



**Entscheid vom 23. August 2013 (510 13 30)**

---

**Handänderungssteuer / Ersatzbeschaffung**

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. L. Schneider, M. Zeller, J. Felix, Dr. P. Leumann, Gerichtsschreiberin i.V. D. da Silva

Parteien **A.**,

**Rekurrent**

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33,  
4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

betreffend **Handänderungssteuer**

## **Sachverhalt:**

1. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 12/3947 V vom 6. Februar 2013 wurde dem Pflichtigen eine Handänderungssteuer von Fr. 9'562.-- auferlegt.

2. Mit Schreiben vom 14. Februar 2013 erhob der Pflichtige dagegen Einsprache und begehrte sinngemäss die Aufhebung der Handänderungssteuerverfügung. Zur Begründung brachte er vor, es habe kein Verkauf stattgefunden, sondern lediglich eine güterrechtliche Auseinandersetzung. Seine Ex-Frau habe eine bestehende Hypothek übernommen. Er selbst habe ein Doppeleinfamilienhaus am B. in C. gekauft und für dieses ordnungsgemäss die Handänderungssteuer bezahlt.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 13. März 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, am 7. November 2012 habe der Pflichtige einen Kaufvertrag abgeschlossen, in welchem die Parzellen Nr. D. und E. zum Kaufpreis von Fr. 765'000.-- verkauft worden seien. Die Kaufsumme sei durch die Übernahme des Schuldbriefes im Betrag von Fr. 660'000.-- und Zahlung von Fr. 105'000.-- beglichen worden. Somit sei ein Kaufvertrag abgeschlossen worden, welcher eine Handänderung zur Folge habe. Die Handänderungssteuer werde zwar bei Verkäufen oder anderen Übertragungen zwischen Ehegatten nicht erhoben, aber die Käuferin sei die Ex-Ehefrau. Die Scheidung sei am 17. März 2011 erfolgt, womit der Kauf nach dem Scheidungszeitpunkt stattgefunden habe. Bei diesem Befreiungstatbestand spiele es keine Rolle, ob der Kauf im Zusammenhang mit dem Güterrecht erfolgt sei oder nicht. Entscheidend sei lediglich, ob die Parteien im Zeitpunkt des Kaufs verheiratet gewesen seien.

4. Mit Schreiben vom 25. März 2013 an die Steuerverwaltung, welches von dieser zuständigkeitshalber am 18. April 2013 als Rekurs an das Steuergericht überwiesen wurde, führte der Pflichtige aus, dass das Objekt an der F. in C. Gegenstand einer güterrechtlichen Auseinandersetzung aufgrund der Scheidung gewesen sei. Er habe kein Geld für die Wohnung erhalten. Es sei für ihn unklar warum er eine Handänderungssteuer zahlen müsse, da er sich eine neue Liegenschaft gekauft habe, welche teurer sei als die Wohnung an der F..

5. Mit Vernehmlassung vom 8. Mai 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die Ehe des Pflichtigen sei am 17. März 2011 geschieden worden. Der Kaufvertrag hingegen sei erst am 7. November 2012, also mehr als eineinhalb Jahre nach der Scheidung, abgeschlossen worden. Allerdings erscheine es gerechtfertigt, dass eine Handänderung im Rahmen einer güterrechtlichen Auseinanderlegung auch dann als Befreiungsgrund gelte, wenn die tatsächliche Übertragung der Liegenschaft erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolge. Die Pflicht für die Erbringung eines solchen Nachweises obliege dabei dem Rekurrenten. Es seien keine Belege, eingereicht worden, aus welchen klar hervorgehe, dass die Wohnung im Rahmen der güterrechtlichen Teilung an die Ehefrau abgetreten worden sei. Daher sei von einer gewöhnlichen Handänderung zwischen unabhängigen Parteien auszugehen. Dies auch deshalb, weil der Rekurrent als Gesellschafter und Geschäftsführer der G.-GmbH C. im Immobiliensektor tätig sei und ein Interesse daran habe, die von der G.-GmbH erstellten Wohnungen zu verkaufen.

6. Mit Schreiben vom 15. Juli 2013 führte der Rekurrent aus, dass er im Jahr 2008 die G.-GmbH gegründet habe. Er habe zwei Mehrfamilienhäuser am H. in C. erstellt, sei später in eine der dort errichteten Wohnungen eingezogen und habe sie am 15. März 2011 verkauft. Im März 2011 sei er dann an die F. umgezogen. Diese habe Fr. 765'000.-- gekostet. Im Juli 2011 sei auch die Ex-Frau in diese Wohnung eingezogen und er habe bis zum 1. Juli 2012 mit ihr zusammen gelebt. Im Januar 2013 habe er das Haus B. gekauft und sei dort auch eingezogen. Für die Wohnung an der F. habe er keinen Franken bekommen, da die Hypothek von der Wohnung von der Ex-Frau übernommen worden sei.

