

Entscheide

Bausparrücklagen

Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 3. Dezember 2008

Die historische Auslegung ergibt, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit des steuerbegünstigten Bausparens nur denjenigen zugute kommen lassen wollte, die sich erstmalig, ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum beschaffen wollen. Vom Sinn und Zweck her ist der damit ausgedrückte Wille zur Förderung des Wohneigentums so zu verstehen, dass die Steuerbegünstigung nur für Personen gedacht ist, welche überhaupt noch kein Wohneigentum besitzen – sei es in der Schweiz oder im Ausland. Die Formulierung «in der Schweiz» ist dahingehend zu verstehen, dass die Bausparrücklagen nur für den Erwerb von Wohneigentum in der Schweiz verwendet werden dürfen. Mit dem Erwerb von Wohneigentum in Deutschland ist es somit nicht mehr möglich, diese Voraussetzungen zu erfüllen. Eine zweckgemässe Verwendung des Bausparkapitals ist deshalb ausgeschlossen, was eine entsprechende Nachbesteuerung rechtfertigt.

Sachverhalt:

A. Der bis zum 30. September 2005 in der Gemeinde F. wohnhafte X. zahlte seit 2003 bei der Basellandschaftlichen Kantonalbank in den Wohnsparplan ein. Per 1. Oktober 2005 zog er von F. nach B. in Deutschland.

Mit definitiver Staatssteuerveranlagung 2005 vom 26. April 2007 wurde eine Nachbesteuerung des Wohnsparplans vorgenommen und die Abzüge für Bausparrücklagen und Zinsen auf die Bausparrücklagen wurden gestrichen.

Dagegen erhob X. mit Schreiben vom 8. Mai 2007 Einsprache mit den Begehren, es sei der volle Abzug in Höhe von Fr. 24'768.– für Bausparrücklagen und die entsprechenden Zinsen zu gewähren. Zudem sei die Nachbesteuerung der in den Jahren 2003 und 2004 getätigten und akzeptierten Abzüge von insgesamt Fr. 48'330.– rückgängig zu machen. Zur Begründung brachte er im Wesentlichen vor, dass sie in der massgeblichen Steuerperiode im Kanton Basel-Landschaft gewohnt hätten und das Geld nach wie vor für den erstmaligen Erwerb von Wohneigentum in der Schweiz auf einem Konto bei der Basellandschaftlichen Kantonalbank liege.

Die Steuerverwaltung Kanton Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) wies die Einsprache mit Einsprache-Entscheid vom 29. November 2007 ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Wegzug ins Ausland und gleichzeitig die Nichtverwendung des steuerprivilegierten Kapitals innert zwei Jahren sowohl die Nachbesteuerung der Bausparrücklagen inklusive der Zinsen als auch die Streichung der deklarierten Wohnspar- und Zinsabzüge für die Steuerperiode 2005 rechtfertigen würden. In der Regel werde die berechnete Nachbesteuerung erst im Folgejahr durchgeführt. Da X. aus der Schweiz weggezogen und hier nicht mehr steuerpflichtig sei, sei auch die Vornahme in der hier angefochtenen Steuerperiode zu bestätigen. Fragen betreffend seine Wohnsituation in Deutschland habe X. dahingehend beantwortet, dass er nie Wohneigentum besessen habe, solange er in der Schweiz ansässig gewesen sei. Da er seit dem 1. Oktober 2005 in Deutschland steuerpflichtig sei, würde er die Fragen betreffend die Wohnsituation (Besitz- und Vermögensverhältnisse) seit Wegzug nicht beantworten. Diese Fragen könnten jedoch offen bleiben, da ein allfälliger Eigentumserwerb lediglich ein zusätzlicher Grund wäre, weshalb die deklarierten Bausparrücklagen zu Recht nicht anerkannt worden seien.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2007 erhob X. gegen den Einsprache-Entscheid vom 29. November 2007 Rekurs mit den Begehren, die Nachbesteuerung sei rückgängig zu machen und der Abzug in der Steuerveranlagung 2005 sei ihm zu gewähren. An der bisherigen Begründung wurde im Wesentlichen festgehalten. Zudem wurde angeführt, dass die Wahrscheinlichkeit, erstmalig selbstbewohntes Wohneigentum in der Schweiz zu kaufen, sehr gross sei. Der einzige Zweck des Gesetzes sei die Wirtschaftsförderung in der Region und diesem Zweck beabsichtigten sie nach wie vor nachzukommen. Eine Nachbesteuerung als Einkommen bei Fristablauf erfolge, sofern das Bausparkapital nicht innert zwei Jahren nach Ablauf der maximalen Spardauer oder ab dem Zeitpunkt eines früheren Rückzugs zweckmässig verwendet werde. Somit habe er bis ins Jahr 2014 Zeit. Auf die weiteren Ausführungen wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

