

Entscheide

Handänderungssteuer

Ersatzbeschaffung

Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 25. Juni 2003

Wenn eine Zweitliegenschaft nach kurzer Selbstnutzung verkauft und der Erlös daraus für Renovationskosten sowie zur Reduktion der Hypothekarschuld auf der weiterhin genutzten Erstliegenschaft verwendet wird, so gilt dies nicht als Ersatzbeschaffung.

Tatsachen:

A. Per 1. Januar 1998 wurde die Liegenschaft Sektion I Parzelle 6911 in BS schenkungsweise an AX und BYX übertragen. Die Beiden erwarben per 22. Juli 1998 ausserdem die Parzelle 2380 in Z und errichteten dort ein Einfamilienhaus. Am 1. Januar 2000 verlegte BYX mit ihren Kindern ihren Wohnsitz von BS nach Z, während AX seinen Wohnsitz in BS beibehielt. Am 30. Juni 2000 zog BYX mit ihren Kindern wieder zurück nach BS. In der Folge wurde das Haus in Z nach rund neun Monaten Leerstand am 6. April 2001 veräussert. Daraufhin wurden von AX und BYX Handänderungssteuern erhoben. Mit Schreiben vom 31. Juli 2001 erhoben die Pflichtigen Einsprache gegen die Handänderungssteuer-Rechnung vom 9. Juli 2001. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 24. Mai 2002 ab. AX und BYX erhoben mit Schreiben vom 17. Juni 2002 Rekurs beim Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft mit den Begehren, der Einsprache-Entscheid sei aufzuheben und es sei der Verkauf der Liegenschaft in Anwendung von § 82 Abs. 3 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz; StG) vom 7. Februar 1974 infolge Realersatzes von der Handänderungssteuer zu befreien; allenfalls sei die Handänderungssteuer maximal auf einem Erlös von Fr. 390'000.– zu erheben. Eventualiter seien mindestens sämtliche aus dem Verkaufserlös finanzierten Renovationsarbeiten an der Ersatzliegenschaft in BS vom steuerbaren Erlös in Abzug zu bringen.

Mit Entscheid des Steuergerichts vom 13. September 2002 wurde der Rekurs abgewiesen. Gemäss § 82 Abs. 3 StG werde die Handänderungssteuer beim Veräusserer einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft nicht erhoben, sofern der Erlös in der Regel innerhalb zweier Jahre zum Erwerb einer gleich-

genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet werde. Es sei im Folgenden zu prüfen, ob sich der zu beurteilende Sachverhalt unter diese Bestimmung subsumieren lasse. Dazu sei auf verschiedene Auslegungsmethoden einzugehen. Das Steuergericht kam zum Schluss, dass sich der vorliegende Sachverhalt weder mit der grammatikalischen noch der systematischen noch der historischen oder der teleologischen Auslegungsmethode unter § 82 Abs. 3 StG subsumieren lasse. Weiter wurde auch das Vorliegen einer Gesetzeslücke verneint.

