

## Handänderungssteuer

### Befreiung wegen Selbstbewohnung und Fristenlauf

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 12. April 2013

*Die allgemeine Steuerbefreiung beim Erwerb von selbstgenutztem Wohneigentum nennt zwar explizit keine spezielle Frist für den Einzug in das erworbene Eigenheim. In Analogie zur Ersatzbeschaffung gilt jedoch eine Frist von zwei Jahren noch als angemessen. Im vorliegenden Fall ist die Liegenschaft seit dem Erwerb über vier Jahre lang ungenutzt geblieben, ohne dass Sanierungs- oder Umbauarbeiten vorgenommen wurden, welche einen Einzug verhindert hätten. Die Handänderungssteuer wurde deshalb zu Recht nachträglich erhoben, weil der Steuerbefreiungsgrund im Nachhinein weggefallen ist (Beschwerde am Kantonsgericht hängig).*

#### Sachverhalt:

1. Mit Kaufvertrag vom 17. Oktober 2008 erwarb der Rekurrent die Liegenschaft Parzelle Nr. X, GB B., zum Preis von Fr. 1'750'000.– zu Alleineigentum und bestätigte, dass diese als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erworben worden sei.

Mit Veranlagungsverfügung zur Handänderungssteuer Nr. 08/XXX vom 3. November 2008 wurde dem Rekurrenten vorerst keine Handänderungssteuer auferlegt.

Mit Veranlagungsverfügung zur Handänderungssteuer Nr. 08/XXY (ersetzt Verfügung vom 3. November 2008) vom 18. September 2012 wurde eine Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 21'875.– verfügt.

2. Mit Schreiben vom 15. Oktober 2012 erhob der Rekurrent gegen diese Veranlagungsverfügung Einsprache. Zur Begründung führte er aus, ein rascher Umzug in die Liegenschaft sei nicht möglich gewesen. Durch einen grossen Frostschaden seien etliche Heizkörper beschädigt worden, weshalb man sich dazu entschlossen habe, die Liegenschaft umbauen zu lassen. Das erste Vorprojekt «Variante A» datiere vom 14. April 2009. Die Kosten würden sich auf mehrere hunderttausend Franken belaufen, wobei auch das Projekt optimiert worden sei, weshalb sich der Umbau verzögert habe. Inzwischen liege die «Variante J» vor, welche Grundlage des Baugesuches sei, das noch im Jahr 2012 eingereicht werde.

Aus den dargelegten Tatsachen und Beweismitteln gehe hervor, dass der Erwerb der Liegenschaft zur Selbstnutzung erfolgt sei und diese nach Abschluss der Umbauarbeiten selbst genutzt werde. Es sei nicht Sinn des Steuerbefreiungsstatbestandes

von § 82 Abs. 2 StG, den Erwerber, der nach dem Erwerb einen Umbau beabsichtige, zu zwingen, die Liegenschaft zunächst zu beziehen, damit er für die Umbauarbeiten dann wieder ausziehen müsse. Dies ergebe sich allein schon aus der Tatsache, dass § 82 Abs. 2 StG keine Frist für die Selbstnutzung setze.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 1. November 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, dass eine nicht erhobene Steuer als Nachsteuer im Rahmen von § 146 StG eingefordert werde. Vorliegend sei man im Jahr 2008 davon ausgegangen, dass der Rekurrent die gekaufte Liegenschaft selber bewohnen würde. In begründeten Ausnahmefällen werde eine gewisse Übergangsfrist gewährt. Zwischen dem Kauf und der Nachbesteuerung seien in casu beinahe vier Jahre verstrichen. Mit dem Umbau sei noch nicht begonnen worden. Wann der Einzug erfolgen werde, sei offen. Selbst dann, wenn der Rekurrent in einem Jahr die Liegenschaft bewohnen würde, wären seit dem Kauf rund fünf Jahre verstrichen. Die Selbstnutzung habe grundsätzlich mit dem Antritt der Liegenschaft zu erfolgen, was vorliegend, bei einer Dauer von fünf Jahren, nicht der Fall sei. Auch ein begründeter Ausnahmefall, in welchem eine gewisse Übergangsfrist gewährt werden könne, liege nicht vor, wenn zwischen dem Kauf der Liegenschaft und der (eventuellen) Einreichung des Baugesuches vier Jahre zugewartet werde.

