

## Grundstückgewinnsteuer

### Steueraufschub bei einer Ersatzbeschaffung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 27. August 1997

Bei der steueraufschiebenden Ersatzbeschaffung kann der Gewinn aus dem Verkauf eines selbstgenutzten Einfamilienhauses auch auf eine selbstbewohnte Wohnung in einem Mehrfamilienhaus übertragen werden. Eine sachenrechtliche Ausscheidung in Stockwerkeigentum ist dabei nicht mehr notwendig. (Praxisänderung; vgl. BLStPr XII, S. 312)

#### Tatsachen:

A. AX und BX sowie ihr Bruder CX übereigneten Y mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 12. Februar 1993 die Parzelle Nr. 122, Grundbuch (GB) Z, zu einem Preis von Fr. 1,1 Mio. Sie erzielten dabei einen Gewinn von Fr. 128163.–. Der Anteil am Verkaufserlös betrug für AX und BX je Fr. 220000.– (40 % der Kaufsumme). Die Beschwerdeführer investierten ihren Anteil des Verkaufserlöses vollständig in das Mehrfamilienhaus der Parzelle 3066, GB Z. Gemäss Rechnung vom 25. Mai 1993 Nr. 93/402 wurden AX und BX infolge Realersatzbeschaffung gemäss § 73 lit. k des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 von der Grundstückgewinnsteuer befreit. Am 25. September 1995 erhob die Steuerverwaltung gegenüber AX und BX mit Rechnung Nr. 93/402 nachträglich aus der Veräusserung der Liegenschaft Parzelle Nr. 122 eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 12816.–.

B. Die am 23. Oktober 1995 gegen diese Verfügung erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 4. Dezember 1995 ab. Zur Begründung führte sie an, dass § 73 lit. k StG nicht eine generelle Steuerbefreiung, sondern nur einen Steueraufschub bewirke. Aus Praktikabilitätsgründen sei bei selbstbewohnten und vermieteten Wohnungen eines Mehrfamilienhauses an einer formellen grundbuchrechtlichen Ausscheidung festzuhalten, auch wenn eine interne quotenmässige Ausscheidung des selbstbewohnten Liegenschaftsanteils zur Ermittlung des steuerbefreiten Anteils an der Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich denkbar wäre.

C. Gegen diesen Entscheid erhoben AX und BX, vertreten durch D, Advokat, Basel, am 21. Dezember 1995 Beschwerde bei der kantonalen Steuerrekurskommission, mit dem Antrag, der Entscheid sei aufzuheben. Es sei festzustellen, dass AX und BX zufolge Realersatzbeschaffung von der Bezahlung der Grundstückgewinnsteuer befreit seien. Dem Wortlaut der massgebenden Gesetzesbestimmung könne keinerlei Verpflichtung zur sachenrechtlichen Ausscheidung des selbstbewohnten Liegenschaftsanteils für die Steuerbefreiung entnommen werden. Die Bestimmung bezwecke vielmehr, die Schaffung und Erhaltung von selbstgenutztem Wohneigentum zu fördern. Steuerpflichtige, die mehr erwerben, als sie selbst bewohnen könnten, hätten im gleichen Masse Anspruch auf Steuerbefreiung des selbstbewohnten Teils wie diejenigen Steuerpflichtigen, die nebst weiteren Liegenschaftsanteilen einen sachenrechtlich ausgeschiedenen Anteil zur Selbstbewohnung erwerben würden. Für die Steuerbefreiung genüge der Nachweis, dass der selbstbewohnte Liegenschaftsanteil wertmässig dem beim Verkauf des zuvor bewohnten Objektes erzielten Erlösanteil entspreche oder übersteige. Diesen Nachweis hätten AX und BX aufgrund der Bauabrechnung vollumfänglich erbracht.