B. Gegen den Entscheid des Steuergerichts erhoben AX und BYX mit Schreiben vom 8. November 2002 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, und beantragten, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und sie seien von der Handänderungssteuer zu befreien. Zur Begründung machten sie im Wesentlichen geltend, sie hätten den Erlös aus dem Verkauf der ausschliesslich und selbst bewohnten Liegenschaft in Z innert der zweijährigen Frist verwendet, um die Bankschuld für den Erwerb der Liegenschaft zu begleichen, damit sie auf den Verkauf der zuvor bewohnten und zum Verkauf ausgeschriebenen Liegenschaft in BS hätten verzichten können. Sie hätten sich durch den Verzicht auf den Verkauf eine gleich genutzte Ersatzliegenschaft beschafft. Diese habe nicht durch ein Kaufgeschäft erworben werden müssen, weil sie schon seit einigen Jahren in ihrem Besitz gestanden habe und vor dem Kauf der neuen Liegenschaft in Z noch nicht habe verkauft werden können. Wirtschaftlich gesehen liege der gleiche Fall vor, wie wenn die Liegenschaft in BS zuvor verkauft und dann von ihnen zurückgekauft worden wäre, in welchem Fall die Handänderungssteuer in Anwendung von § 82 Abs. 3 StG zweifellos nicht erhoben worden wäre. Ein geringerer Teil der Hypothek sei beibehalten worden, um die Liegenschaft in BS zu renovieren. Die Vorinstanz lege keine Gründe dar, weshalb der vorliegende Fall anders zu behandeln wäre, wenn die zum Verkauf ausgeschriebene erste Liegenschaft verkauft und später zurückerworben worden wäre. Sie begründe ihren Entscheid ausschliesslich damit, dass kein Erwerb einer gleich genutzten Liegenschaft im zivilrechtlichen Sinne (sachenrechtlicher Übergang von Grundeigentum) vorliege. Die Vorinstanz habe zu Recht erkannt, dass aus der systematischen Auslegung keine für den vorliegenden Fall wesentlichen Erkenntnisse gezogen werden könnten. Hingegen seien die historische und die teleologische Auslegungsmethode nicht richtig angewandt worden. Die Vorinstanz stelle fest, dass § 82 StG in der parlamentarischen Beratung derart modifiziert worden sei, dass die Steuerbefreiung nicht nur für den Neuerwerber von Wohneigentum, sondern auch bei einer Ersatzbeschaffung (nicht «Ersatzkauf») gelten solle. Anschliessend verschliesse die Vorinstanz jedoch die Augen davor, dass der Verzicht der unbestritten und nachweislich zum Verkauf angebotenen Liegenschaft in BS verbunden mit ihrer Rückkehr in diese Liegenschaft nichts anderes sei als eine Ersatzbeschaffung für den verkauften Wohnsitz in Z. Damit sei die Erhaltung von selbstgenutztem Wohneigentum genau gleich verwirklicht worden, wie wenn mit dem Erlös eine vollkommen neue (dritte) Liegenschaft erworben worden wäre. Weiter wird ausgeführt, der Gesetzgeber habe an die Konstellation, wie sie in casu vorliege, gar nicht gedacht, weshalb von einer unechten Lücke auszugehen sei. Um festzustellen, ob eine planwidrige Unvollständigkeit vorliege, müsse der Plan, d.h. die Zweckvorstellung des Gesetzgebers, untersucht wer-

den, nicht primär der Wortlaut der Bestimmung, denn gerade dieser sei ja lückenhaft. Hätte die Vorinstanz richtigerweise die teleologische anstatt die grammatikalische Auslegungsmethode herangezogen, und hätte sich diese zuvor tatsächlich – wie sie schreibe – an den Materialien orientiert und nicht am Wortlaut der Bestimmung, so wäre der vorliegende Fall unter § 82 Abs. 3 StG zu subsumieren gewesen.

C. Mit Vernehmlassung vom 13. Februar 2003 beantragte das Steuergericht die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung wurde im Wesentlichen geltend gemacht, entscheidend sei allein, wie die Beschwerdeführer den Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft in Z tatsächlich verwendet hätten. Es könne keinem Zweifel unterliegen, dass die Verwendung des Erlöses nicht als Ersatzbeschaffung und auch nicht sonstwie als steuerfreie Veräusserung im Sinne von § 82 Abs. 3 StG zu qualifizieren sei.

D. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 20. Februar 2003 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde. Bei einem Verkauf des Eigenheims mit anschliessender Ersatzbeschaffung komme die Bestimmung von § 82 Abs. 3 StG zum Tragen. Dabei müssten die drei folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

1. eine dauernde Selbstbewohnung des Eigenheims durch die Steuerpflichtigen;
2. ein Verkauf des selbstbewohnten Eigentums;
3. eine Reinvestition des Verkaufserlöses in den Erwerb des neuen Eigenheims.

