



74 Nr. 1 Steuersubjekt

1. Absatz 1 - Steuerpflichtig ist der Veräusserer

Im Steuerharmonisierungsgesetz findet sich keine explizite Bestimmung zur steuerpflichtigen Person. Es ist somit den Kantonen überlassen, das Steuersubjekt genauer zu bezeichnen, sodass im Kanton Basel-Landschaft § 74 Abs. 1 StG bestimmt, dass der Veräusserer eines Grundstücks steuerpflichtig ist.

Steuersubjekt ist die natürliche oder juristische Person, die das **Eigentum** an einem Grundstück (zivilrechtliche Handänderung) oder wesentliche Teile der Verfügungsgewalt hierüber (wirtschaftliche Handänderung) auf einen anderen Rechtsträger **überträgt** oder deren Grundstück mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder einer öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung belastet wird. Bei der zivilrechtlichen Handänderung ist der im Grundbuch eingetragene Eigentümer steuerpflichtig. Bei der wirtschaftlichen Handänderung ist diejenige Person steuerpflichtig, die die **Verfügungsgewalt** über das Grundstück tatsächlich innehat und diese - ohne Vornahme einer zivilrechtlichen Handänderung - auf einen Dritten überträgt. Bei den Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten und öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen ist der Eigentümer des belasteten Grundstücks steuerpflichtig.

Artikel 3 Abs. 3 Satz 3 StHG sieht vor, dass die Familienbesteuerung auf Grundstücksgewinne nicht zur Anwendung kommt. Somit ist für die Grundstücksgewinnsteuer sowohl jeder Ehegatte als auch das unmündige Kind selbständig steuerpflichtig. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot besteht bei Grundeigentum einzig eine Steuerpflicht im Liegenschaftskanton. Für die Steuerpflicht entscheidend ist der Ort des Grundstückes. Keine Bedeutung kommt dem steuerrechtlichen Wohnsitz oder Sitz des Veräusserers zu.

Für die subjektive Steuerpflicht nicht relevant ist, ob der Gewinn beim Veräusserer verbleibt oder ob Dritte daran berechtigt sind (vgl. BLStP Band V [1972-1976] S. 444). Dies gilt insbesondere auch für Treuhandverhältnisse. Die damalige Steuerrekurskommission entschied bezüglich der Handänderungssteuer wie folgt: «Die Übertragung einer Liegenschaft vom Treuhänder an den Treugeber unterliegt der Handänderungssteuer auch dann, wenn keine Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vorliegt» (StRK BL vom 22. März 1991; BLStP Band XI [1991-1993] S. 104 ff.). Dieser Entscheid gilt auch für die Grundstücksgewinnsteuer. Steuersubjekt der Grundstücksgewinnsteuer ist somit diejenige Person, in deren Namen das Grundstück veräussert wird, unabhängig davon, ob sie für fremde oder eigene Rechnung tätig ist (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 75).

Die Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht sind auch für die Grundstücksgewinnsteuer vorwiegend in § 15 StG geregelt. (Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 74 N 1 ff.). Zur Steuerbefreiung vgl. [15 Nr. 1](#); [16 Nr. 1](#) und [16 Nr. 2](#).

2. Absatz 2 - Besteht an dem zu veräussernden Grundstück Gesamteigentum, ist die Gemeinschaft als solche steuerpflichtig unter Ausschluss des übernehmenden Gesamteigentümers

§ 74 Abs. 2 StG bezeichnet die Gemeinschaft der Gesamteigentümer als Steuersubjekt, sofern an dem zu veräussernden Grundstück **Gesamteigentum** besteht. Falls einer der Gesamteigentümer das Grundstück übernimmt, wird die Gemeinschaft ohne diesen übernehmenden Gesamteigentümer steuerpflichtig. § 78 Abs. 2 StG regelt somit einerseits die Veräusserung des Grundstücks der Gesamteigentümer an Dritte wie auch andererseits die Veräusserung an einen übernehmenden Gesamteigentümer (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 76). Gemäss der ausdrücklichen Gesetzesbestimmung wird eine nicht rechtsfähige Personengemeinschaft als Steuersubjekt behandelt (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 76). Gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung ist § 74 Abs. 2 StG als *lex specialis* gegenüber § 7 Abs. 1 StG zu betrachten, wonach Personengemeinschaften und Vermögensmassen ohne juristische Persönlichkeit in der Regel nicht als solche besteuert werden und Einkommen und Vermögen den einzelnen Beteiligten entsprechend ihrer Beteiligung zugerechnet werden (VGE BL vom 12. August 1992; BLStP Band XI [1991-1993] S. 269 ff.). § 74 Abs. 2 StG findet Anwendung für alle Gesamthandgemeinschaften wie die einfache Gesellschaft, die Kollektiv- und Kommanditgesellschaft oder die Gemeinderschaft (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 77).



3. Absatz 3 - Werden Miteigentumsanteile gleichzeitig veräussert, haben die Miteigentümer die Steuer gemeinsam zu entrichten.

Gemäss Artikel 646 Abs. 3 ZGB ist der Miteigentumsanteil ein selbständiges, frei veräusserbares Vermögensobjekt. Steuersubjekt ist in der Regel somit **der einzelne Miteigentümer**. § 74 Abs. 3 StG besagt bezüglich des Miteigentums das Folgende: Werden Miteigentumsanteile gemeinsam veräussert, haben die Miteigentümer die Steuer ausnahmsweise gemeinsam zu entrichten. Die Bestimmung setzt voraus, dass Miteigentumsanteile derselben Parzelle veräussert werden. Werden gleichzeitig mehrere Miteigentumsanteile veräussert, wird die Summe der Grundstückgewinne zum für diese massgebenden Steuersatz besteuert; die Grundstückgewinne werden also zusammengerechnet. Der daraus resultierende Steuerbetrag wird entsprechend dem Verhältnis der Miteigentumsanteile auf die einzelnen Miteigentümer verteilt (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 11).

Sofern die einzelnen Miteigentumsanteile grundbuchlich verselbständigt sind - wie beispielsweise beim Stockwerkeigentum - werden die Veräusserungen einzeln besteuert. Die oben erwähnte Voraussetzung, Veräusserung von Miteigentumsanteilen derselben Parzelle, ist dann nicht mehr gegeben. Nach der Praxis der kantonalen Steuerverwaltung müssen die Miteigentumsanteile nicht genau gleichzeitig veräussert werden, ausreichend ist bereits die Veräusserung kurz nacheinander; praxisgemäss wird ein Zeitraum von drei bis vier Monaten als kurz angesehen (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 78; Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 74 N 10 ff.). In der Realität wird hier vor allem der gemeinsame, d.h. einheitliche Veräusserungswille entscheidend sein, nicht die zeitlich gestaffelte Vertragsabwicklung.