4. Mit Schreiben vom 30. November 2012 erhob der Pflichtige Rekurs gegen den Einsprache-Entscheid und begehrte, es sei die Veranlagungsverfügung Nr. 08/XXY vom 18. September 2012 aufzuheben. Zur Begründung führte er aus, dass die Vorinstanz den Sinn und Zweck von § 82 Abs. 2 StG verkenne. Der Zeitpunkt des Einzuges sei nicht relevant für die Erfüllung des Steuerbefreiungstatbestandes. Entscheidend sei die Finalität des Erwerbsgeschäfts, d.h., dass die Liegenschaft zur ausschliesslichen und dauernden Selbstnutzung als Wohneigentum erworben werde. Für die Erfüllung des Befreiungstatbestandes von § 82 Abs. 2 StG sei allein relevant, dass eine «ausschliessliche» und «dauernde» Selbstnutzung beabsichtigt sei. Keine «ausschliessliche» Nutzung sei gegeben, wenn die Liegenschaft gemischt als Gewerbe-Wohnliegenschaft oder als Mehrfamilienhaus genutzt oder vermietet werde. In casu seien keine der drei, die Privilegierung ausschliessenden Varianten gegeben, weswegen von einer ausschliesslichen Nutzung auszugehen sei.

Zusätzlich führte der Rekurrent aus, dass die anscheinend gelebte Praxis der Vorinstanz, die im Übrigen nirgends publiziert sei, gegen das in Art. 127 Abs. 1 BV und § 1 Abs. 1 StG verankerte Legalitätsprinzip verstosse. Die Vorinstanz führe ohne formelle Grundlage ein wesentliches zeitliches Element neu ein, um den Befreiungstatbestand wieder aufzuheben. Dazu sei die Vorinstanz nicht befugt und könne auch nie befugt sein, da eine derartige Kompetenz nicht an sie delegiert werden dürfe. Die Vorinstanz verletze das Legalitätsprinzip, wenn sie contra legem eine derartige Frist in § 82 Abs. 2 StG hinein interpretiere. Die Vorinstanz verletze zudem den verfassungsrechtlich durch Art. 5 Abs. 3 und 9 BV gewährleisteten Vertrauensschutz.

Des Weiteren führte der Rekurrent aus, dass ihm die Vorinstanz das rechtliche Gehör verweigert habe, indem sie es unterlassen habe, Kontakt mit ihm aufzuneh-

men, um Kenntnis von seinen Absichten zu erhalten. Zudem hielt er fest, dass die Liegenschaft im Jahre 1950/51 gebaut worden und deshalb schon bei Erwerb am 17. Oktober 2008 klar gewesen sei, dass diese einer umfassenden Sanierung bedürfe. Hinzu sei der Frostschaden gekommen. Aufgrund dieser Sachlage habe man auch das Raumprogramm grundsätzlich überdacht und besser den individuellen Bedürfnissen angepasst. Dazu habe man eine Ausnahmegewilligung der Gemeinde B. beantragen müssen, welche am 2. Juni 2009 erteilt worden sei. Bis Mitte 2010 seien zwei Neubaustudien und acht Projektvarianten ausgearbeitet worden. Der Umbau habe mehr Kapital als ursprünglich geplant erforderlich gemacht, was zuerst habe geöffnert werden müssen. Seit Mitte 2012 seien die Voraussetzungen für die Fortsetzung gegeben. Das Baugesuch werde Anfang 2013 eingereicht.