Im vorliegenden Fall werde kein einziges dieser drei Kriterien erfüllt. Eine dauernde Selbstnutzung liege nicht vor, weil sich lediglich die Frau des Beschwerdeführers – und dies bloss während sechs Monaten – im fraglichen Eigenheim aufgehalten habe. Aus steuerlicher Optik könne deshalb nicht von einem eigentlichen Wohnsitz, sondern bloss von einem Aufenthalt der Ehefrau des Beschwerdeführers in Z gesprochen werden. Beim Verkauf der Liegenschaft in Z handle es sich folglich nicht um den Verkauf des Eigenheims, sondern um den Verkauf einer Zweitliegenschaft. Eine Reinvestition in den Erwerb liege ferner auch nicht vor, weil mit dem Verkaufserlös Renovationsarbeiten an dem effektiven Familienwohnsitz in BS finanziert worden seien bzw. damit teilweise eine Amortisation der darauf lastenden Hypothek habe vorgenommen werden können. Weiter wurde ausgeführt, wenn man den Anträgen und Argumenten der Beschwerdeführer nachgeben würde, so würde man diese massiv besserstellen als diejenigen, welche eine «klassische Ersatzbeschaffung» im Sinne des Gesetzes vorgenommen hätten. Im Gegensatz zu allen anderen könnten die Beschwerdeführer – nebst der Befreiung von der Handänderungssteuer – die getätigten Kosten für Renovationsarbeiten an der Liegenschaft in BS zudem von der Einkommenssteuer im Kanton BS in Abzug bringen. Zusätzlich würden aber noch Amortisationskosten für eine Hypothek steuerlich indirekt abzugsfähig erklärt, was im Schweizerischen Steuerrecht gar nicht möglich sei.

Erwägungen:

1. Gegen Entscheide des Steuergerichts kann innert 10 Tagen beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, Beschwerde erhoben werden. Zur Beschwerde sind die steuerpflichtige Person, die Gemeinde und die kantonale Steuerverwaltung befugt (§ 131 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich [Steuer- und Finanzgesetz; StG] vom 7. Februar 1974). Im vorliegenden Fall ist der Entscheid des Steuergerichts unbestrittenermassen am 1. November 2002 zugestellt worden. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde am 11. November 2002 der Post übergeben und ist damit fristgerecht eingereicht worden. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2. Gemäss § 81 Abs. 1 StG wird auf der Handänderung von Grundstücken und Anteilen von solchen eine Handänderungssteuer erhoben. Diese Steuer wird gemäss § 82 Abs. 3 StG beim Veräusserer nicht erhoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innerhalb zweier Jahre zum Erwerb einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

Im vorliegenden Verfahren sind im wesentlichen zwei Punkte umstritten:

1. Ist die Reinvestition in die Liegenschaft in BS als «Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft» zu betrachten?
2. Wurde die Liegenschaft in Z von den Beschwerdeführern dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt im Sinne von § 82 Abs. 3 StG?

a) Für die Auslegung von öffentlichrechtlichen Gesetzesbestimmungen gelten die allgemeinen Regeln über die Gesetzesauslegung. Danach muss das Gesetz in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen dass nicht schon der Wortlaut die 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 an der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Prioritätsordnung zu unterstellen (Urteil des Bundesgerichts vom 4. Juli 2002 i.S. X. E. 4.1 [IP.152/2002], BGE 128 I 34 E. 3b S. 40 f.; *Ulrich Häfelin/Walter Haller*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich 2001, 5. Auflage, Rz. 127 ff., insbesondere 129).

b/aa) Vorweg kann festgehalten werden, dass nach dem Wortlaut des Gesetzes klarer Weise der Erwerb einer Ersatzliegenschaft verlangt wird. Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer unbestrittenermassen die «Ersatzliegenschaft» in BS nicht nach dem Verkauf der Liegenschaft in Z erworben, da er schon vorher Eigen-

tümer der Liegenschaft in BS war. Bezüglich der Forderung, dass die veräusserte Liegenschaft dauernd und ausschliesslich selbst bewohnt war, kann festgehalten werden, dass vor allem nicht klar ist, wie lange die Liegenschaft selbst bewohnt werden muss, damit diese Voraussetzung als erfüllt zu gelten hat.

bb) Bezüglich der historischen Auslegung kann im Wesentlichen auf die Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden. Durch die fragliche Bestimmung sollte das selbstgenutzte Wohneigentum, gefördert werden. Gewollt war auch, dass nicht nur die Neuerwerbung von Wohneigentum, sondern auch die Ersatzbeschaffung steuerlich begünstigt werden sollte. Mit der Vorinstanz ist der Schluss zu ziehen, dass der vorliegende Fall nicht als Ersatzbeschaffung gelten kann. Die Investition von Geldern in Renovationsarbeiten und die Amortisation von Hypotheken ist nicht als Beschaffung in diesem Sinne zu verstehen.