7. Mit Schreiben vom 16. Juli 2013 verzichtete die Steuerverwaltung auf eine zweite Vernehmlassung.

## **Das Steuergericht zieht in Erwägung:**

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 zu Recht eine Handänderungssteuer gemäss § 81 StG erhoben hat.

3. 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.

a) Grundvoraussetzung für eine Steuerbefreiung 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 unbebauten 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 (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 510 12 3 vom 8. Juni 2012, E. 3a).

Die Steuerbefreiung wird auch gewährt, wenn das Ersatzobjekt zum Voraus im Hinblick auf die Veräusserung der bisherigen Liegenschaft erworben wurde (sog. Vorausbeschaffung). Der enge Zusammenhang zwischen den beiden Vorgängen (Erwerb bzw. Bau 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. Auflage Zürich 2013, § 216 N 264 ff.; Richner in: Schweizerische Zeitschrift für Beurkundungs- und Grundbuchrecht, 85. Jahrgang, S. 80 f.).

Die Steuerfolgen sind unterschiedlich je nach Umfang der Erlösverwendung. Eine bloss teilweise Verwendung des Erlöses für das Ersatzobjekt führt nur zu einer anteilmässigen Steuerbefreiung. Es gilt dabei die sogenannte absolute Methode. Nach dieser Methode kommt es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts darauf an, wieviel des beim Verkauf des ursprünglichen Grundstücks erzielten Gewinns in das Ersatzobjekt reinvestiert wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 216 N 272; Kreisschreiben [KS] Nr. 19 der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] vom 31. August 2001).

b) Das Gesetz verlangt, dass eine selbstbewohnte Liegenschaft 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. StGE Nr. 510 12 17 vom 11. Mai 2012 E. 3b).

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 des Steuerpflichtigen handeln (vgl. Steuer Revue [StR], Nr. 1/2005, S. 79).

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. Eine Steuerbefreiung 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 hinausgehend - durch besondere Gründe gerechtfertigt ist. Entscheidend ist letztlich, dass die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist (vgl. StGE Nr. 510 12 17 vom 11. Mai 2012 E. 3b).

Eine Steuerbefreiung kann nur gewährt werden, wenn sowohl das veräusserte als auch das als Ersatz erworbene oder gebaute Grundstück dauernd und ausschliesslich vom Steuerpflichtigen selbstbewohnt wird. Wie das veräusserte Grundstück muss auch das Ersatzgrundstück dieselben Voraussetzungen erfüllen (vgl. Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 73 N 46 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 333 f.; Richner, a.a.O., S. 82).

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 StGE Nr. 73/2002 vom 13. September 2002, E. 6 und 7, Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 73 N 46).

d) Vorliegend waren der Pflichtige und seine Ex-Frau Gesamteigentümer einer Liegenschaft am I. in C.. Diese eheliche Liegenschaft wurde mit öffentlich beurkundetem Vertrag am 14. April 2011 zu einem Kaufpreis von Fr. 590'000.-- verkauft. Bewohnt hat der Pflichtige

diese Liegenschaft gemäss Angaben des Einwohneramtes C. vom 01. Juli 2004 bis zum 30. Mai 2011. Laut Angaben des Pflichtigen bewohnte er zwischenzeitlich eine von ihm erworbene Liegenschaft am H. in C. und verkaufte diese alsbald wieder. Ab dem 31. Mai 2011 bis zum 31. Juli 2012 bewohnte der Pflichtige dann gemäss Einwohneramt C. die von ihm für Fr. 765'000.-- gekaufte Stockwerkeigentumswohnung an der F. in C. (Parzellen Nr. D. und E.). Diese Liegenschaft verkaufte er alsdann am 7. November 2012 mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag an seine Ex-Frau für einen Kaufpreis von Fr. 765'000.--. Die Kaufsumme wurde durch die Übernahme des Schuldbriefes im Betrag von Fr. 660'000.-- und Zahlung von Fr. 105'000.-- regliert. Fortan bewohnte er gemäss Einwohneramt C. ab dem 1. August 2012 eine Liegenschaft am B. in C.. Diese vom Pflichtigen jetzt bewohnte Liegenschaft am B. ist gemäss Grundbucheintrag seit dem 18. Februar 2013 in seinem Alleineigentum.