D. Am 19. April 1996 hiess die Steuerrekurskommission des Kantons BaselLandschaft die Beschwerde gut. Das basellandschaftliche Steuerrecht kenne die Revision rechtskräftiger Steuerveranlagungen nur zugunsten des Steuerpflichtigen. Die Vorinstanz sei jedoch nicht berechtigt, wie im vorliegenden Fall, eine Wiedererwägung von Amtes wegen zuungunsten der Steuerpflichtigen vorzunehmen. Die Beschwerde sei deshalb schon aus formellen Gründen gutzuheissen. In materieller Hinsicht könne aus dem Gesetzeswortlaut keine Verpflichtung der Steuerpflichtigen auf eine sachenrechtliche Ausscheidung abgeleitet werden. Die Praxis schaffe ungleiches Recht, indem sie die Aufteilung in Stockwerkeinheiten bei gemischt genutzten Mehrfamilienhäusern verlange, aber bei einer gemischten Nutzung eines Einfamilienhauses auf eine Quotenentscheidung ausweiche. Es sei nicht einzusehen, weshalb die Quotenmethode nicht auch bei gemischt genutzten Mehrfamilienhäusern angewendet werde. Zwar habe die Steuerrekurskommission in einem anderen Entscheid an einer formellen grundbuchrechtlichen Ausscheidung festgehalten. Dieser Entscheid sei jedoch mit der rechtsgleichen Behandlung gleicher Sachverhalte nicht vereinbar.

E. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerverwaltung am 21. Oktober 1996 Beschwerde beim kantonalen Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Zur Begründung führte sie an, dass § 73 lit. k StG nur eine steueraufschiebende Wirkung habe. Die Steuerbefreiung trete erst nach zwei Jahren ein, sofern der Steuerpflichtige die gesetzlichen Voraussetzungen dafür erfülle. Am 25. Mai 1993 seien die Steuerpflichtigen nicht von der Grundstückgewinnsteuer befreit worden, sondern ihnen sei nur ein Besteuerungsaufschub gewährt worden. Mit der Nachforderung der Grundstückgewinnsteuer sei somit nicht der Tatbestand der Wiedererwägung erfüllt, weil die Steuerverwaltung nicht eine bereits erlassene Verfügung in Wiedererwägung gezogen habe, sondern mit der Nachforderung erstmals eine Verfügung bzw. eine Nachsteuer in dieser Sache erlassen habe. Für die Steuerbefreiung sei nach Gesetzeswortlaut vorausgesetzt, dass die Liegenschaft ausschliesslich selbstbewohnt werde. Bei einer internen Aufteilung des selbstbewohnten und vermieteten Teils eines Mehrfamilienhauses stellten sich insbesondere Berechnungs- und Bewertungsfragen. Die quotenmässige Ausscheidung würde zwangsläufig auf einer Schätzung beruhen. Bei Mehrfamilienhäusern werde deshalb aus Praktikabilitätsgründen verlangt, dass Stockwerkeigentum ausgeschieden werde, was die Steuerrekurskommission in einem früheren Entscheid auch geschützt habe. Indem sie im angefochtenen Entscheid nicht mehr an dieser Ansicht festhalte, nehme sie eine Praxisänderung vor. Die Voraussetzungen für ein solches Vorgehen seien hier jedoch nicht erfüllt. Es lägen unter anderem keine ernsthaften und sachlichen Gründe für eine Praxisänderung vor. So sei man bei der Bewertung eines gemischt genutzten Einfamilienhauses gezwungen, auf eine Schätzung auszuweichen, weil innerhalb des Hauses keine so stark ausgeprägte Unterteilung in separate Wohnungen wie in einem Mehrfamilienhaus möglich sei und somit die Quotenausscheidung verunmöglicht werde. Da das Gebot der Rechtsgleichheit keine absolute Gleichbehandlung verlange, könne bei einem gemischt genutzten Mehrfamilienhaus eine sachenrechtliche Ausscheidung verlangt werden.

F. In der Vernehmlassung vom 25. November 1996 beantragte der Rechtsvertreter von AX und BX die Abweisung der Beschwerde; alles unter o/e Kostenfolge.