Mit Vernehmlassung vom 10. April 2008 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. An der Begründung im Einsprache-Entscheid vom 29. November 2007 wurde festgehalten. Betont wurde, dass das erstmalige, ausschliesslich und dauernd selbstgenutzte Wohneigentum in der Schweiz mit den gebundenen Sparrücklagen gefördert werden sollte. Die Berechtigung zum Wohnbauparen ende durch blossen Zeitablauf oder mit dem Erwerb von Wohneigentum. Auf die weiteren Ausführungen wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

Mit Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), vom 30. Mai 2008 wurde der Rekurs abgewiesen. Zur Begründung wurde unter anderem vorgebracht, dass X. an der Parteiverhandlung auf entsprechende Frage erklärt habe, dass sie sich in B. (D) ein Haus gekauft hätten. Im Übrigen hätte sich ihre Situation in Deutschland jedoch nicht so entwickelt, wie sie sich das vorgestellt hätten. Die Wahrscheinlichkeit einer Rückkehr in die Schweiz sei sehr gross. Das Steuergericht wies in seinem Entscheid darauf hin, dass die

Abzüge nur für die Beschaffung von erstmaligem, ausschliesslich und dauernd selbstgenutztem Wohneigentum in der Schweiz gewährt würde. Keine Rücklagen seien demnach zulässig, wenn der Steuerpflichtige oder sein Ehepartner bereits Wohneigentum besitzen würden. Als das einem Abzug entgegenstehende Wohneigentum würden dabei Wohneigentum, sowohl im Allein-, Mit- als auch im Gesamteigentum innerhalb und ausserhalb der Schweiz, inkl. Ferienwohnungen und -häuser gelten. Vorliegend käme der Abzug von Bausparrücklagen somit unter anderem aus diesem Grund nicht in Betracht. Zudem würde die wirtschaftsfördernde Wirkung von Bausparrücklagen unterlaufen, wenn Personen, nachdem sie Wohnsitz im Ausland genommen hätten, steuerliche Vergünstigungen gewährt würden. Im Unterschied zur Wohnsitzverlegung innerhalb der Schweiz in einen anderen Kanton sei bei einer Wohnsitzverlegung ins Ausland davon auszugehen, dass die Pflichtigen den Gedanken, sich in der Schweiz Wohneigentum zu erwerben, aufgegeben hätten. Der Wegzug in einen anderen Kanton stelle somit keinen Nachbesteuerungsgrund dar, wohl aber die Beendigung der Steuerpflicht aufgrund einer Wohnsitzverlegung ins Ausland.

B. Dagegen erhob X. mit Eingabe vom 20. August 2008 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit den Rechtsbegehren, es sei der Entscheid des Steuergerichts rückgängig zu machen und der Abzug in der Steuerveranlagung 2005 sei zu gewähren. Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass es keine gesetzliche Grundlage für den Entscheid des Steuergerichts gebe, weshalb der Entscheid willkürlich sei. Zudem sei allein der Stichtag «30. 09. 2005» massgebend. An diesem Stichtag sei er nicht Hausbesitzer gewesen. Auch gehörten die beiden Bedingungen «erstmaliges selbstgenutztes Wohneigentum» und «in der Schweiz» unzertrennlich zusammen und er beabsichtige auch noch immer, die Bausparrücklagen dem vorgesehenen Zweck zuzuführen.