Abschliessend hielt der Rekurrent fest, die Formulierung von § 82 Abs. 2 StG verbiete es dem Eigentümer nicht, seinen persönlichen Bedürfnissen entsprechend sorgfältig zu planen und sich bei der Sanierung und dem Umbau Zeit zu lassen.

5. Mit Vernehmlassung vom 21. Dezember 2012 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, in casu handle es sich um den nachträglichen Wegfall der Voraussetzungen für die Befreiung von der Handänderungssteuer wegen fehlender ausschliesslicher Selbstnutzung. Gemäss Praxis des Steuergerichtes müsse es sich um eine Wohnliegenschaft handeln, welche der ausschliesslichen Selbstbewohnung diene, d.h. eine Wohnsitznahme erfordere. Dieser neue Wohnsitz müsse in der Regel nahtlos, d.h. in zeitlich angemessener Frist bezogen werden, falls sich eine Wohnsitznahme wegen Bau oder Umbau verzögere. Seit Erwerb der Liegenschaft seien inzwischen vier Jahre verstrichen, was nicht mehr als angemessen bezeichnet werden könne.

In § 82 Abs. 2 StG sei zwar wörtlich keine zeitliche Begrenzung enthalten. Diese Bestimmung sei aber im Gesamtzusammenhang der steuerlichen Privilegierungen von selbstgenutztem Wohneigentum zu sehen, welche anlässlich der Gesetzesrevision vom 28. Mai 1990 am 1. Januar 1991 in Kraft getreten seien. Dabei sei insbesondere die Ersatzbeschaffung bei der Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, d.h. § 73 lit. k und § 82 Abs. 3 StG erwähnenswert, welche einen zeitlichen Rahmen von zwei Jahren vorsehe, in welchem selbstgenutztes Wohneigentum realisiert werden müsse. Die zeitliche Begrenzung diene vor allem dazu, dass innert vernünftiger Frist über die Erhebung der Handänderungssteuer entschieden werden könne. Ein solcher zeitlicher Rahmen lasse genügend Spielraum, um eine allfällige Sanierung oder einen Umbau vor Wohnsitznahme realisieren zu können. Die erworbene Liegenschaft habe in casu noch nie der ausschliesslichen Selbstbewohnung gedient, weshalb es an der Grundvoraussetzung für eine Befreiung von der Handänderungssteuer fehle, bzw. diese Voraussetzung im Nachhinein weggefallen sei.

6.a) Mit Schreiben vom 11. März 2013 reichte der Pflichtige weitere Unterlagen und Pläne ein und führte aus, der beauftragte Architekt habe im Hinblick auf den Bereich des bereits bestehenden Baukörpers vor der Baulinie ein Gesuch eingereicht. Dieser Teil solle im Rahmen der Umbauarbeiten nicht verschoben werden. Vor-

sichtshalber seien diese Abklärungen, bevor das Baugesuch eingereicht werde, vorzunehmen. Zu diesen Unterlagen erhielt die Steuerverwaltung eine kurze Frist zur Stellungnahme.

b) Mit 2. Vernehmlassung vom 13. März 2013 beantragte die Steuerverwaltung erneut die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, der Erwerb habe schon im Jahre 2008 stattgefunden, ohne dass seither eine Wohnsitznahme erfolgt sei. Mitte 2009 sei seitens des Gemeinderates B. eine Ausnahmegewilligung zur Nutzung bzw. Umbau des Laubengangs als Wohnraum (Problematik Baulinienführung) erteilt worden. Der seit dem Erwerb verstrichene Zeitraum betrage über vier Jahre, welcher nicht mehr als angemessen verstanden werden könne. Die in der Noveneingabe vorgebrachten Argumente seien rein subjektiver Natur. Diese würden eine derartige Überschreitung der Regelfrist von zwei Jahren nicht rechtfertigen.