In der Begründung wurde im wesentlichen ausgeführt, dass die Steuerbefreiung – entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung – bereits im Zeitpunkt eintrete, in welchem die Steuerpflichtigen die Voraussetzungen gemäss § 73 lit. k StG erfüllten. Diesen Voraussetzungen hätten AX und BX bereits bei der Eröffnung der Rechnung der Grundstückgewinnsteuer entsprochen. Es liege deshalb eine unzulässige Wiedererwägung vor. In materieller Hinsicht könne aus dem Gesetzeswortlaut keine Verpflichtung des Steuerpflichtigen auf eine sachenrechtliche Ausscheidung des selbstbewohnten Liegenschaftsanteiles abgeleitet werden. Die Quotenmethode sei im Sinne einer rechtsgleichen Behandlung auch bei gemischt genutzten Mehrfamilienhäusern anzuwenden. Zudem könne hier von keiner Praxisänderung gesprochen werden, weil aufgrund eines einzigen Entscheides noch nicht von einer Praxis betreffend die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur sachenrechtlichen Ausscheidung des selbstbewohnten Liegenschaftsanteiles vorliege. Ferner stelle der angefochtene Entscheid ohnehin keine unzulässige Praxisänderung dar, weil dieser Entscheid lediglich eine rechtsungleiche Behandlung gleicher Sachverhalte (gemischte Nutzung) beseitige.

G. Am 25. November 1996 beantragte die Steuerrekurskommission die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie im wesentlichen an, dass die Steuerverwaltung mit Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 93/402 AX und BX von einer Grundstückgewinnsteuer befreit habe. Diese sei mit Verfügung vom 25. September 1995 zuungunsten der Steuerpflichtigen in unzulässiger Weise in Wiedererwägung gezogen worden. Des weiteren bestehe keine gefestigte Praxis bezüglich der sachenrechtlichen Ausscheidung. Selbst wenn von einer gefestigten Praxis ausgegangen würde, sei nicht ersichtlich, weshalb die Quotenmethode nicht auch bei gemischt genutzten Mehrfamilienhäusern angewandt werden sollte. Bei Mehrfamilienhäusern sei zur Ermittlung des Eigenmietwertes und des Miet- und Pachtzinses ohnehin eine Ausscheidung in selbstgenutzten und vermieteten Wohnanteil erforderlich.

Erwägungen:

1. a) Im vorliegenden Fall hat die Steuerverwaltung die Beschwerdegegner 2 und 3 aus der Veräusserung der Liegenschaft, Parzelle Nr. 122, Grundbuch (GB) Z, mit Grundstückgewinnsteuer-Rechnung vom 25. Mai 1993 infolge Realersatzbeschaffung von der Grundstückgewinnsteuer befreit. Diese Befreiung erfolgte aufgrund der von den Beschwerdeführern unterschriebenen Reverserklärung, in welcher sie angaben, dass sie ihren Anteil des Verkaufserlöses aus der Veräusserung der Liegenschaft der Parzelle Nr. 122, GB Z, zur Finanzierung des Mehrfamilienhauses auf der Parzelle Nr. 3066, GB Z, verwendet haben. Die Veranlagungsverfügung wurde innert der Rechtsmittelfrist nicht angefochten; sie ist somit in Rechtskraft erwachsen. Mit Rechnung vom 25. September 1995 forderte die Steuerverwaltung von den Beschwerdegegnern 2 und 3 eine Grundstückgewinnsteuer von insgesamt Fr. 12816.– nach. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gemäss § 73 lit. k des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuer und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 seien hier nicht erfüllt, weil die von den Beschwerdegegnern 2 und 3 genutzten Wohnungen sachenrechtlich nicht ausgeschieden worden seien.

b) Es stellt sich als erstes die Frage, ob die Steuerverwaltung berechtigt gewesen ist, nachträglich eine Grundstückgewinnsteuer gegenüber den beiden Veräusserern aus dem Verkauf der Liegenschaft, Parzelle Nr. 122, GB Z, zu erheben.

Die Steuerverwaltung sieht ihre Berechtigung für ihr Vorgehen darin, dass die Bestimmung des § 73 lit. k StG nur eine steueraufschiebende und nicht eine steuerbefreiende Wirkung habe. Ergebe sich, dass die Veräusserer die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllten, könne im Rahmen des Nachsteuerverfahrens gemäss § 146 Abs. 1 StG nachträglich die Grundstückgewinnsteuer erhoben werden. Die Beschwerdegegner machen dagegen geltend, dass es sich bei der Nachrechnung vom 25. Mai 1995 um eine unzulässige Wiedererwägung zuungunsten der Veräusserer handle.