C. Die Steuerverwaltung liess sich mit Eingabe vom 15. September 2008 vernehmen. Beantragt wurde die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wurde auf die Ausführungen im Entscheid des Steuergerichts vom 30. Mai 2008 und auf die Vernehmlassung ans Steuergericht vom 10. April 2008 verwiesen. Indem der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz aus der Schweiz ins Ausland verlegt habe, werde dem Schweizer Fiskus der Zugriff definitiv entzogen. Das bestehende Bausparkonto sei daher beim Wegzug ins Ausland analog der steuersystematischen Realisierung der stillen Reserven zu behandeln. Der Grenzübertritt erweise sich als letztmöglicher Zeitpunkt des steuerlichen Zugriffs. Aufgrund des Liegenschaftserwerbs in Deutschland könne der Beschwerdeführer zudem kein erstmaliges Grundeigentum im Sinne der gesetzlichen Bestimmung mehr erwerben. Auch aus diesem Grund rechtfertige sich eine nachträgliche Besteuerung, da eine zweckgemässe Verwendung dadurch ausgeschlossen sei.

D. Das Steuergericht liess sich mit Eingabe vom 22. September 2008 vernehmen. Beantragt wurde die Abweisung der Beschwerde. Auf die Begründung wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1. Nach § 16 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 wendet das Gericht das Recht von Amtes wegen an. Es prüft insbesondere, ob die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind. Die Beschwerde vom 30. Juni 2008 richtet sich gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 30. Mai 2008 betreffend die Staatssteuer für das Jahr 2005. Dementsprechend ist sie gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 bzw. gemäss § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 2004 durch das Kantonsgericht zu beurteilen. Da alle übrigen formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die frist- und formgerecht eingereichte verwaltungsgerichtliche Beschwerde des von der strittigen Veranlagungsverfügung betroffenen Beschwerdeführers einzutreten.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss dem seit 1. März 2006 in Kraft stehenden § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern wäre eine solch weitgehende Kontrolle vorinstanzlicher Entscheide gemäss Art. 50 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 nur für das Rekursverfahren vor Steuergericht, nicht aber für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht gefordert. Der Gesetzgeber hat sich jedoch entschieden, die im DBG verlangte Ermessenskontrolle hinsichtlich der direkten Bundessteuer auch auf die Staats- und Gemeindesteuern auszuweiten. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügungen bzw. Entscheide überprüfen.

3. In materieller Hinsicht ist zu prüfen, ob die definitive Staatssteuerveranlagung 2005 vom 26. April 2007, worin eine Nachbesteuerung des seit 2003 bei der Basellandschaftlichen Kantonalbank einbezahlten Wohnsparplans vorgenommen und die Abzüge für Bausparrücklagen und Zinsen auf Bausparrücklagen gestrichen worden sind, korrekt verfügt worden ist. Nicht bestritten ist in diesem Zusammenhang, dass der Beschwerdeführer bis 30. September 2005 in F. gewohnt hat und per 1. Oktober 2005 nach B. weggezogen ist. Ebenfalls nicht umstritten ist, dass der Beschwerdeführer in B. Wohneigentum erworben hat. Auch diesbezüglich kann von einer feststehenden Rechtstatsache ausgegangen werden.

4.1 Die Bausparrücklagen, Abzüge und die Besteuerung sind in § 29^{bis} StG geregelt. Der Wortlaut der Bestimmung in der für den vorliegenden Fall massgebenden Fassung vom 18. Mai 2000, in Kraft seit dem 1. Januar 2001, lautet wie folgt:

«§ 29^{bis} 1a. Bausparrücklagen, Abzüge und Besteuerung

- ¹ Gebundene Sparrücklagen, die geüffnet werden, um erstmalig ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum in der Schweiz zu beschaffen, können in der doppelten Höhe der Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen gemäss Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a der bundesrätlichen Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen vom 13. November 1985 (BVV 3) von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden.
- ² Der Abzug kann während 10 Jahren geltend gemacht werden. Die Kalenderjahre 1999 und 2000 werden bei der Berechnung der Spardauer nur dann berücksichtigt, wenn in diesen Jahren Rücklagen gemacht wurden.
- ³ Gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten können diesen Abzug je für sich beanspruchen.
- ⁴ Die Bausparrücklagen dürfen nur bei einer dem schweizerischen Bankengesetz unterstellten Bank angelegt werden.
- ⁵ Während der Dauer der Bausparrücklagen ist der auf dem Sparkapital anwachsende Zins von der Einkommenssteuer, das Sparkapital von der Vermögenssteuer befreit.
- ⁶ Wird das Bausparkapital nicht innert zwei Jahren nach Ablauf der maximalen Spardauer oder ab dem Zeitpunkt eines früheren Rückzuges zweckgemäss verwendet, erfolgt bei Fristablauf eine Nachbesteuerung als Einkommen.
- ⁷ Die Nachbesteuerung des angesparten Kapitals inklusiv Zinsen erfolgt unter Mitberücksichtigung des übrigen Einkommens und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz, der sich ergibt, wenn das Sparkapital durch die Anzahl der Sparjahre geteilt wird.
- ⁸ Der Tod des Steuerpflichtigen gilt als Grund zur Nachbesteuerung, sofern die Sparanlage nicht vom überlebenden Ehegatten oder den Nachkommen für die Restzeit als eigene Bausparrücklage fortgesetzt wird.
- ⁹ Der Regierungsrat erlässt die näheren Ausführungsbestimmungen, um insbesondere jede zweckwidrige Verwendung des Sparkapitals ohne Nachbesteuerung auszuschliessen.»

