

## Entscheide

### Handänderungssteuer

#### Ersatzbeschaffung und Steuerbefreiung

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 6. September 2013

*Mit einer Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum ist zwangsläufig immer ein Wohnsitzwechsel verbunden. Bei insgesamt drei andauernd selbstgenutzten Wohnliegenschaften gilt es deshalb vorab zu klären, welche Liegenschaft nun welche ersetzt.*

#### *Sachverhalt:*

1. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 1/000V vom 11. Dezember 2012 wurde der Pflichtige zur Zahlung einer Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 20'937.– veranlagt.

2. Mit Schreiben vom 20. Dezember 2012 erhob der Vertreter des Pflichtigen dagegen Einsprache und begehrte, beim Verkauf der Liegenschaft A. sei die Handänderung lediglich auf der Differenz zwischen Kaufpreis B. und Verkaufspreis A. zu veranlagen und somit die Realersatzbeschaffung gelten zu lassen. Zur Begründung führte er u.a. aus, der Pflichtige habe im Jahre 2003 ein Haus in A. gebaut. Nach der Scheidung habe er sich nach einem kleineren Haus umgesehen und dieses in A. habe verkauft werden sollen. Im Dezember 2008 sei er nach B. gezogen. Das Haus in A. habe aufgrund seiner Grösse und der Preisvorstellung noch nicht verkauft werden können. Aus Kostengründen habe der Pflichtige in der Folge beide Häuser (B. und A.) zum Verkauf ausgeschrieben. Das Haus in B. habe zum 1. Januar 2012 verkauft werden können, weshalb der Pflichtige wieder in sein Haus in A. gezogen sei. Nachdem sich auch jemand für A. gefunden habe, habe sich der Pflichtige am 1. Juni 2012 ein Haus in C. gekauft und anschliessend umgebaut. Das Haus in A. sei somit vom Einzug in B. (15.01.09) bis zum Verkauf (31.12.2011) leer gestanden. Es sei in keiner Zeit vermietet oder zur Miete ausgeschrieben worden. Vom 1. Januar 2012 bis zum Einzug in C. am 2. August 2012 habe der Pflichtige in A. in seinem bereits im April verkauften Haus gewohnt. Es seien somit jederzeit Realersatzbeschaffungen gemacht worden.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 5. Februar 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, die Handänderungssteuer werde beim Veräusserer dann nicht erhoben, wenn der Erlös innerhalb zweier Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet werde. Der Steueraufschub werde auch gewährt, wenn das Ersatzobjekt zum Voraus im Hinblick auf die Veräusserung der bisherigen Liegenschaft (sog. Vorausbeschaffung) erworben worden sei. Am 21. November 2012 habe der Pflichtige die Liegenschaft in A. verkauft. Am 1. Dezember 2008 habe der Pflichtige in B. eine Liegenschaft erworben. Es seien lediglich Verkaufsbemühungen in den Jahren 2007 und 2008 und bis Mai 2009 nachgewiesen worden. Für die Zeit danach würde lediglich eine E-Mail vom 19. Dezember 2012 vorliegen, gemäss welcher von Oktober 2010 bis Ende 2011 für ein Verkaufsmandat gedankt werde, was jedoch nicht ausreiche.

4. Mit Schreiben vom 4. März 2013 erhob der Vertreter des Pflichtigen Rekurs und begehrte, beim Verkauf der Liegenschaft in A. sei die Handänderungssteuer lediglich auf der Differenz zwischen Kaufpreis (inkl. Ausbau) von B. (Fr. 962'832.–) und dem Verkaufspreis von A. (Fr. 1'675'000.–) zu erheben, da zu jeder Zeit Realersatzbeschaffungen getätigt worden seien. Zur Begründung führte er in Ergänzung zur Einsprache aus, das Haus in A. habe vom Kauf der Liegenschaft B. (01.12.2008) bis zum Verkauf B. (02.01.2012) leer gestanden. Lediglich in der Zeit vom 02.01.2012 bis 02.08.2012 habe der Pflichtige nochmals kurzzeitig darin gewohnt, was mit den damaligen Käufern so vereinbart worden sei. Das Haus in A. sei zu keiner Zeit vermietet gewesen sondern immer zum Verkauf gestanden. Jedes Haus sei immer selbst bewohnt gewesen. Die Handänderungssteuer sei lediglich auf der Differenz zw. Kaufpreis der Liegenschaft B. und dem Verkaufspreis der Liegenschaft in A. zu belasten. Sollte die kurzzeitige Bewohnung des Hauses in A. durch den Pflichtigen eine Unterbrechung des Realersatzes darstellen, beantrage er eventualiter, dass lediglich die Differenz zw. dem Verkaufspreis aus der Liegenschaft A. und dem Kaufpreis des Hauses in C. mit der Handänderungssteuer zu belastet werde.