c) In der Literatur und Rechtsprechung ist allgemein anerkannt, dass eine Steuerveranlagung, die unangefochten geblieben oder durch Einsprache- oder Beschwerdeentscheid bestätigt bzw. abgeändert worden ist, mit der formellen grundsätzlich auch die materielle Rechtskraft erlangt. Die Festsetzung der Steuerschuld wird damit sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für das Gemeinwesen endgültig und verbindlich, ohne Rücksicht darauf, ob sie materiell richtig ist. Dies ist ein Gebot der Rechtssicherheit und ergibt sich auch daraus, dass der Steuerpflichtige bei der Veranlagung oder zumindest im Rahmen des Einsprache- und Beschwerdeverfahrens eine Mitwirkungsmöglichkeit hat (vgl. BGE 121 II 277, Erw. 1bb; 98 Ia 296 ff.; Max Imboden/René A. Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 5. Auflage, Basel und Stuttgart 1976, Nr. 41 B Ia; Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission vom 12. August 1977 i.S. B. AG, in: Basellandschaftliche Steuerpraxis (BLStPr Band VI, S. 304 ff.).

d) Der Grundsatz der Unabänderbarkeit rechtskräftiger Steuerveranlagungen wird durch gewisse, gesetzlich klar umschriebene Ausnahmen durchbrochen:

- Gemäss § 143 des Steuer- und Finanzgesetzes (StG) vom 7. Februar 1974 können Rechen- und Schreibfehler innert fünf Jahren, nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist, durch die kantonale Steuerverwaltung von Amtes wegen berichtigt werden.
- Eine rechtskräftige Veranlagung kann zugunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, sofern die Voraussetzungen für eine Revision oder eine Wiedererwägung erfüllt sind (§132StG).
- Eine Änderung der Veranlagung zuungunsten des Steuerpflichtigen ist zulässig, sofern die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer gemäss § 146 StG erfüllt sind. Die blossе Ansichtsänderung der Steuerbehörde oder die unrichtige Beurteilung einer ihr bekannten Tatsache begründet keine Nachsteuerpflicht (§ 146 Abs. 3 StG).
- Schliesslich wird das Prinzip der Unabänderbarkeit der Steuerveranlagung auch durch die Regeln über die Zwischenveranlagung gemäss § 92 StG eingeschränkt. Eine Zwischenveranlagung kann sich – je nach den Umständen – zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirken (vgl. BLStPr Band X, S. 445).

e) Indem die Steuerverwaltung die Beschwerdegegner 2 und 3 zuerst von der Bezahlung einer Grundstückgewinnsteuer aufgrund von § 73 lit. k StG befreite und diese mangels sachenrechtlicher Ausscheidung der selbstbewohnten Wohnanteile nachträglich erhob, liegt eine Änderung der Veranlagungsverfügung zuungunsten der Steuerpflichtigen vor, welche nur im Rahmen des Nachsteuerverfahrens gemäss § 146 StG zulässig ist (vgl. Ziffer 1d der Erwägungen). Es ist somit zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Erhebung einer Nachsteuer erfüllt sind.

2. a) Gemäss § 146 Abs. 1 StG ist der zu wenig berechnete Betrag samt Zins als Nachsteuer zu entrichten, wenn sich innert 5 Jahren nach der rechtskräftigen Festsetzung der Steuer ergibt, dass diese zu niedrig veranlagt worden ist. Keine Nachsteuerpflicht begründet gemäss Abs. 3 die blossе Ansichtsänderung der Steuerbehörde oder die unrichtige Beurteilung einer ihr bekannten Tatsache.