4.2 Mit der Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuer und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz) vom 28. Mai 1990 wurde § 29^{bis} und damit die Möglichkeit des Bausparens erstmals eingeführt. Die Änderung des Steuer- und Finanzgesetzes trat am 1. Januar 1991 in Kraft.

4.3 Seit Beendigung der Anpassungsfrist an das StHG per 1. Januar 2001 sind die zulässigen Abzüge auf die in Art. 9 Abs. 1–3 StHG genannten begrenzt. Art. 9 Abs. 4 Satz 1 StHG schliesst andere Abzüge aus. Die besonderen Abzüge für Bausparrücklagen nach § 29^{bis} StG verstossen gegen diese Bestimmungen und wären ohne den durch Ziff. 1 2 des Bundesgesetzes vom 15. Dezember 2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis eingefügten Art. 72d StHG nicht mehr zulässig. Gemäss Art. 72 d StHG können die Kantone in den vier Jahren nach Ablauf der Frist von Art. 72 Abs. 1 StHG (d.h. bis Ende 2004) die in der Steuerperiode 2000 anwendbaren Bestimmungen über den Abzug von Einlagen für den erstmaligen Erwerb von Wohneigentum bei der Einkommenssteuer und über die Befreiung des so angesparten Kapitals und dessen Erträgen von der Einkommens- und Vermögenssteuer beibehalten (Jörg Felix, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel, 2004, § 29^{bis}, Rz. 33). Ab dem 1. Januar 2005

wäre es den Kantonen aufgrund von Art. 72d StHG grundsätzlich verwehrt, bei der Einkommenssteuer einen Abzug für das Bausparen vorzusehen. Der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft hat aufgrund der nachfolgenden Überlegungen dennoch beschlossen, das Bausparen als Übergangslösung auch im Steuerjahr 2008 zuzulassen. Der Medienmitteilung «Aus den Verhandlungen des Regierungsrates» vom 21. Oktober 2008 (www.baselland.ch) kann dazu Folgendes entnommen werden:

«Ab dem 1. Januar 2005 wäre es den Kantonen aufgrund von Art. 72d des Bundesgesetzes über die Steuerharmonisierung (StHG) grundsätzlich verwehrt, bei der Einkommenssteuer einen Abzug für das Bausparen vorzusehen.

Beim Bund wurde in der Zwischenzeit jedoch – neben drei parlamentarischen Initiativen mit gleichem Inhalt – eine Ständesinitiative des Kantons Basel-Landschaft über die Beibehaltung bzw. die Wiedereinführung einer steuerlichen Bausparmöglichkeit eingereicht. Anlässlich der Beratung dieser Geschäfte in den eidgenössischen Räten konnte inzwischen jedoch keine Einigung erzielt werden, d.h. der Ständerat hat im Gegensatz zum Nationalrat zum zweiten und damit letzten Mal beschlossen, der Ständesinitiative des Kantons Basel-Landschaft und den anderen drei parlamentarischen Initiativen keine Folge zu leisten. Dies bedeutet das endgültige Aus für die Ständesinitiative. Hingegen ist in der Zwischenzeit die vom «Schweizerischen Initiativkomitee für die eidgenössische Bauspar-Initiative» eingeleitete Volksinitiative mit über 140'000 gesammelten Unterschriften am 29. September 2008 beim Bund eingereicht worden. Dieses Volksbegehren soll den Kantonen schweizweit die Einführung eines steuerbegünstigten Bausparmodells auf der Basis des seit 18 Jahren im Baselbiet praktizierten Bausparens ermöglichen. Das darf als klares Signal für eine sich abzeichnende Bundeslösung aufgefasst werden. Ein Unterbruch bis zum definitiven Entscheid auf Bundesebene über die Wiedereinführung bzw. die Beibehaltung des Bausparmodells würde die Sparziele der betreffenden Personen im Baselbiet stark beeinträchtigen und auf Unverständnis stossen.»