5. Mit Vernehmlassung vom 15. März 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, der Rekurrent habe die in B. im Jahre 2008 erworbene Liegenschaft ausschliesslich und dauernd selbstbewohnt. Im April 2012 habe der Rekurrent eine Ersatzbeschaffung mittels Erwerb einer Liegenschaft in C. vorgenommen, wo er einen neuen Wohnsitz begründet habe. Die Ersatzbeschaffung beziehe sich einzig und allein auf die veräusserte Liegenschaft in B., da diese dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt worden sei. Der kurzfristige Zwischenaufenthalt in der Liegenschaft in A. sei dabei nicht relevant. Im Gegensatz zur vom Rekurrenten vertretenen Ansicht habe die Liegenschaft in A. seit der Wohnsitznahme in B. nicht mehr der ausschliesslich und dauernden Selbstbewohnung gedient. Nur die Liegenschaft in B. bzw. als Ersatz diejenige in C. hätten diesem Zweck gedient. Für diese beiden Liegenschaften seien die beiden Rechtsvorgänge (Verkauf B. und Erwerb C.) von der Handänderungssteuer befreit worden. Folglich fehle es vorliegend an der Grundvoraussetzung für eine (auch teilweise) Befreiung von der Handänderungssteuer bei der Veräusserung der Liegenschaft in A.. Einerseits sei die Kette der Ersatzbeschaffungen schon weitergegangen und ande-

rerseits sei der vorgegebene Zeitrahmen von zwei Jahren um rund 100 % überschritten worden. Ferner sei es nicht möglich die Reinvestition des Verkaufserlöses direkt von der Liegenschaft A. in diese in C. zu berechnen, weil bei Einhaltung der zeitlichen Dauer der Ersatz von A. die Liegenschaft in B. gewesen wäre.

### *Erwägungen:*

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. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung die Veräusserung der Liegenschaft in A. zu Recht mit der Handänderungssteuer belastet hat.

3. 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 Veräusserungen einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innerhalb zweier Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Dabei werden unter anderem die Rechtsprechung und Literatur zur Grundstückgewinnsteuer beigezogen, welche im vorliegenden Fall für die Frage nach der Befreiung von der Handänderungssteuer aufschlussreich sind.

a) Grundvoraussetzung für einen Steueraufschub ist, dass eine Ersatzbeschaffung stattfindet, dass also ein Grundstück veräussert und kausal mit dieser Veräusserung zusammenhängend ein Ersatzobjekt mit derselben wirtschaftlichen Funktion erworben wird. Es kann also nur ein überbautes Grundstück verkauft und ein überbautes oder zu überbauendes Grundstück gekauft werden. Der Verkauf eines unüberbauten Grundstücks berechtigt nicht zur Ersatzbeschaffung.

Damit von einer Ersatzbeschaffung gesprochen werden kann, muss zwischen den beiden Handänderungen ein adäquater Kausalzusammenhang bestehen. Der zeitlichen Abfolge der Handänderung kommt dabei eine gewichtige Bedeutung zu. Eine adäquate Kausalität ist regelmässig desto eher anzunehmen, je näher die beiden Handänderungen zeitlich aufeinander folgen. Zu berücksichtigen sind jedoch darüber hinaus sämtliche Umstände des Einzelfalls sowie die konkreten Verhältnisse des

Steuerpflichtigen, die zu einer Durchbrechung oder umgekehrt zu einer Verstärkung des adäquaten Kausalzusammenhangs beitragen können.