b) In Theorie und Praxis herrschen über das Institut der Nachsteuer unterschiedliche Auffassungen (August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärler, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band III, S. 491 ff.; H. Rüegg, Materielle Rechtskraft und Nach- und Strafsteuererhebung im Zürcherischen Steuerrecht, in: Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung [ZBl] 1933, S. 657 ff. und 664 ff.; BGE 98 Ia 24 ff.). Die eine Meinung versteht die Steuernachforderung als eine öffentlich-rechtliche Schadenersatzforderung, die ihren Grund im schuldhaften gesetzwidrigen Verhalten des Steuerpflichtigen hat. Weil die Steuernachforderung anstelle des eigentlichen Steueranspruchs tritt, können sämtliche Positionen der rechtskräftigen Steuerveranlagung neu beurteilt werden. Demgegenüber herrscht eine andere Rechtsauffassung, die Nachsteuer sei als eine vom schuldhaften Verhalten losgelöste Sanktion zu betrachten, welche den Steuerausfall decken soll. Demnach wird die Nachsteuer als Revision der Steuerveranlagung zuungunsten der steuerpflichtigen Person verstanden. Dies hat zur Folge, dass nur neue Tatsachen und Beweismittel nachsteuerpflichtig sind, d.h. solche Umstände, die im Veranlagungszeitpunkt schon bestanden, aber aus irgendwelchen Gründen nicht bekannt waren (Reimann/Zuppinger/Schärler, a.a.O., S. 500; H. Rüegg, a.a.O., S. 664). Ist jedoch der erkennbare unklare bzw. unvollständige Tatbestand von der Steuerverwaltung nicht näher untersucht worden, so kann dies in einem Nachsteuerverfahren nicht mehr eingeholt werden. Die Steuerbehörde hat sich jedoch nur diejenigen Tatsachen als bekannt anzurechnen, die sie vom Grundbuchamt durch die Handänderungsanzeige erfahren hat. Die Kenntnisse des Notariates oder des Grundbuchamtes dürfen ihr nicht angerechnet werden (Reimann/Zuppinger/Schärler, a.a.O., S. 501). Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person bildet keine Voraussetzung für die Erhebung einer Nachsteuer (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, Zürich 1992, S. 283). Diese letztere Rechtsauffassung bezüglich der Nachsteuer liegt auch dem basellandschaftlichen Steuerrecht zugrunde, denn in § 146 Abs. 3 StG wird ausdrücklich festgehalten, dass die unrichtige Beurteilung einer bekannten Ursache oder die blosser Ansichtsänderung der Steuerverwaltung keine Nachsteuerpflicht begründet (Entscheid des Verwaltungsgerichts [VGE] vom 12. November 1980 i.S. F.B.).

c) Bei der Erhebung von Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern gilt ein besonderes Veranlagungsverfahren. Gemäss § 28 Abs. 2 und 3 des Dekretes zum Steuer- und Finanzgesetz vom 19. September 1974 berechnet die zuständige Urkundsperson die Grundstückgewinnsteuer beim Eigentumsübergang. Die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer hat sie auf dem hierfür bestimmten Formular vorzunehmen und der Steuerverwaltung mitzuteilen. Die Steuerverwaltung überprüft die Grundstückgewinnsteuer-Rechnung und teilt das Ergebnis ihrer Überprüfung dem zuständigen Urkundsbeamten mit, der die Rechnung dem Steuerpflichtigen zu eröffnen hat. Die Rechnung wird erst nach der Genehmigung durch die kantonale Steuerverwaltung verbindlich.

d) Vorliegendenfalls hat die Steuerverwaltung, Abteilung Grundstücksverkehr, die Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 93/402, welche die Beschwerdegegner 2 und 3 von der Grundstückgewinnsteuer befreite, am 18. Mai 1993 genehmigt. Am 25. September 1995 erhob die Steuerverwaltung gegenüber den beiden Beschwerdeführern nachträglich eine Grundstückgewinnsteuer. Die Steuerverwaltung sieht im Umstand, dass die Veräusserer, welche eine  $3\frac{1}{2}$ - bzw.  $4\frac{1}{2}$  Zimmer-Wohnung des auf der Parzelle Nr. 3066, GB Z, erstellten Mehrfamilienhauses (6 Wohnungen) bewohnen, die Voraussetzung für die Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 73 lit. k StG als nicht erfüllt, weil die selbstbewohnten Liegenschaftsanteile der Veräusserer nicht sachenrechtlich ausgeschieden worden sind.