### *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 ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Handänderungssteuer erhoben hat. Dabei wird insbesondere zu untersuchen sein, ob sie sich auf eine zeitliche Begrenzung berufen darf.

a) Gemäss § 81 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Die Handänderungssteuer wird nach § 82 Abs. 2 StG beim Erwerber nicht erhoben, wenn dieser eine Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erwirbt.

b) Der Rekurrent moniert die Einführung eines wesentlichen zeitlichen Elements ohne formelle Grundlage. Der Zeitpunkt des Einzuges sei jedoch nicht relevant für die Erfüllung des Steuerbefreiungstatbestandes.

Aus der wörtlichen Formulierung des Gesetzes ergibt sich zunächst keine zeitliche Beschränkung, wohingegen die Steuerverwaltung diese im Zusammenhang mit § 82 Abs. 3 StG sieht, die einen zeitlichen Rahmen von zwei Jahren setzt, in welchem das selbstgenutzte Wohneigentum zu realisieren ist.

Ob in diesem Fall zu Recht eine zeitliche Beschränkung angenommen werden kann, lässt sich im Folgenden einzig mittels Auslegung von § 82 Abs. 2 und 3 StG ermitteln.

3. Das Gesetz muss 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 Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Prioritätsordnung zu unterstellen. Es können auch die Gesetzesmaterialien beigezogen werden, wenn sie auf die streitige Frage eine klare Antwort geben und dem Richter damit weiterhelfen (vgl. Bundesgerichtesentscheid [BGE] 134 V 170 vom 12. März 2008, E. 4.1). Führen die verschiedenen Auslegungsmethoden zum gleichen Resultat, so ist die Auslegungsfrage damit klar beantwortet. Ergeben sich jedoch verschiedene Lösungsvarianten, muss das rechtsanwendende Organ eine wertende Abwägung vornehmen und jener Methode den Vorzug geben, die seiner Ansicht nach am ehesten dem wahren Sinn der Norm entspricht (vgl. Häfelin/Haller/Keller, Bundesstaatsrecht, N. 133).

a) Nach dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung bedeutet Selbstbewohnen bzw. Selbstnutzung, dass das veräusserte Objekt durch den Steuerpflichtigen an seinem Wohnsitz selbst zu Wohnzwecken genutzt wird. Diese Voraussetzung ist bei Zweit- oder Ferienwohnungen nicht erfüllt. Ausschliesslich ist die Selbstnutzung, wenn das Wohnhaus oder die Wohnung zu keinen anderen Zwecken als zu eigenen Wohnzwecken dient, also beispielsweise nicht vermietet wird. Dauernd ist die Selbstnutzung, wenn sie grundsätzlich ohne Unterbruch erfolgt (vgl. Steuer Revue, Nr. 1/2005, S. 79).

b) Für die historische Auslegung der umstrittenen Bestimmung ist auf die Materialien zurückzugreifen. Die Verfassung des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Mai 1984 [KV] beauftragt den Gesetzgeber in § 133 Abs. 2 lit. c, das selbstgenutzte Wohneigentum steuerlich zu begünstigen. Die Gesetzesnovelle des § 82 StG vom 1. Januar 1991 geht auf die Motion von Jörg Affentranger vom 29. Oktober 1981 (81/148) zur Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums u.a. durch Erlass oder Aufschub der Handänderungssteuer für den «Erwerber eines geeigneten Grundstücks oder eines Wohneigentums, sofern und solange dieser das Eigentum zu Wohnzwecken selbst nutzt» zurück. Mit dieser Massnahme sollte die im Vergleich zum Ausland sehr niedrige Wohneigentumsquote in der Schweiz gesteigert werden. In der Vorlage des Regierungsrates an den Landrat betreffend Teilrevision des Steuer- und Finanzgesetzes vom 11. April 1989 wurde der Vorschlag Affentranger angenommen. Der Regierungsrat schlug eine Senkung des Handänderungssteuersatzes auf 2% für den erstmaligen Erwerb selbstgenutzten Wohneigentums vor, da «im Sinne echter Wohneigentumsförderung weniger der Wohneigentümer als der Neu-