5.1 Gemäss § 29^{bis} Abs. 1 StG können gebundene Sparrücklagen, die geöffnet werden, um erstmalig ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum in der Schweiz zu beschaffen, in der doppelten Höhe der Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen gemäss Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a der bundesrätlichen Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen (BVV 3) vom 13. November 1985 von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Voraussetzung für den Abzug von gebundenen Sparrücklagen ist somit, dass diese geöffnet werden, um erstmalig, ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum in der Schweiz zu beschaffen.

Im vorliegenden Fall ist von zentraler Bedeutung, wie die Formulierung «... in der Schweiz ...» zu verstehen ist.

5.2 Die Auslegung einer Rechtsnorm ist ein rechtsschöpferischer Vorgang und dient dazu, den wahren Sinn und Zweck einer Bestimmung zu ermitteln (hierzu grundsätzlich Ulrich Häfelin/Walter Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 6. Auflage, Zürich 2005, Rz. 85 ff.; Ernst A. Kramer, Juristische Methodenlehre, 2. Aufl., Bern/München/Wien 2005, S. 47 ff.). Für die Normen des Verwaltungsrechts gelten dabei die üblichen Methoden der Gesetzesauslegung (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, Rz. 216). Zur Anwendung gelangen die grammatikalische, systematische, historische und teleologische Auslegungsmethode (vgl. für das öffentliche Recht Häfelin/Haller, a.a.O., Rz. 90 ff.). Das Gesetz ist in erster Linie nach seinem

Wortlaut auszulegen (BGE 114 Ia 196, 113 V 109, mit weiteren Hinweisen). Ist der Text nicht ganz klar, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Dabei sind alle Auslegungselemente, namentlich der Zweck, der Sinn und die dem Text zugrunde liegenden Wertungen einzubeziehen. Bleibt die Norm dabei unklar oder lässt sie verschiedene, einander widersprechende Auslegungen zu, so können die Gesetzesmaterialien ein wertvolles Hilfsmittel sein, um den Sinn der Norm zu erkennen und damit falsche Auslegungen zu vermeiden. Insbesondere bei verhältnismässig jungen Gesetzen darf der Wille des historischen Gesetzgebers nicht übergangen werden (vgl. BGE 114 V 250; dazu René Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 20 B I/IIc; Giovanni Biaggini, Verfassung und Richterrecht, Basel und Frankfurt am Main 1991, S. 70 f., mit weiteren Hinweisen). Eine Hierarchie der Auslegungsmethoden besteht jedoch nicht. Die verschiedenen Auslegungsmethoden werden kombiniert, d.h. nebeneinander berücksichtigt, und es muss im Einzelfall bedacht werden, welche Methode oder welche Methodenkombination geeignet ist, den wahren Sinn der auszulegenden Norm wiederzugeben (Häfelin/Haller, a.a.O., Rz. 90; eingehend auch Kramer, a.a.O., S. 151 ff.). Eine Regelung ist somit immer auslegungsbedürftig und nicht nur dann, wenn der Gesetzeswortlaut nicht klar ist oder Zweifel bestehen, ob ein scheinbar klarer Wortlaut den wahren Sinn der Norm wiedergebe (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 214). Denn ob der Wortlaut klar ist, ergibt sich oft erst aufgrund des Bezugs weiterer Auslegungselemente, namentlich der ratio legis (vgl. René Rhinow, Grundzüge des Schweizerischen Verfassungsrechts, Basel 2003, Rz. 465). Das Bundesgericht führt hierzu in BGE 128 I 41 E. 3b Folgendes aus:

«Unstreitig weist zwar das Gesetzesbindungspostulat den Richter an, seine Rechtsschöpfung nach den Institutionen des Gesetzes auszurichten. Es schliesst aber für sich allein richterliche Entscheidungsspielräume nicht grundsätzlich aus, sondern markiert bloss deren gesetzliche Grenzen. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Rechtsnorm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis aus der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Prioritätsordnung zu unterstellen.»