Den Akten ist zu entnehmen, dass die Beschwerdegegner 2 und 3 zum Zeitpunkt der Genehmigung der Rechnung vom 23. Mai 1993 ihren Anteil des Verkaufserlöses bereits in den Neubau des Mehrfamilienhauses, Parzelle Nr. 3066, GB Z, investiert haben. Da die entsprechende Bauabrechnung des Generalunternehmers, E Immobilien AG, bereits am 11. März 1993 erstellt worden ist, kann davon ausgegangen werden, dass die Steuerverwaltung anlässlich der Genehmigung der Grundstückgewinnsteuer-Rechnung vom 23. Mai 1993 über nähere Angaben des für die Steuerbefreiung nach § 73 lit. k StG vorausgesetzten Ersatzobjektes verfügt hat. Indem sich die Steuerverwaltung auf den Standpunkt stellt, dass eine Steuerbefreiung im Falle eines Mehrfamilienhauses nur dann erfolgt, wenn die selbstbewohnte Wohneinheit der steuerpflichtigen Person als Stockwerkeinheit verselbständigt ist, hätte sie nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes aufgrund der Bauabrechnung bereits bei Genehmigung der Grundstückgewinnsteuer-Rechnung vom 25. Mai 1993 überprüfen müssen, ob im vorliegenden Fall diese Voraussetzung erfüllt ist. Der Bauabrechnung ist zwar die Anzahl der Wohnungen des Mehrfamilienhauses nicht zu entnehmen, so dass es denkbar wäre, dass der Neubau ausschliesslich von den Beschwerdegegnern 2 und 3 bewohnt würde. Die gesamte Bausumme von Fr. 2564950.10 weist jedoch darauf hin, dass es sich nicht nur um ein Zweifamilienhaus handeln kann. Zudem ist aufgrund des Baukostenpunktes 545 (Mietzinseinnahmen) der Schluss zu ziehen, dass das Mehrfamilienhaus auch Mietwohnungen enthält. Es steht somit fest, dass bereits zum Zeitpunkt der Genehmigung der Grundstückgewinnsteuer-Rechnung vom 25. Mai 1993 erkennbar gewesen ist, dass die von der Steuerverwaltung vorausgesetzte sachenrechtliche Ausscheidung des selbstgenutzten Wohneigentums nicht vorgenommen worden ist. Da die Steuerbehörde eine Nachprüfung dieser Tatsache unterlassen hat, darf der Anteil des Erlöses der Beschwerdegegner 2 und 3 aus der Veräusserung der Parzelle Nr. 122, GB Z, nicht der Nachsteuerpflicht unterstellt werden. Demgemäss handelt es sich hier um eine unzulässige Nachbesteuerung, weshalb die Beschwerde schon aus diesem Grund abzuweisen ist.

f) An diesem Ergebnis vermag auch der Einwand der Steuerverwaltung nichts daran zu ändern, dass es sich bei § 73 lit. k StG nicht um eine Steuerbefreiung, sondern um einen Steueraufschub handelt. Die Unterscheidung zwischen Steuerbefreiung und Steueraufschub betrifft lediglich die Frage, ob die Besteuerung des Grundstückes grundsätzlich aufgehoben oder nur bis zur nächsten Realisation aufgeschoben wird (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, Zürich 1992, S. 182 f.). Daraus kann für die Berechtigung der Nachbesteuerung nichts abgeleitet werden.

3. Die Beschwerdegegner machen weiter geltend, dass eine ungleiche Behandlung vorliege, wenn bei Mehrfamilienhäusern die Aufteilung in Stockwerkeigentum für die Steuerbefreiung nach § 73 lit. k StG vorausgesetzt werde. Denn es sei nicht einzusehen, weshalb nicht wie bei Einfamilienhäusern mit gemischter Nutzung auch bei gemischt genutzten Mehrfamilienhäusern die Quotenmethode angewandt werde.

a) Gemäss § 71 unterliegen Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer. Seit der Teilrevision des Steuergesetzes vom 28. Mai 1990 (in Kraft seit 1. Januar 1991) wird die Grundstückgewinnsteuer nicht erhoben, wenn bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, der Erlös in der Regel innert zweier Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 73 lit. k StG).