Die Steuerbefreiung wird auch gewährt, wenn das Ersatzobjekt zum Voraus im Hinblick auf die Veräusserung der bisherigen Liegenschaft erworben wurde (Vorausbeschaffung). Der enge Zusammenhang zwischen den beiden Vorgängen (Erwerb bzw. Verbesserung und Verkauf) wird dabei allerdings vorausgesetzt. Der Erlös kann für den Erwerb oder die Verbesserung eines gleichartigen Ersatzobjektes eingesetzt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 216 N 264 ff.; Richner in: Schweizerische Zeitschrift für Beurkundungs- und Grundbuchrecht, 85. Jahrgang, S. 80 f.).

b) Das Gesetz verlangt, dass eine selbstgenutzte Wohnliegenschaft veräussert worden sein muss. Dabei ist ein eigenes tatsächliches Bewohnen erforderlich. Es muss aber nicht nur ein Selbstbewohnen vorliegen. Dieses muss darüber hinaus auch noch ausschliesslich sein. Das heisst, zum einen darf die Wohnliegenschaft keinem anderen Zweck als dem Wohnen dienen und zum anderen muss der Veräusserer die ganze Wohnliegenschaft auch ausschliesslich selbstbewohnt haben. Die Verletzung des Kriteriums der Ausschliesslichkeit führt nicht dazu, dass die Steuerbefreiung infolge Ersatzbeschaffung vollständig verweigert würde. Vielmehr wird derjenige Anteil des Gewinns, der auf den ausschliesslich selbstbewohnten Anteil am Grundstück entfällt, in die Ersatzbeschaffung einbezogen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 324ff.).

Das veräusserte Grundstück muss aber nicht nur ausschliesslich selbstbewohnt gewesen sein. Die Selbstnutzung muss zudem auch dauernd gewesen sein. Grundsätzlich muss das Eigenheim im Zeitpunkt der Handänderung bzw. im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, selbstbewohnt sein. Für das dauernde Selbstbewohnen genügt es, dass der Steuerpflichtige sein ausschliesslich selbstbewohntes Eigenheim in der Zeit vor der Handänderung ohne erhebliche Unterbrechung bewohnte, mithin am fraglichen Ort seinen zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt hat. Damit das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt ist, muss sich der Wohnsitz am Schluss der Besitzesdauer im veräusserten Grundstück befunden haben. Nicht erforderlich ist hingegen, dass er das veräusserte Grundstück während der ganzen Besitzesdauer ununterbrochen ausschliesslich selbstbewohnte. Dabei rechtfertigt es sich, den Begriff «dauernd» weit auszulegen und ihn allenfalls selbst bei längeren Unterbrüchen der Selbstnutzung als erfüllt anzusehen. Beim betreffenden Grundstück darf es sich aber nicht bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe der steuerpflichtigen Person handeln (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 331 ff). Unter Dauerhaftigkeit ist gemäss Praxis im Kanton Basel-Landschaft grundsätzlich mindestens ein Jahr zu verstehen, wobei die Zeit über alle möglichen Ersatzbeschaffungen hinweg zusammengezählt wird (vgl. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 82 N 16; Richner, a.a.O., S. 83).

Mit einer Ersatzbeschaffung ist zwangsläufig immer ein Wohnsitzwechsel verbunden, wobei in der Regel der (neue) Wohnsitz im Ersatzobjekt dem (alten) Wohnsitz im veräusserten Grundstück folgt. Hiervon kann es im Einzelfall Abweichungen geben. So können die beiden Wohnsitze durch einen Drittwohnsitz kurz unterbrochen werden, wenn nämlich der Steuerpflichtige sein Eigenheim veräussert, ohne das Ersatzobjekt schon erworben zu haben bzw. dieses zwar schon im Eigentum des Steuerpflichtigen steht, infolge Bau oder Umbau aber noch nicht bezogen werden kann. Ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung eines Eigenheims kann nicht verwehrt werden, wenn die Zeitspanne zwischen Aufgabe der Selbstnutzung und Handänderung im Verhältnis zur gesamten Besitzesdauer und für sich genommen massvoll oder – sofern darüber hinausgehende – durch besondere Gründe gerechtfertigt ist. Entscheidend ist letztlich, dass die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist.

