionelle Fehler einerseits leicht übersehen und vielfach erst im Zusammenhang mit dem Steuerbezug oder später entdeckt werden und andererseits leicht geprüft, festgestellt sowie behoben werden können, soll eine möglichst formlose Richtigstellung offenstehen. Rechnungs- und Schreibfehler, die der steuerpflichtigen Person unterlaufen sind, können jedoch nur berichtigt werden, wenn sie von der Behörde aus Versehen übernommen worden sind. Die Richtigstellung kann sowohl zugunsten als auch zu ungunsten des Steuerpflichtigen erfolgen. Der Begriff des Rechnungsfehlers wird allgemein eng ausgelegt. Er umfasst nur Versehen rein rechnerischer Natur, die bei einer mathematischen Operation unterlaufen sind. Kein solcher Rechnungsfehler liegt insbesondere vor, wenn eine Gemeindesteuer irrtümlich zum Satz von 90% (anstatt von 100% gemäss der nie umgesetzten Tariferhö-

hung) der Kantonssteuer berechnet wird. Demgegenüber betont das Verwaltungsgericht des Kantons Bern, der „Berechnungsfehler“ sei weit zu verstehen, so dass nicht nur fehlerhafte mathematische Operationen, sondern auch Ablese-, Übertragungs- und Kommafehler davon erfasst seien. Auch Eingabefehler im Zusammenhang mit der Verwendung mechanischer oder elektronischer Berechnungssysteme fielen darunter. Dabei geht es jedoch - zumindest nach heutigem Verständnis - eher um Schreibversehen. Ein Schreibversehen liegt vor, wenn der Schreibende etwas anderes schreiben wollte als er geschrieben hat, wenn er sich im Ausdruck vergriffen, „verschrieben“ hat. Dies ist z.B. der Fall, wenn das steuerbare Vermögen als Einkommen bezeichnet oder eine Zahl unrichtig von einer Seite auf eine andere oder von einem Formular auf das andere übertragen wurde. Eine unrichtige tatsächliche Annahme oder eine falsche Gesetzesauslegung kann dagegen nicht richtig gestellt werden, auch wenn die Unrichtigkeit offensichtlich ist. Einen Schreibfehler stellt allenfalls die irrtümliche Eingabe einer falschen Prozentzahl in einem Tabellenkalkulationsprogramm zur Ausfertigung der Steuerauscheidung dar. Ein Berichtigungsgrund im Sinne der Bestimmung kann seine Ursache auch in Software- bzw. Programmierungsfehlern haben, wenn dieser Fehler eine mangelhafte Veranlagung bewirkt hat. Ein korrigierbarer Übertragungsfehler wurde angenommen, weil der Veranlagungsbeamte das durchschnittliche Einkommen aus unverteilter Erbschaft versehentlich nicht in die entsprechende Kolonne der Steuererklärung aufgenommen hatte. Nicht als der Berichtigung zugängliches Schreibversehen betrachtet wurde z.B. die falsche Angabe der Konfessionszugehörigkeit (vgl. zum Ganzen Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 N 63 ff. mit weiteren Hinweisen).

d) Zum Anwendungsbereich des Berichtigungstatbestandes besteht eine reiche höchstrichterliche Praxis. Als berichtigungsfähig, wenn auch unter der früheren Rechtslage erst im Ergebnis, beurteilte das Bundesgericht im Urteil A.316/1977 vom 5. Mai 1978 eine Situation, bei welcher anlässlich der Ermittlung des Durchschnittseinkommens zweier Jahre ein Kommafehler aufgetreten war (rund Fr. 300'000.-- anstelle, wie geboten, Fr. 3'000'000.--). Angesichts der konkreten Umstände hielt das Bundesgericht die Berufung der steuerpflichtigen Person auf die Bestandskraft der Verfügung in der Folge für rechtsmissbräuchlich. Denselben Korrekturmechanismus wandte es im Urteil A.495/1984 vom 24. Juli 1985 (Fehlmanipulation am Computer durch den Veranlagungsbeamten) an. Im Urteil 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 befasste sich das Bundesgericht mit den Auswirkungen der heutigen Veranlagungstätigkeit am Bildschirm auf den Berichtigungstatbestand. Angesichts der Wandlung der Veranlagungstätigkeit greift danach die bisher rein ablaufbezogene Betrachtung - Fehler schon in der Willensbildung oder erst in der Willensäusserung? - heute zu kurz. In allgemeiner Weise lasse sich kaum