erwerber von Wohnungen» steuerlich zu begünstigen sei. In der parlamentarischen Beratung (vgl. Protokoll der 13. Sitzung der Spezialkommission betreffend Teilrevision des Steuer- und Finanzgesetzes vom 31. Januar 1990) wurde § 82 StG derart modifiziert, dass die Handänderungssteuer nicht nur zu reduzieren, sondern gänzlich zu erlassen sei, und dass diese Steuerbefreiung nicht nur für Neuerwerber von Wohneigentum, sondern auch bei einer Ersatzbeschaffung gelten solle, da nicht einzusehen sei, weshalb nur die Schaffung, nicht aber die Erhaltung von selbstgenutztem Wohneigentum zu fördern sei. Wer sein selbstbewohntes Wohneigentum veräussert, um sich Neues zu erwerben, soll von der Steuer befreit werden (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 73/2002 vom 13. September 2002, E. 6, [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht)).

c) Die teleologische Auslegungsmethode, welche auf die mit einer Rechtsnorm verbundenen Zweckvorstellung abstellt, orientiert sich ebenfalls an den Materialien. Die Teilrevision des Steuer- und Finanzgesetzes von 1991 bezweckte u.a. die Förderung des Wohneigentums, ohne die Mobilität der Wohnungseigentümer einzuschränken. Mit § 82 Abs. 3 StG sollte die Mobilität gewährleistet werden, indem die Schaffung von neuem Wohneigentum unterstützt und der Verkauf der alten und der Kauf einer neuen selbstbewohnten Liegenschaft ohne finanzielle Verluste ermöglicht wird. Gedacht wurde dabei insbesondere an Personen, die ihr Wohneigentum aufgrund eines berufsbedingten Wohnortwechsels veräussern und andernorts wieder neu erwerben müssen (vgl. StGE vom 13. September 2002, a.a.O., E. 7).

d) Bei der systematischen Auslegung wird der Sinn einer Rechtsnorm bestimmt durch ihr Verhältnis zu anderen Rechtsnormen und durch den systematischen Zusammenhang, in dem sie sich in einem Gesetz präsentiert (Häfelin/Haller/Keller, a.a.O., N. 97).

4.a) § 82 Abs. 2 StG verlangt den Erwerb einer Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum.

Der Pflichtige rügt, nach § 82 Abs. 2 StG sei der Zeitpunkt des Einzuges für die Erfüllung des Steuerbefreiungstatbestands nicht relevant. Entscheidend sei die Finalität des Erwerbsgeschäfts, d.h. dass die Liegenschaft zur ausschliesslichen und dauernden Selbstnutzung als Wohneigentum erworben worden sei. Wesentlich sei, dass eine ausschliessliche und dauernde Selbstnutzung beabsichtigt sei.

b) Dieser Ansicht kann, wie nachfolgend aufzuzeigen ist, nicht gefolgt werden. Der Pflichtige erstand die in Frage stehende Liegenschaft im Oktober 2008. Im Jahre 2009 hat die Liegenschaft einen Frostschaden erlitten, der unbestrittenermassen umfangreiche Sanierungsarbeiten zur Folge gehabt hätte. Im April 2009 wurden die ersten Vorschläge des beauftragten Architekten ausgewertet, wobei bis zum Zeitpunkt der Rekurseingabe im November 2012 noch kein Baugesuch erfolgt ist. Es ist demzufolge auch davon auszugehen, dass der Pflichtige zu diesem Zeitpunkt noch nicht damit begonnen hat, die Liegenschaft umzubauen. Zwischen dem Erwerb der Liegenschaft in B. mit Kaufvertrag vom 17. Oktober 2008 und der Veranlagung zur