Sowohl die Liegenschaft am I. in C., als auch die Liegenschaft am B. in C. wurden bzw. werden vom Pflichtigen unbestrittenermassen dauernd und ausschliesslich selbst bewohnt. Anderer Ansicht ist das Steuergericht bezüglich der strittigen Liegenschaft an der F. in C.. Nach dem Auszug aus der Liegenschaft am I. bewohnte der Pflichtige in einer kurzen Zeitspanne sowohl eine Liegenschaft am H., als auch eine an der F. bevor er sich schliesslich am I. in C. niederliess. Mit dem Hintergrund der Tätigkeit des Pflichtigen im Immobiliensektor, seiner familiären Situation und aus dem Gesamtverlauf und der Häufigkeit der Wohnungswechsel ist das Kriterium der Absicht des dauernden Verbleibs bei der Liegenschaft an der F. in C. nicht gegeben. Der Rekurs des Pflichtigen ist in diesem Punkt abzuweisen.

4. Weiter bleibt zu prüfen, ob der Verkauf der Liegenschaft gemäss § 82 Abs. 1 lit. d StG als handänderungssteuerfrei zu qualifizieren ist und damit von der Steuerverwaltung keine Handänderungssteuer hätte erhoben werden dürfen.

a) Die Handänderungssteuer wird nach § 82 Abs. 1 lit. d StG nicht erhoben bei Verkäufen oder anderen Übertragungen unter Eltern und Kindern oder Pflegekindern, unter Stiefeltern, unter Schwiegereltern und Schwiegerkindern, unter Grosseltern und Grosskindern sowie unter Ehegatten.

Als Ehegatten gelten die Parteien, solange sie verheiratet sind, ebenso wie faktisch oder gerichtlich getrennte Partner. Wenn in einem Scheidungsurteil auf die güterrechtliche Auseinandersetzung verwiesen wird und das Scheidungsurteil im Scheidungspunkt bereits in Rechtskraft erwachsen ist, können sich auch geschiedene Partner auf diese Bestimmung berufen, sofern durch die Grundstückübertragung güterrechtliche Ansprüche abgegolten werden. Entsprechend

werden auch Handänderungen im Rahmen des Vollzugs von Scheidungs-, Trennungs- oder Ungültigerklärungsurteilen behandelt (vgl. Kreisschreiben der Finanzdirektion Zürich über den Aufschieb der Grundstückgewinnsteuer bei Handänderungen unter Ehegatten und die Befreiung von der Handänderungssteuer bei Handänderungen zwischen Ehegatten sowie zwischen Eltern und Nachkommen, in: StR Nr. 12/2001, S. 860; Christian Schöniger, Die Handänderungssteuer des Kantons Basel-Stadt, Diss. Basel 1992, § 15, S. 208 f.).

b) Die Liegenschaft an der F. in C. wurde am 7. November 2012 mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom Pflichtigen an seine von ihm geschiedene Frau verkauft. Die Ehe des Pflichtigen wurde gemäss Scheidungsurteil am 17. März 2011 geschieden. Im Zeitpunkt des Verkaufs der besagten Liegenschaft war der Pflichtige bereits ca. eineinhalb Jahre von seiner Ehefrau geschieden. Weder im Kaufvertrag noch im Scheidungsurteil lassen sich Hinweise bezüglich einer Übertragung von Grundeigentum aus einer güterrechtlichen Auseinandersetzung finden. Ebenso wenig konnte der Pflichtige Belege einreichen, aus welchen hervorgeht, dass die Liegenschaft im Zuge der güterrechtlichen Teilung an die Ehefrau abgetreten wurde. Aus Mangel an Beweisen ist demnach von einer gewöhnlichen Handänderung zwischen unabhängigen Parteien auszugehen, insbesondere deshalb, weil der Pflichtige im Immobiliensektor tätig ist und auch aus beruflichen Gründen ein Interesse daran haben kann, die von der G.-GmbH erstellten Liegenschaften an Dritte oder Verwandte zu veräussern. Ob eine Handänderung im Rahmen einer güterrechtlichen Auseinandersetzung auch dann als Befreiungsgrund gilt, wenn die tatsächliche Übertragung der Liegenschaft erst einige Zeit nach der Scheidung erfolgt, kann daher im vorliegenden Fall offen bleiben. Der Rekurs ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Besteuerung der Handänderung gemäss § 81StG zu Recht erfolgte. Der Rekurs erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist abzuweisen.

5. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen.



**Demgemäss wird erkannt:**

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
  2. Dem Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
  3. Mitteilung an den Rekurrenten (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin i.V.:

C. Baader

D. da Silva