Ein Steueraufschub kann nur gewährt werden, wenn sowohl das veräusserte als auch das als Ersatz erworbene oder gebaute Grundstück dauernd und ausschliesslich von der steuerpflichtigen Person selbstbewohnt wird. Wie das veräusserte Grundstück muss auch das Ersatzgrundstück dieselben Voraussetzungen erfüllen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 332 f.; Richner, a.a.O., S. 82).

Eine steuerprivilegierte Ersatzbeschaffung liegt nur vor, wenn der steuerpflichtige Veräusserer mindestens teilweise mit dem Erwerber des Ersatzgrundstücks identisch ist. Der Anwendung von § 82 Abs. 3 StG steht somit nichts entgegen, wenn der Steuerpflichtige Alleineigentümer und somit allein Veräusserer war, das Ersatzobjekt jedoch von ihm und seinem Ehegatten je zum hälftigem Miteigentum erworben worden ist, sofern der Kaufpreis für das funktionell gleichartige Ersatzobjekt nicht aus anderen Mitteln als aus dem Erlös des veräusserten Eigenheims aufgebracht wurde. War der steuerpflichtige Ehegatte dagegen Alleineigentümer des veräusserten Grundstücks und der andere Ehegatte alleiniger Erwerber des Ersatzobjektes, liegt keine Ersatzbeschaffung vor (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N. 336; Richner, a.a.O., S. 80).

Bei der Prüfung der «angemessenen Frist» ist zu beachten, dass nicht bloss die Frist zwischen den beiden Handänderungen massgebend ist. Vielmehr ist auch die gleiche Nutzung der Ersatzliegenschaft innert angemessener Frist seit Aufgabe der betreffenden Nutzung der veräusserten Liegenschaft aufzunehmen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 342; Richner, a.a.O., S. 81).

c) Ziel des Gesetzgebers bei der Steuerbefreiung war, respektive ist, die Förderung bzw. die Erhaltung von selbstgenutztem Wohneigentum. Mit § 82 Abs. 3 StG sollte somit die Schaffung von neuem Wohneigentum unterstützt und der Verkauf der alten und der Kauf einer neuen selbstbewohnten Liegenschaft ohne finanzielle Verluste ermöglicht werden. Gedacht wurde dabei insbesondere an Personen, die ihr Wohneigentum aufgrund eines berufsbedingten Wohnortwechsels veräussern und andernorts wieder neu erwerben müssen (vgl. zum Ganzen Entscheid des Steuergerichts

[StGE] Nr. 73/2002 vom 13. September 2002, E. 6 und 7, [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht); Wenk, a.a.O., 73 N 46).

4. Zunächst sind die Zusammenhänge zwischen den Käufen und Verkäufen in Bezug auf die drei Liegenschaften in A., B. und C. aufzuzeigen.

Die erste Liegenschaft bewohnte der Pflichtige zusammen mit seiner Familie vom 4. Dezember 2003 bis 1. Dezember 2008. Nach der Trennung bezog der Pflichtige eine zweite kleinere Liegenschaft in B., welche er vom 1. Dezember 2008 bis 3. Januar 2012 bewohnte. Letztere wurde per 3. Januar 2012 verkauft. Der Verkauf der ersten Liegenschaft in A. erfolgte per 24. April 2012. Mit Datum vom 1. Juni 2012 erwarb der Pflichtige sodann eine dritte Liegenschaft in C., welche er bis zum jetzigen Zeitpunkt bewohnt. Einzig auf dem Verkauf der Liegenschaft in A. hat die Steuerverwaltung eine Handänderungssteuer erhoben. Alle übrigen Kaufs- und Verkaufsgeschäfte wurden zumindest bislang nicht besteuert.