Handänderungssteuer am 18. September 2012 sind zwischenzeitlich vier Jahre vergangen. In dieser Zeit hat der Pflichtige die Liegenschaft leer stehen lassen. Er hat sie weder bewohnt noch hat er sie umgebaut. Es sind einzig diverse Projektpläne ausgearbeitet worden, die die zukünftige Nutzung der Liegenschaft und die dazu vorzunehmenden Umbauarbeiten dokumentieren. Von einem dauernd selbstbewohnten Wohneigentum ist in einem solchen Fall wohl kaum die Rede. Der Erwerb der Liegenschaft und sich das anschliessende zur Verfügung halten derselben stellen keine Selbstnutzung dar. Vielmehr nutzt der Pflichtige die Liegenschaft gar nicht. Das Erfordernis des dauernden Selbstbewohnens ist vorliegend somit nicht erfüllt, hat der Pflichtige bis zum Zeitpunkt der Rekurseingabe nie in seiner Liegenschaft gewohnt. Eine Absicht die Liegenschaft dauernd und ausschliesslich selbst zu benutzen, genügt nicht. Die Steuerbefreiung scheidet somit bereits am Erfordernis des dauernden Selbstbewohnens.

c) Dem Pflichtigen ist einerseits darin beizupflichten, dass der für den vorliegenden Fall relevante § 82 Abs. 2 StG keine zeitliche Beschränkung vorsieht, was dahingehend interpretiert werden kann, dass der Zeitpunkt des Einzuges beliebig gewählt werden kann, ohne die Steuerbefreiung zu verwirken. Andererseits kann mangels Regelung der zeitlichen Beschränkung auch davon ausgegangen werden, dass beim erstmaligen Kauf einer Liegenschaft nach § 82 Abs. 2 StG diese sofort nach dem Kauf bezogen werden muss, um die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können. Beide Auslegungen führen im Ergebnis zu unbefriedigenden Resultaten. Deutlich wird dies vor allem im Hinblick auf § 82 Abs. 3 StG, wo im Falle einer Ersatzbeschaffung eine zweijährige Frist zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft eingeräumt wird. Es stellt sich nun die Frage, ob die zeitliche Beschränkung auch auf § 82 Abs. 2 StG angewendet werden kann.

d) Sowohl die Einräumung einer beliebigen Frist zum Bezug einer neu erstandenen Liegenschaft als auch die Annahme, dass eine Liegenschaft sofort nach Erwerb zu beziehen sei, sind realitätsfremd. Infolgedessen gewinnt die Regelung in § 82 Abs. 3 StG auch an Bedeutung für die Fälle die unter § 82 Abs. 2 StG zu subsumieren sind. Letztlich geht es in beiden Fallkonstellationen darum, eine neu erworbene Liegenschaft innerhalb einer gewissen Zeit auch tatsächlich zu beziehen und zwar unabhängig davon, ob es sich dabei um ein Ersatzobjekt oder um ein erstmals erworbenes Objekt handelt. Eine differenzierte Betrachtung der beiden Fälle führt zu einer vom Gesetzgeber kaum gewollten Ungleichbehandlung. Die Steuerbefreiung zielt, wie bereits erwähnt, vor allem auf die Erhaltung der Mobilität von Wohneigentümern ab, ohne Inkaufnahme von Verlusten resp. durch die Mobilität verursachten steuerlichen Mehrbelastungen. Unwesentlich muss dabei der Grund des Verkaufs im Zusammenhang mit einer Ersatzbeschaffung sein. Ein sofortiger Bezug ist insbesondere bei sanierungsbedürftigen Liegenschaften praktisch unmöglich, sodass zumindest eine Frist zur Renovierung eingeräumt werden muss. Wird die Liegenschaft hingegen einfach über Jahre hinweg nicht genutzt, bewohnt oder umgebaut und werden lediglich Pläne erstellt und nur die Absicht geäussert, die Liegenschaft zu einem unbestimmten Zeitpunkt zu beziehen, ist bereits das Erfordernis der dauernden Selbstnutzung nicht erfüllt, sodass die Inanspruchnahme eines beliebigen Zeitraumes bis

zum Einzug von vorne herein gesetzlich nicht gedeckt sein kann. Insofern ist auch im Falle von § 82 Abs. 2 StG im gegebenen Fall von einer zeitlichen Beschränkung von zwei Jahren auszugehen.