Im Ergebnis steht für das Bundesgericht die teleologische Auslegungsmethode im Vordergrund (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., Rz. 218). Das Bundesgericht hebt hervor, dass das Gesetz in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden muss. Auszurichten ist die Auslegung auf die ratio legis, die zu ermitteln dem Gericht bzw. dem zur Entscheidung berufenen Organ allerdings nicht nach ihren eigenen, subjektiven Wertvorstellungen, sondern nach den Vorgaben des Gesetzgebers aufgegeben ist (BGE 128 I 40 f. E. 3b). Dies ergibt sich unter anderem auch daraus, dass der teleologischen Fragestellung selbst dann nachzugehen ist, wenn der Normsinn auf Grund des Gesetzeswortlauts klar zu sein scheint (vgl. auch Rhinow, a.a.O., Rz. 469 sowie Kramer, a.a.O., S. 152, die im Ergebnis ebenso die teleologische Interpretation bevorzugen; zum Ganzen auch KGE VV vom 26. Oktober 2005, 2005/282, E. 5).

5.3.1 Der Beschwerdeführer möchte die Norm dahingehend verstanden wissen, dass die beiden Bedingungen «... erstmaliges selbstgenutztes Wohneigentum ...» und «... in der Schweiz ...» unzertrennlich zusammengehören und kommt gestützt darauf zum Schluss, dass der Erwerb von Wohneigentum in Deutschland ohne Bedeutung sei. Er beabsichtige noch immer, in der Schweiz erstmaliges selbstgenutztes Wohneigentum zu erwerben und damit die Bausparrücklagen dem vorgesehenen Zweck zuzuführen.

Das Steuergericht wies in seinem Entscheid dagegen darauf hin, dass die Abzüge nur für die Beschaffung von erstmaligem, ausschliesslich und dauernd selbstgenutztem Wohneigentum gewährt würde. Als das einem Abzug entgegenstehende Wohneigentum gelte dasjenige innerhalb und ausserhalb der Schweiz. Keine Rücklagen seien demnach zulässig, wenn der Steuerpflichtige oder sein Ehepartner bereits Wohneigentum besitzen würden. Selbst ein Ferienhaus im Ausland führe zum Abschluss des steuerbegünstigten Bausparens.

Allein aufgrund der grammatikalischen Auslegung sind beide Auslegungsmöglichkeiten grundsätzlich denkbar, so dass gestützt auf diese Auslegungsmethode noch nicht abschliessend entschieden werden kann, welche Bedeutung der Formulierung «... in der Schweiz ...» zukommen soll.

5.3.2 Der heute geltende Wortlaut von § 29^{bis} Abs. 1 StG geht auf eine Gesetzesänderung vom 18. Mai 2000 (in Kraft seit 1. Januar 2001) zurück, fand sich aber bereits in der gleichen Bestimmung der ursprünglichen Fassung vom 28. Mai 1990 damals jedoch ohne den Zusatz «... in der Schweiz ...». In den Materialien lässt sich nichts zu dieser Änderung finden. Insbesondere ist die Ergänzung von § 29^{bis} Abs. 1 StG durch die drei Worte «... in der Schweiz ...» in der landrätlichen Kommission nicht diskutiert worden, was den Schluss zulässt, dass eine inhaltliche Änderung von § 29^{bis} Abs. 1 StG nicht beabsichtigt worden ist. Mit der Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuer und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz) vom 28. Mai 1990 wurde § 29^{bis} und damit die Möglichkeit des Bausparens erstmals eingeführt. Die Änderung des Steuer- und Finanzgesetzes trat am 1. Januar 1991 in Kraft. Bereits einen Monat später, am 5. Februar 1991, wurde dazu die Kurzmitteilung Nr. 170 erlassen. Diese Kurzmitteilungen dürfen bei der Auslegung der Bestimmung von § 29^{bis} Abs. 1 StG nicht ausser Acht gelassen werden, zumal der Verfasser der Kurzmitteilungen die Umsetzung des «Bausparens» begleitet hat und den Kurzmitteilungen Unmittelbarkeitswert zukommt. In Ziffer 2 der Kurzmitteilung Nr. 170 wird als Voraussetzung für die Berechtigung zum steuerbegünstigten Bausparen unter anderem «kein Wohneigentum (weder heute noch früher)» genannt. Zum «Wohneigentum» wird sowohl Allein-, Mit- als auch Gesamteigentum (Einfamilienhäuser, Eigentumswohnungen, Mehrfamilienhäuser), innerhalb und ausserhalb der Schweiz, inkl. Ferienwohnungen und -häuser, gezählt. Im Zusammenhang mit der Beschaffung von Wohneigentum wird in Ziffer 5.1.2 der Kurzmitteilung Nr. 170 festgehalten, dass die Verwendung des Sparkapitals für den erstmaligen Erwerb von selbstgenutztem Wohneigentum in der Schweiz (innert 12 Jahren seit Kon-