Privilegiert sind nur Tatbestände, sofern es sich um Wohnliegenschaften handelt, welche sowohl auf Verkäufer- wie auch auf Käuferseite ausschliesslich selbstgenutzt (= selbstbewohnt) werden. Die Steuerrekurskommission war in einem früheren Entscheid der Ansicht, dass die durch die Steuerpflichtigen selbstbewohnten Liegenschaftsanteile als Stockwerkeinheit verselbständigt werden müssten, damit sie für diesen Anteil von der Leistung der Grundstückgewinnsteuer befreit seien (vgl. Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission vom 4. Februar 1994 Nr. 37). Es wurde demnach eine sachenrechtliche Trennung der eigenen Wohn- von der Fremd- oder Geschäftsnutzung verlangt. Bei gemischter Nutzung eines Einfamilienhauses erfolgt heute dagegen eine gesamthafte privilegierte Besteuerung, sofern der selbstgenutzte Wohnanteil mindestens 80 % beträgt. Unterschreitet der Wohnanteil diese Limite, wird also die Liegenschaft zu mehr als 20 % geschäftlich selbst oder privat durch Dritte benutzt, tritt eine Ausscheidung nach Quoten (Wertzerlegung) ein und der Wohnanteil folgt der Privilegierung (Dieter M. Troxler, Die Handänderungssteuer bei Veräusserung selbstbewohnter Liegenschaften nach basellandschaftlichem Steuerrecht, in: Basler Juristische Mitteilungen [BJM], 1996, S. 132).

b) Das Verwaltungsgericht gelangt zur Ansicht, dass die Steuerrekurskommission zu Recht von ihrem Entscheid vom 4. Februar 1994 Nr. 37 abgewichen ist. Aus dem Wortlaut von § 73 lit. k StG kann keine Verpflichtung zur sachenrechtlichen Ausscheidung des selbstbewohnten Liegenschaftsanteils entnommen werden. Der Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist die Förderung der Schaffung und der Erhaltung selbstgenutzten Wohneigentums (Vorlage des Regierungsrates an den Landrat Nr. 89/86 betreffend Teilrevision des Steuer- und Finanzgesetzes vom 11. April 1989, S. 10). Insbesondere sollen Liegenschaftsbesitzer, die wegen eines Berufs- und damit verbundenen Wohnortswechsels gezwungen sind, ihre Liegenschaft zu veräussern, von der Grundstückgewinnsteuer befreit werden (Bericht der Spezialkommission an den Landrat vom 26. Februar 1990, S. 23). In Anbetracht dieser Zweckverfolgung ist nicht einzusehen, dass steuerpflichtige Personen, die mehr erwerben als sie selbst bewohnen, der Steuerprivilegierung verlustig gehen, wenn der selbstbewohnte Teil nicht sachenrechtlich klar ausgeschieden ist. Der Einwand der Steuerverwaltung, dass die Ausscheidung von Stockwerkeigentum aus Praktikabilitätsgründen gerechtfertigt sei, ist nicht überzeugend. Da bei der Ermittlung des Eigenmietwertes und des Miet- und Pachtzinses bei Mehrfamilienhäusern eine Ausscheidung in den selbstbewohnten und vermieteten Wohnanteil bereits praktiziert wird, stellen sich hinsichtlich der Berechnungsweise und der Bewertung der entsprechenden Liegenschaftsanteile keine Fragen. Eine quotenmässige Ausscheidung des selbstbewohnten Liegenschaftsanteils zur Ermittlung des steuerbefreiten Anteils der Grundstückgewinnsteuer ist ohne weiteres möglich. Es besteht somit kein Erfordernis, bei Mehrfamilienhäusern die Steuerbefreiung nach §73 lit. k StG nur bei Ausscheidung von Stockwerkeigentum zu gewähren.

4. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung liegt hier kein Anwendungsfall einer Praxisänderung vor. Die von der Steuerverwaltung richtig dargelegten Voraussetzungen für eine Praxisänderung haben Geltung, wenn von einer eingelebten Praxis von Verwaltungsbehörden und Gerichten gesprochen werden kann (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 1993, S. 97). Aufgrund eines einzigen Entscheides der Steuerrekurskommission (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission vom 4. Februar 1994 Nr. 37 publ. in BLStPr XII S. 312 ff.) zu dieser Frage kann jedoch noch nicht von einer gefestigten Praxis gesprochen werden. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung mit der nachträglichen Erhebung der Grundstückgewinnsteuer eine unzulässige Nachbesteuerung vorgenommen hat. Des weiteren ist die Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 73 lit. k StG auch dann zu gewähren, wenn im Falle eines Mehrfamilienhauses keine sachenrechtliche Ausscheidung von selbstbewohntem Wohneigentum der steuerpflichtigen Person vorgenommen worden ist. Demzufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:  
Die Beschwerde wird abgewiesen.