5. Die Erhebung der Handänderungssteuer und der Grundstückgewinnsteuer beruhen auf ähnlichen resp. gleichen Grundsätzen, sodass sich ein Blick in die Rechtsprechung letzterer daher rechtfertigt, zumal es sich bei beiden Steuern um praktisch identische Gesetzestexte handelt.

Das Bundesgericht führte im Zusammenhang mit der Beurteilung eines Falles zur Grundstückgewinnsteuer in Bezug auf die Frist aus, dass bei den Kantonen, welche die Ersatzbeschaffungsfrist konkretisiert haben, die Spanne von einem bis zu fünf Jahren reicht. Gewisse Kantone gewähren eine Fristverlängerung, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Verzögerung nicht vom Steuerpflichtigen zu vertreten ist. Die Zweijahresfrist entspricht dem, was auch sonst vielfach unter einer «angemessenen Frist» verstanden wird und ist nicht zu beanstanden (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 2C\_215/2008 vom 21. August 2008, E. 3.2 mit weiteren Hinweisen).

In Bezug auf die zweijährige Frist ist der vom Bundesgericht erwähnte Aspekt betreffend die vom Steuerpflichtigen zu vertretenden Verzögerungen von Bedeutung. Im vorliegenden Fall hat der Pflichtige in seinem Rekurs ausgeführt, dass aufgrund des Alters der Liegenschaft und des Frostschadens eine umfassende Sanierung nötig würde. Die dazu benötigte Ausnahmegewilligung lag im Juni 2009 bereits vor. Danach sind gemäss Schilderung des Pflichtigen mehrere Projekte ausgearbeitet worden, wobei er feststellen musste, dass die Sanierungsarbeiten kostenintensiver würden als ursprünglich geplant. Die Einreichung des Baugesuchs war gemäss der jüngsten Eingabe des Pflichtigen auf Anfang des laufenden Jahres, also vier Jahre nach dem Kauf geplant. Die aufgeführten Gründe stellen klarerweise vom Pflichtigen selbst verschuldete Gründe dar, die es ihm bis anhin nicht ermöglicht haben, die Sanierung der im Jahre 2008 erstandenen Liegenschaft zu beginnen. Jedenfalls liegt der Grund, dass die vorhandenen Mittel zur Sanierung der Liegenschaft nicht ausreichen werden, wie auch die Tatsache, dass über vier Jahre Projekte zwar ausgearbeitet, jedoch bislang nicht in die Tat umgesetzt worden sind, in der eigenen Rechtsphäre des Pflichtigen.

6.a) Ergibt sich nach § 146 Abs. 1 StG aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins seit Fälligkeit gemäss § 135 Absätze 1 bis 3 als Nachsteuer eingefordert. Wegen ungenügender Bewertung allein kann keine Nachsteuer erhoben werden. Das Recht, ein Nachsterverfahren einzuleiten, erlischt 10 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieb oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Abs. 2).



b) Damit eine Nachsteuer erhoben werden kann, muss somit die in Frage stehende Einschätzung erstens rechtskräftig sein, zweitens ungenügend ausgefallen sein und drittens auf im Einschätzungszeitpunkt nicht bekannte Tatsachen oder Beweismittel oder ein Verbrechen oder Vergehen zurückzuführen sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3 A. Zürich 2013 160 N 9).