sagen, ob ein Versehen in der Jahreszahl einen berichtigungsfähigen Tatbestand darstellt. Es konnte die Frage aus prozessualen Gründen offenlassen. Als nicht berichtigungsfähig erachtete das Bundesgericht eine Konstellation, bei welcher es um die Ablesung eines unzutreffenden Tarifs ging (BGE 82 I 21; mangels Vorliegens eines Rechnungsfehlers) oder im Fall eines fehlerhaften Buchprüfungsberichts (Urteil 2A.251/1988 vom 10. August 1989; Grundlagenirrtum der Behörde und nicht Rechnungsfehler). Ebenso wenig war eine Berichtigung am Platz, als es beim „Fehler“ um die Übernahme einer falschen Selbstveranlagung ging. Dabei handelte es sich bloss um einen „Folgefehler“ und nicht einen originären Fehler der Behörde (Urteil 2A.283/1996 vom 10. Dezember 1998) (vgl. zum Ganzen BGE vom 19. März 2013, a.a.O., E. 2.6 mit weiteren Hinweisen). Die versehentliche Nichtsetzung des richtigen EDV-Codes bei der Anfertigung der Steuerveranlagung durch den zuständigen Sachbearbeiter der Steuerverwaltung, die zur Nichterhebung der Grundstückgewinnsteuer führte, stellt einen Schreibfehler (Kanzleifehler) dar, der von der Steuerverwaltung im Nachhinein trotz Rechtskraft der Veranlagung berichtigt werden darf (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-077 vom 26. Mai 2011, publ. in: BStPra, Bd. XXI, S. 308 ff.).

6. a) Die Pflichtigen machen geltend, die Steuerverwaltung sei von einer unrichtigen tatsächlichen Annahme oder von einer falschen Gesetzesauslegung, nämlich einer Befreiung gestützt auf den Realersatzparagraphen ausgegangen. Sie habe gegenüber der ursprünglichen Verfügung nicht nur den Prozentanteil gelöscht, sondern auch den nebenstehenden Text von ursprünglich „Befreiung gemäss § 82 Abs. 3 StG“ in „Teilbefreiung gemäss § 82 Abs. 3 StG“ geändert.

b) Die Steuerverwaltung hält dafür, bei der Anfertigung der ursprünglichen Veranlagungsverfügung habe man den nicht reinvestierten Betrag auf Seite 1, Feld 1 korrekt als steuerbaren Betrag in Höhe von Fr. 619'000.-- ausgewiesen. Bei der Übertragung auf Feld 2 habe man in einem zweiten Schritt aus Versehen den Prozentanteil, bei welchem es sich um den Eigentumsanteil und nicht etwa um den Anteil der Befreiung handle, gelöscht, wodurch jedoch auch gleich der steuerbare Betrag mitgelöscht worden sei. Der Veranlagungsbehörde eine falsche Gesetzesauslegung zu unterstellen, sei falsch, zumal auch auf Seite 2 der Verfügung klar ersichtlich sei, dass der nicht reinvestierte Betrag Fr. 619'000.-- betragen habe.

c) Da unklar war, wie die Veranlagung vom 22. März 2013 zustande gekommen ist, hat sich das Steuergericht gestützt auf § 125 Abs. 2 StG, wonach ihm die gleichen Befugnisse