cc) Der Zweck der fraglichen Gesetzesbestimmung soll unzweifelhaft der Förderung des Erwerbs, aber auch dem Erhalt von selbstgenutztem Wohneigentum dienen. Wer eine Liegenschaft als selbstgenutztes Wohneigentum neu erwirbt, soll steuerlich begünstigt werden. Das gleiche gilt für jemanden, der bereits Wohneigentum besitzt, dieses verkauft und innerhalb von zwei Jahren neues Wohneigentum erwirbt. Hingegen ist der Sinn dieser Bestimmung nicht, jemandem, der zwei Häuser besitzt und eines davon – auch wenn dieses selbst genutzt wurde – verkauft, von der Handänderungssteuer zu befreien. Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass mit der Forderung, dass die veräusserte Liegenschaft dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt war, spekulativer Liegenschaftshandel verhindert werden soll. Damit soll in keiner Weise der Vorwurf erhoben werden, dass im vorliegenden Fall spekulativer Liegenschaftshandel betrieben worden sei. Aber die von den Beschwerdeführern gewünschte Auslegung würde den spekulativen Liegenschaftshandel erleichtern. Damit führt auch die teleologische Auslegung nicht dazu, dass der vorliegende Sachverhalt unter § 82 Abs. 3 StG zu subsumieren wäre.

3. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht ausgeführt hat, müssen die drei folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit der Veräusserer von der Bezahlung der Handänderungssteuer befreit wird:

- eine dauernde Selbstbewohnung des Eigenheims durch die Steuerpflichtigen;
- ein Verkauf dieses selbstbewohnten Eigenheims;
- eine Reinvestition des Verkaufserlöses in den Erwerb des neuen Eigenheims.

Wie bereits oben dargelegt, hat der Gesetzgeber darauf verzichtet, den Begriff einer «dauernd selbstbewohnten Liegenschaft» zu konkretisieren. Das Gericht ist einhellig der Ansicht, dass eine während sechs Monaten bewohnte Liegenschaft noch nicht als dauernd selbstbewohnt zu bezeichnen ist, weshalb bereits das erste Kriterium von den Beschwerdeführern nicht erfüllt wird. Demzufolge kann der Verkauf der Liegenschaft in Z auch nicht als Verkauf des selbstbewohnten Eigenheims gel-

ten. Des Weiteren wurde aus dem Erlös auch kein neues Eigenheim erworben. Damit ergibt sich, dass die Beschwerdeführer auf Grund der Regelung in § 82 Abs. 3 StG nicht von der Bezahlung der Handänderungssteuer befreit werden können.

4. Nach dem Gesagten kann auch nicht von einer planwidrigen Unvollständigkeit der gesetzlichen Regelung ausgegangen werden. Im Gegenteil ist das Gericht der Auffassung, dass der vorliegende Sachverhalt klarer Weise nicht unter den § 82 Abs. 3 StG zu subsumieren ist. Diese Auffassung wird auch durch die Systematik des Gesetzes erhärtet, denn § 81 StG hält im Grundsatz fest, dass die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben wird. § 82 StG regelt die Ausnahmen. Wird in einem bestimmten Bereich eine grundsätzliche Steuerpflicht festgelegt, so müssen Ausnahmetatbestände klar und eindeutig festgelegt werden, denn grundsätzlich gilt ja die Steuerpflicht. Aufgrund der Systematik des Gesetzes hat sich das Gericht bei der Anerkennung von Ausnahmen von der Handänderungssteuerpflicht Zurückhaltung aufzuerlegen und nur solche Tatbestände als Ausnahmen anzuerkennen, die klarer Weise unter die Bestimmung von § 82 StG zu subsumieren sind. Im vorliegenden Verfahren ist aber der strittige Sachverhalt klarer Weise von der Regelung in § 82 Abs. 3 StG nicht erfasst.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.