toeröffnung) keine Besteuerung nach sich zieht. Eine Nachbesteuerung erfolgt gemäss Ziffer 5.1.3 dagegen bei zweckwidriger Auflösung des Kontos, Rückzügen zu anderen Zwecken und Zeitablauf (12 Jahre).

Unter Berücksichtigung der historischen Auslegung der Bestimmung ergibt sich somit im Ergebnis, dass davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber die Privilegierung, nämlich die Möglichkeit des steuerbegünstigten Bausparens, denjenigen zugute kommen lassen wollte, die sich erstmalig, ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum beschaffen wollen. Dies unabhängig davon, ob sich dieses im In- oder Ausland befindet, wobei die Formulierung «... in der Schweiz...» dahingehend zu verstehen ist, dass die (steuerbegünstigten) Bausparrücklagen nur für den Erwerb von «Wohneigentum in der Schweiz» verwendet werden dürfen, sofern die weiteren Voraussetzungen «erstmalig, ausschliesslich und dauernd selbstgenutzt» ebenfalls erfüllt sind (vgl. dazu auch Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis, Band XVI, S. 460 f.).

5.3.3 Mit § 29^{bis} StG ist der politische Wille zur Förderung des Wohneigentums durch Bausparrücklagen verwirklicht worden, indem der Kanton das Sparen und somit die Kapitalbildung im Hinblick auf den Erwerb oder Bau von Wohneigentum unterstützt. Ausgehend vom Sinn und Zweck von § 29^{bis} Abs. 1 StG müsste die grammatikalisch mehrdeutige Bestimmung dahingehend ausgelegt werden, dass der von der Steuerbegünstigung profitierende Steuerpflichtige noch überhaupt kein Wohneigentum erworben hat. Besitzt er nämlich bereits Wohneigentum – sei es in der Schweiz oder im Ausland – ist er nicht mehr derart auf steuergünstiges Sparen angewiesen, zumal er bereits über Kapital in einer gewissen Höhe verfügen kann. Im Ergebnis führt diese Auslegung dazu, dass «... erstmalig, ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum...» absolut zu verstehen ist und die Wendung «... in der Schweiz...» zum Ausdruck bringt, dass die gebundenen Bausparrücklagen für den Erwerb von Wohneigentum in der ganzen Schweiz (und beispielsweise nicht bloss im Kanton Basel-Landschaft) verwendet werden dürfen. So hat auch das Steuergericht im Entscheid Nr. 16/2003 vom 7. März 2003 erkannt, dass das im Rahmen des Bausparens gebildete Vermögen in ausschliessliches und dauerndes Wohneigentum in der Schweiz investiert werden müsse. Vom Bausparen sollten nur zukünftige und selbstnutzende Wohneigentümer profitieren. Die Anschaffung von Zweitwohnungen oder der bereits erfolgte Erwerb von Wohneigentum im Ausland vereitle darum einen Bausparabzug (vgl. Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis, Band XVI, S. 457).

5.3.4 Die weiteren Auslegungsmethoden – wie beispielsweise die systematische – helfen bei der Frage, wie die Wendung «... in der Schweiz...» von § 29^{bis} Abs. 1 StG zu verstehen ist, nicht weiter.

5.3.5 Zusammenfassend gelangt das Gericht entsprechend dem hiervor Gesagten deshalb zum Schluss, dass die Wendung «... erstmalig, ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum...» absolut zu verstehen ist und das Privileg des

steuerbegünstigten Bausparens demnach nur denjenigen zugute kommen soll, die sich erstmalig, ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum beschaffen wollen; dies unabhängig davon, ob sich das Wohneigentum im In- oder Ausland befindet.