wie den Einschätzungsbehörden zustehen, von der veranlagenden Person die Veranlagungstätigkeit anhand des konkreten Beispiels mittels des EDV-Systems erläutern lassen. Sie führte aus, nachdem sie die Berechnung des Realersatzes auf Seite 2 der Veranlagung gemacht habe, sei der nicht reinvestierte Betrag von Fr. 619'000.-- vom System auf die Seite 1, Feld 1 übertragen worden. Das System habe alsdann in Feld 2 automatisch den Anteil „100%“, wobei es sich um den Eigentumsanteil handle und den Befreiungstatbestand „Befreiung gemäss § 82 Abs. 3 StG“ eingesetzt. Ihre Aufgabe sei es nun gewesen zu prüfen, ob der Eigentumsanteil und der Befreiungstatbestand stimmten. Der Eigentumsanteil könne frei geändert werden, so könne z.B. „50%“ oder „33 1/3%“ eingetragen werden. Bei den Befreiungstatbeständen würden verschiedene Möglichkeiten zur Auswahl stehen, so z.B. „Befreiung gemäss § 82 Abs. 1 lit. a StG“, „Befreiung gemäss § 82 Abs. 2 StG“, „Teilbefreiung gemäss § 82 Abs. 3 StG“ etc. Sie habe den Anteil „100%“, der richtig gewesen wäre, da die Pflichtigen als Gesamteigentümer 100% der verkauften Liegenschaften besessen hätten, versehentlich gelöscht. Folge davon sei gewesen, dass das System mit dem Faktor 0 weitergerechnet habe. Die Fr. 619'000.-- seien entsprechend mit 0 multipliziert worden, so dass der Betrag nicht von Feld 1 ins Feld 2 übertragen worden sei, was in Feld 3 zu einer Handänderungssteuer von Fr. 0.-- geführt habe. Die Verknüpfung zwischen dem Eigentumsanteil und der aufgrund des EDV-Systems (Excel-Programm) resultierenden Handänderungssteuer wurde anlässlich der heutigen Verhandlung seitens der Steuerverwaltung bestätigt, hat sie doch ausgesagt, dass die Löschung des Eigentumsanteils zu einer Handänderungssteuer von Fr. 0.-- führe.

d) Zusammenfassend lässt sich damit folgendes feststellen. Auf Seite 2 der Veranlagung der Handänderungssteuer wird der Anteil des nicht reinvestierten Betrages des Verkaufserlöses berechnet. Derselbe wird alsdann vom System auf Seite 1, Feld 1 übertragen, welches der Steuererhebung pro Veräusserungsobjekt dient. In Feld 2 wird der Eigentumsanteil am Verkaufsobjekt bestimmt. In Feld 3 wird alsdann die Handänderungssteuer ausgewiesen. Vorliegend hat die veranlagende Person den nicht reinvestierten Betrag auf Seite 2 der Verfügung in Höhe von Fr. 619'000.-- berechnet, welcher alsdann vom EDV-System auf Seite 1, Feld 1 übertragen und dort als steuerbarer Betrag bezeichnet wurde. In Feld 2 der Verfügung befindet sich unter dem Begriff Anteil ein leeres Feld. Dies ist offensichtlich falsch, kann doch niemand einen Eigentumsanteil von 0% an einem Verkaufsobjekt haben. Die veranlagende Person hat also fälschlicherweise den Eigentumsanteil gelöscht, so dass das EDV-System mit der Zahl 0 weitergerechnet, was schliesslich, im Sinne eines Folgefehlers, in Feld 3 zu einer Handänderungssteuer von Fr. 0.-- geführt hat. Von falscher Gesetzesauslegung kann also keine Rede sein. Hätte die veranlagende Person das Gesetz nämlich ausgelegt, hätte sie gestützt auf