Es wird nun zu klären sein, in wieweit eine Ersatzbeschaffung vorliegt und falls eine solche gegeben ist, für welche Liegenschaft diese anzunehmen ist. Unbestritten ist, dass der Pflichtige alle drei Liegenschaften dauernd und ausschliesslich selbst bewohnt hat. Zur Diskussion steht im Weiteren auch die unter § 82 Abs. 3 StG verankerte zeitliche Vorgabe, wonach der Erlös aus dem Verkauf einer Liegenschaft in den Kauf einer Ersatzliegenschaft zu investieren ist, um die Privilegierung beanspruchen zu können. Allerdings wird diese Frist, in Bezug auf den Tatbestand der Vorausbeschaffung zu betrachten sein.

5. Es fragt sich nun, welche Liegenschaft welche ersetzt. Zur Klärung der Verhältnisse sind vier unterschiedliche Ansätze denkbar.

Ein erster könnte unter Beachtung der chronologischen Abfolge der Käufe und Verkäufe dargestellt werden. Danach könnte die zweite Liegenschaft, welche der Pflichtige in B. gekauft hat, als Ersatz für die erste Liegenschaft in A. gesehen werden.

Ein zweiter Ansatz unter Ausblendung der Chronologie könnte darin liegen, dass die dritte Liegenschaft, nämlich diese in C., als Ersatz für die erste Liegenschaft in A. betrachtet wird.

Eine dritte Möglichkeit wäre, die Liegenschaft in C. als Ersatz für diejenige in B. zu sehen.

Ausgeschlossen werden kann hingegen die vierte Variante, dass sowohl die Liegenschaft in B. und C. gleichzeitig als Ersatz für die Liegenschaft in A. dienen qualifiziert werden, da nach dem Gesetzeswortlaut nur von einer Ersatzliegenschaft die Rede ist.

6.a) Auf den ersten Blick könnte also der Kauf der Liegenschaft in B. als Vorausbeschaffung (anstelle A.) gelten. Die Liegenschaft in B. wurde am 3. Januar 2012

veräussert, womit der Verkaufszeitpunkt letzterer noch vor demjenigen Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft in A., welche am 24. April 2012 verkauft wurde, liegt. Erst drei Monate später gelang es dem Pflichtigen, auch die erste Liegenschaft in A. zu veräussern. Die Steuerverwaltung hat hier sowohl weder beim Kauf noch beim Verkauf der Liegenschaft in B. eine Handänderungssteuer erhoben. Aufgrund der Durchbrechung der Chronologie in Bezug auf den Verkauf der Liegenschaft in A. ist, wie im Folgenden aufzuzeigen ist, dennoch nicht von einer weiteren Privilegierung auszugehen.

Die in § 82 Abs. 3 StG statuierte zweijährige Frist (zeitliche Komponente), wonach die Investition in eine Ersatzliegenschaft innerhalb zweier Jahre zu erfolgen hat, ist praxismässig auch auf Vorausbeschaffungen anwendbar, womit auch letztere von einem Steueraufschub profitieren. Voraussetzung dafür ist, wie in Ziff. 3 a der Erwägungen ausgeführt, ein enger Zusammenhang zwischen dem Erwerb und dem Verkauf. Ginge man davon aus, dass die Liegenschaft in B. als im Voraus gekaufte Liegenschaft für A. zu sehen wäre, ist leicht erkennbar, dass die zweijährige Frist, innert welcher die ersetzte Liegenschaft, also vorliegend A., zu veräussern ist, um fast das Doppelte überschritten ist. Die Liegenschaft in A. wurde erstens annähernd 4 Jahre nach dem Kauf der Liegenschaft B. veräussert und zweitens wurde die vorausbeschaffte Liegenschaft noch vor der Erstliegenschaft verkauft. Somit kann auch mit Blick auf die Argumentation der Vorausbeschaffung in zeitlicher Hinsicht keine Privilegierung abgeleitet werden, da ein enger zeitlicher Zusammenhang nicht gegeben ist. Anders wäre nur dann zu entscheiden, wenn der Pflichtige die Liegenschaft A. nicht nach der Liegenschaft in B. verkauft hätte, sondern vorher und noch innerhalb der zweijährigen Frist.