c) Bei rechtskräftigen Veranlagungen ist eine einfache Nachforderung von Steuerbeträgen, die nicht durch die Verfügung gedeckt sind, nicht möglich. Das Prinzip der Rechtskraft wird jedoch in den Gesetzen regelmässig durchbrochen, indem auch dem Fiskus die Möglichkeit gegeben wird, die Verfügung unter bestimmten Voraussetzungen zu seinen Gunsten abzuändern und einen zusätzlichen Steuerbetrag (samt Zins) als Nachsteuer einzufordern (Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 36 N 22). Die Nachsteuer ist die «Mehrsteuer», welche sich gegenüber der ursprünglich veranlagten Steuer ergibt. Mit dem Nachsteuerverfahren soll der vom Fiskus durch die ungerechtfertigte Verkürzung der Steuer erlittene Steuerausfall ausgeglichen werden, doch darf die Nachsteuer nicht zur Überbesteuerung des Pflichtigen führen (vgl. Schneider/Merz in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 146 N 1). Von den im ordentlichen Veranlagungsverfahren erhobenen Steuern unterscheidet sich die Nachsteuer nur in formeller Hinsicht (vgl. Vallender in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 53 StHG N 2). Die Nachsteuer hat von ihrer Natur her somit keinen pönalen Charakter und ist demnach weder mit einer Busse verbunden noch setzt sie das Verschulden des Steuerpflichtigen voraus (Schneider/Merz, in: a.a.O., 147 N 2).

d) Die Überprüfung der Sachlage hat ergeben, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nachträglich weggefallen sind. Demzufolge hat die Steuerverwaltung vorliegend die Handänderungssteuer zu Recht im Nachsteuerverfahren erhoben. Die Berufung auf den Vertrauensschutz gemäss Art. 5 Abs. 3 und 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) ist demnach ausgeschlossen.

7. Zusammenfassend ist aufgrund des bisher Ausgeführten festzuhalten, dass die Formulierung in § 82 Abs. 2 StG zwar eine zeitliche Beschränkung vermissen lässt. Die Sachlage ist jedoch auch im systematischen Zusammenhang mit § 82 Abs. 3 StG zu beurteilen, in welchem eine zweijährige Frist vorgesehen ist. Eine neu erstandene Liegenschaft wird nach einer kurzen Renovationszeit regelmässig noch vor Ablauf von zwei Jahren bezogen. Im Falle einer Ersatzbeschaffung ist die Situation insofern anders, als dass zwei Rechtsgeschäfte zeitlich miteinander zu koordinieren sind, die sich durchaus überschneiden können und wo Kauf und Verkauf der beiden Liegenschaften zeitlich nicht völlig aufeinander abgestimmt werden können. Die Zweijahresfrist trägt u.a. auch diesem Aspekt Rechnung. Es ist demnach auch nicht einzusehen, weshalb ein Steuerpflichtiger, der eine Ersatzbeschaffung tätigt, lediglich zwei Jahre Zeit haben soll, um eine neue Liegenschaft steuerfrei zu erwerben und zu beziehen, währenddem ein Steuerpflichtiger, der erstmals Wohneigentum erwirbt, beliebig lange zuwarten kann, um in die neu erstandene Liegenschaft einzu-

ziehen und diese selbst zu bewohnen, wobei hier zudem das Erfordernis des dauernden Selbstbewohnens erfüllt sein muss. Letztlich geht es darum, eine in beiden Fällen neu gekaufte Liegenschaft innert angemessener Frist selbst zu beziehen. Die Angemessenheit der Frist von zwei Jahren wurde auch vom Bundesgericht geschützt. In gewissen Fällen wird diese Frist von der kantonalen Steuerverwaltung kontrolliert, wobei sie unter Umständen in begründeten Ausnahmefällen angemessen verlängert werden kann. Dass der Pflichtige vorliegend die in Frage stehende Liegenschaft zu keinem Zeitpunkt selbst bewohnt hat, ist unbestritten. Das subjektive Zeitbedürfnis des Pflichtigen von über vier Jahren sprengt den Rahmen der Angemessenheit und führt im Ergebnis zu einer nicht sachgerechten Steuerbefreiung. Die Handänderungssteuer wurde dem Gesagten zufolge zu Recht im Nachsteuerverfahren erhoben.

Aus all diesen Gründen ist der Rekurs abzuweisen.

8. 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]).

*Demgemäss wird erkannt:*

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