die von ihr selbst vorgenommene Berechnung auf Seite 2 der Verfügung und die dauernde Praxis zum anteilmässigen Steueraufschub (vgl. dazu die Ausführungen unter Erw. 7 hiernach) nur zum Schluss kommen können, dass eine Handänderungssteuer geschuldet ist. Vielmehr handelt es sich bei der vorgenannten versehentlichen Löschung der 100%, so dass nichts, d.h. kein Prozentanteil eingegeben wurde, in analoger Anwendung der zitierten Praxis zur versehentlichen Nichtsetzung des richtigen EDV-Codes bei der Anfertigung der Steuerveranlagung um einen Schreibfehler (Kanzleifehler), der zur Folge hatte, dass die Handänderungssteuer fälschlicherweise nicht erhoben wurde. Am vom System automatisch eingesetzten Befreiungstatbestand hat die veranlagende Person nichts geändert. Auch daraus können die Pflichtigen daher nichts zu ihren Gunsten ableiten, zumal der Hinweis auf den Realersatzparagraphen richtig war, bleibt die gesetzliche Grundlage doch sowohl für eine Voll- als auch eine Teilbefreiung dieselbe, nämlich § 82 Abs. 3 StG. Zudem geht es auf Seite 1, Feld 2 der Verfügung wie gesehen um die Bestimmung des Eigentumsanteils am Verkaufsobjekt und nicht um Bestimmung des nicht reinvestierten Betrages, wird doch letzterer auf Seite 2 der Verfügung berechnet und ausgewiesen.

e) Bereits aus der ursprünglichen Verfügung war aufgrund der Bezeichnung des steuerbaren Betrags auch für einen Laien erkennbar, dass nicht eine Handänderungssteuer von Fr. 0.-- resultieren konnte, so dass die Berufung der Pflichtigen auf die Bestandskraft der Verfügung als rechtsmissbräuchlich einzustufen ist. Dies gilt umso mehr, als sie sich den Vorwurf gefallen lassen müssen, die Grundstückgewinnsteuer vom 1. April 2014, in welcher unter den Verkaufskosten die hier strittige Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 7'737.-- berücksichtigt wurde, nicht angefochten zu haben, was sie konsequenterweise aber hätten tun müssen, wenn sie im vorliegenden Verfahren beantragen, dass die Veranlagung der Handänderungssteuer vom 22. März 2013 Gültigkeit haben soll und damit keine Handänderungssteuer geschuldet sei. Aus alledem folgt, dass die Steuerverwaltung gestützt auf § 140 Abs. 1 StG berechtigt war, mit Veranlagungsverfügung vom 20. März 2014, d.h. rund ein Jahr später und damit fristgerecht, auf die Veranlagungsverfügung vom 22. März 2013 zurückzukommen und den Schreibfehler (Kanzleifehler) im Nachhinein trotz Rechtskraft der Veranlagung zu berichtigen.

7. Damit unterliegt abschliessend der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung mit Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer vom 20. März 2014 (ersetzt Verfügung vom 22. März 2013) zu Recht eine Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 7'737.-- erhoben hat.

a) 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 Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innerhalb 2 Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Gemäss § 84 StG beträgt die Handänderungssteuer für Veräusserer und Erwerber je 1,25% des Kaufpreises.

b) 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. Wird der Veräusserungserlös also nicht vollständig in ein Ersatzobjekt reinvestiert, unterliegt der überschüssige Betrag der Handänderungssteuer (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 8. Juni 2012, publ. in: BStPra, Bd. XXI, S. 162 ff., E. 3a mit weiteren Hinweisen).

c) Vorliegend haben die Pflichtigen mit Kaufvertrag vom 2. Oktober 2012 die selbstbewohnte Parzelle Nr. 3950 GB X.____ zum Preis von Fr. 1'850'000.-- verkauft und am selben Tag und damit innert der hiervor zitierten zweijährigen Frist die selbstbewohnte Parzelle Nr. S5724 GB Y.____ zum Preis von Fr. 1'230'000.-- erworben. Unter Berücksichtigung der angefallenen Vertragsunkosten von Fr. 1'000.-- beträgt der nicht reinvestierte und damit der Handänderungssteuer unterliegende Nettoerlös Fr. 619'000.-- (Fr. 1'850'000.-- ./ Fr. 1'230'000.-- ./ Fr. 1'000.--) und entsprechend die Handänderungssteuer Fr. 7'737.-- (Fr. 619'000.-- x 1,25%). Die Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer vom 20. März 2014 (ersetzt Verfügung vom 22. März 2013) ist somit nicht zu bemängeln.

Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

8. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 800.-- zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]) und es ist ihnen keine Parteientschädigung auszurichten (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten haben Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 800.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
 3. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.
 4. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Rekurrenten (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).