6. Vorliegendenfalls haben die vom Beschwerdeführer bei der Basellandschaftlichen Kantonalbank in den Wohnsparplan einbezahlten Einlagen bis zum 30. September 2005 den Voraussetzungen von § 29^{bis} StG entsprochen. Gemäss eigenen Aussagen hat der Beschwerdeführer in Deutschland Wohneigentum erworben. Entsprechend dem hiervor unter E. 5 Gesagten, wonach lediglich entscheidend ist, ob der Pflichtige bereits Wohneigentum besitzt, unabhängig davon ob im In- oder Ausland, kann er die geäufteten gebundenen Sparrücklagen somit nicht mehr für den erstmaligen Erwerb von Wohneigentum verwenden. Mit dem Erwerb von Wohneigentum in Deutschland ist es dem Beschwerdeführer somit nicht länger möglich, die Voraussetzungen von § 29^{bis} StG zu erfüllen. Die zweckgemässe Verwendung des Bausparkapitals ist ausgeschlossen.

7.1 Kann eine der im Gesetz erwähnten Voraussetzungen von § 29^{bis} StG nicht erfüllt werden, so löst dies die Nachbesteuerung als Einkommen gemäss § 29^{bis} Absatz 6 und 7 StG aus. Eine Nachbesteuerung erfolgt gemäss dieser Bestimmung bei ungenutztem Fristablauf oder bei nicht zweckmässiger Verwendung des Bausparkapitals (Felix, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, a.a.O., § 29^{bis}, Rz. 20). Die Nachbesteuerung erfolgt in der auf eine zweckwidrige Verwendung folgenden Steuerperiode.

7.2 Ausgehend vom Wortlaut dieser Bestimmung stellt sich die Frage nach dem Zeitpunkt der zulässigen Nachbesteuerung. Vorliegendenfalls sind die Voraussetzungen der Nachbesteuerung erfüllt, weil eine zweckgemässe Verwendung des Bausparkapitals seit dem Erwerb von Wohneigentum in Deutschland nicht länger möglich ist. Fristen laufen nicht, so dass auch der in § 29^{bis} Abs. 6 StG genannte «Fristablauf» nicht abgewartet werden muss. Vielmehr ist von der Fiktion eines Rückzuges auszugehen, da der § 29^{bis} Abs. 1 StG zugrundeliegende Sparzweck unverfolgbar geworden ist.

Ergibt sich gemäss § 146 StG aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Vorliegendenfalls ist durch den Erwerb von Wohneigentum durch den Beschwerdeführer der Zweck für steuerbegünstigtes Bausparen weggefallen. Am 26. April 2007 wurde die Nachbesteuerung verfügt. Das Abwarten eines Fristablaufs macht keinen Sinn, weshalb eine Nachbesteuerung unter diesen Umständen wie bei den allgemeinen Nachbesteuerungen nach § 146 StG zulässig sein sollte. Dem Einwand des Beschwerdeführers, es sei keine Grundlage für die Nachbesteuerung gegeben, muss damit widersprochen werden.

7.3 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass nicht der Wegzug des Beschwerdeführers aus der Schweiz, sondern dessen erstmaliger Erwerb von Wohneigentum in Deutschland massgebend für die Nachbesteuerung der geäußerten Bausparrücklagen sind. Durch diesen Erwerb hat der Beschwerdeführer das Privileg für steuerbegünstigtes Bausparen definitiv verloren. Demnach ist die Beschwerde abzuweisen.

7.4 Bei diesem Ausgang des Verfahrens kann die Frage offen gelassen werden, ob der Wegzug des Beschwerdeführers ins Ausland und damit die Beendigung der Steuerpflicht in der Schweiz einen Nachbesteuerungsgrund dargestellt hätte. Insbesondere muss die Begründung der Vorinstanzen, welche eine Nachbesteuerung unter anderem analog einer steuersystematischen Realisierung (der stillen Reserven) für zulässig befunden haben, nicht weiter überprüft werden.

8. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens gehen die Verfahrenskosten gestützt auf § 20 Abs. 1 und 3 VPO zu Lasten des unterliegenden Beschwerdeführers. Die ausserordentlichen Kosten sind gemäss § 21 VPO wettzuschlagen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...