In Bezug auf die Reinvestition ist auszuführen, dass die frei werdenden Mittel wieder hätten reinvestiert werden können. Vorliegend wurde hingegen die in diesem Modell als Vorausbeschaffung gewürdigte Liegenschaft in B. noch vor der zu ersetzenden Liegenschaft in A. veräussert, was weder dem Sinn und Zweck der Regelung noch der Intention des Gesetzgebers entspricht. Rückblickend hat der Pflichtige den Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft A. nicht in diese von B. investiert, sondern für den Kauf von B. auf andere finanzielle Ressourcen zurückgreifen müssen, resp. investierte der Pflichtige mit dem Kauf der zweiten Liegenschaft in B. gleichzeitig in zwei Häuser. Dass der Verkauf einer Liegenschaft vielfach eine längere Zeit als ursprünglich geplant beansprucht, liegt in der Natur der Dinge, hat aber auf die Steuerfolgen keinerlei Einfluss. Die Liegenschaft in B. ist im Ergebnis nicht als Vorausbeschaffung für die Liegenschaft in A. zu qualifizieren.

b) Auch die zweite Variante, dass nämlich die dritte Liegenschaft, in C. als Ersatz für die erste Liegenschaft in A. betrachtet wird, findet keine Unterstützung und würdigt den Besitz der Liegenschaft in B. nicht entsprechend der Gegebenheiten. Fakt ist jedoch, dass der Pflichtige nach der Trennung in die Liegenschaft in B. gezogen ist und diese dann durch die Liegenschaft in C. ersetzt hat. Insofern scheidet diese Variante nach Ansicht des Steuergerichts daran, dass der Pflichtige die Liegenschaft in C. nicht als Ersatz für diejenige in A. gekauft hat, auch wenn diejenige in A. erst

nach derjenigen in B. verkauft worden ist. Der Pflichtige hatte nämlich die Absicht, die Liegenschaft in B. durch diejenige in C. zu ersetzen. Insofern fehlt hier der notwendige Kausalzusammenhang. Damit bleibt auch bei dieser Variante der Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft in A. aussen vor und unterliegt der Besteuerung.

c) Unmittelbar nach dem Verkauf der Liegenschaft in A. hat der Pflichtige die dritte Liegenschaft in C. erstanden. Diese Liegenschaft ist als Ersatz für diejenige in B. zu sehen. Nachvollziehbar ist in diesem Fall sowohl die zeitliche Abfolge der Kaufs- und Verkaufsgeschäfte, da C. nach der Veräusserung von B. erstanden wurde, als auch die Investition in die Liegenschaften. Der Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft in B. konnte in die Liegenschaft in C. investiert werden. Die Steuerverwaltung hat wie bereits erwähnt, weder den Kauf noch den Verkauf von B. noch den Kauf von C. der Handänderungssteuer unterworfen.

Da wie erwähnt, nicht zwei Liegenschaften eine Liegenschaft ersetzen können und auch nicht eine Liegenschaft durch zwei Liegenschaften ersetzt werden kann, scheidet die vierte Variante, dass sowohl B. als auch C. als Ersatz für A. zu sehen sind, aus und bleibt es bei der Besteuerung der Liegenschaft in A. Eine Vermeidung der Handänderungssteuer wäre einzig dadurch möglich gewesen, wenn der Pflichtige bis zum Verkauf der Liegenschaft in A. zugewartet und nicht wie geschildert zwei Liegenschaften gleichzeitig gehalten hätte. Insofern ist nicht nachvollziehbar, in welches Ersatzobjekt der Pflichtige den Erlös aus der Liegenschaft in A. reinvestiert hat.

Zusammenfassend ist aufgrund all dieser Erwägungen festzuhalten, dass die Steuerverwaltung den Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft in A. zu Recht der Handänderungssteuer unterworfen hat und die Liegenschaft in B. nicht als Vorausbeschaffung für die Liegenschaft in A. zu würdigen ist. Diejenige Liegenschaft in B. wurde ersetzt durch die Liegenschaft in C.. Die Steuerverwaltung hat diesen Kauf und Verkauf zu Recht privilegiert und den Steueraufschub gewährt. Der Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft in A. wurde demnach nicht reinvestiert und ist entsprechend der Handänderungssteuer zu unterwerfen. Aus all diesen Gründen erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.– aufzuerlegen (§ 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 ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...