



Entscheid vom 22. November 2013 (510 13 45)

Widerruf Veranlagungsverfügung / Bausparplan

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichterin Margrit Elbert, Steuer-
richter Jörg Felix, Markus Zeller, Robert Richner, Gerichtsschreiberin
I. Wissler

Parteien A. B.,

Rekurrentin

gegen

Taxations- und Erlasskommission, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2010**



Sachverhalt:

1. Mit Veranlagung vom 21. Juni 2012 zur Staatssteuer 2010 wurde die Pflichtige definitiv veranlagt. Mit Schreiben gleichen Datums widerrief die Steuerverwaltung die Verfügung und veranlagte die Pflichtige erneut unter Aufrechnung des in den Bausparplan eingezahlten Betrages in Höhe von Fr. 79'541.--. Hiergegen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 6. August 2012 Einsprache, welche mit Einsprache-Entscheidung vom 14. Januar 2013 abgewiesen wurde. Mit Schreiben vom 13. Februar 2013 stellte die Rekurrentin ein Gesuch an die Taxationskommission und beehrte, die Frist für die Ersatzbeschaffung sei um 2 Jahre zu verlängern.

Zur Begründung führte sie u.a. aus, zusammen mit ihrem Lebenspartner habe sie im Jahre 2008 zwei grosse Parzellen in C. gekauft. Im Jahre 2009 hätten sie sich entschieden kurzfristig die Wohnung in der D. zu renovieren und dort einzuziehen. Da der Wohnraum realisiert worden sei, habe sie den Wohnsparplan aufgelöst und das Geld sei in diese Liegenschaft geflossen. Im Jahre 2010 habe der Lebenspartner geäußert, dass er die Liegenschaft nicht mehr wolle. Sie habe sich dann entschlossen den anderen Anteil zu kaufen. Dafür hätte sie mit ihrem Bruder zusammen die "E. AG" gegründet. An der Situation der selbstbewohnten Wohnung habe sich nichts geändert. Die Aufrechnung des in den Wohnsparplan eingezahlten Betrages habe zur Folge, dass Fr. 13'301.45 nachzuzahlen seien.

2. Mit Entscheid vom 25. März 2013 wies die Taxationskommission das Gesuch um Fristverlängerung des Wohnsparplans für die Ersatzbeschaffung um zwei Jahre ab. Zur Begründung führte sie aus, gemäss § 183 StG könne die kantonale Taxationskommission im Einschätzungsverfahren von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen, wenn sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergebe. Als Härtefälle kämen nach konstanter Praxis und Rechtsprechung jedoch nur solche in Betracht, für die die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten, stossenden Belastung führe, weil der Gesetzgeber für den in Frage stehenden, ganz speziellen Fall die steuerlichen Konsequenzen seiner Normierung nicht habe voraussehen können bzw. so nicht habe wollen. Es sei verständlich, dass die daraus folgende Nachbesteuerung des Bausparkapitals subjektiv als Härte empfunden werde, dennoch bedeute die Konsequenz in der steuerlichen Beurteilung der Einkommenssituation der Rekurrentin allein zumindest keine Härte im Sinne von § 183 StG, die der Gesetzgeber so nicht habe voraussehen können oder wollen.

Der Verkauf an die eigene AG bilde keine Ersatzbeschaffung zu privaten Zwecken und aktuelle Unterlagen oder Belege über unternommene Anstrengungen zur Ersatzbeschaffung von Wohneigentum seien keine eingereicht worden. Aufgrund der fehlenden gesetzlichen Voraussetzungen könne keine Fristverlängerung des Wohnsparplans für die Ersatzbeschaffung gewährt werden. Das Gesuch sei daher abzuweisen.

3. Mit Schreiben vom 27. Mai 2013 erhob die Pflichtige Rekurs und begehrte, 1. Es sei der Widerruf der Veranlagungsverfügungen zur Staats- und Gemeindesteuer 2010 vom 21. Juni 2012 aufzuheben bzw. dessen Unzulässigkeit festzustellen. 2. Es sei festzustellen, dass die Veranlagungsverfügungen zur Staats- und Gemeindesteuer 2010 vom 21. Juni 2012 rechtskräftig seien und die nachträgliche Besteuerung des Bausparguthabens von Fr. 79'541.- vom 26. Juli 2012 zu Unrecht erfolgt sei. 3. Eventualiter sei auf die nachträgliche Besteuerung des Sparguthabens von Fr. 79'541.-- nach Massgabe von § 183 des Steuergesetzes zu verzichten. 4. Subeventualiter sei die nachträgliche Besteuerung des Sparguthabens von Fr. 79'541.-- aufzuheben und die gesetzlich nicht geregelte Frist für den Erwerb eines Ersatzobjektes in der Schweiz um zwei Jahre zu verlängern.

Zur Begründung führte sie aus, mit Kaufvertrag vom 11. August 2008 habe sie mit ihrem damaligen Lebenspartner die Parzellen 1345 (Lagerhalle) und 839 (Fabrikgebäude) GB C. zu hälftigem Miteigentumsanteil erworben. Die Wohnung habe sich im Gebäude Nr. 5 befunden (Parzelle 839). Nach der Auflösung der Partnerschaft seien die Parzellen 1345 und 839 auf die ihr gehörende E. AG übergegangen, wobei sich an ihrer Wohnsituation nichts geändert habe.

§ 29^{bis} StG schreibe nicht vor, in welcher Form das Wohneigentum zu halten sei, ob direkt oder indirekt über eine vom Wohneigentümer beherrschte Aktiengesellschaft. Als Handänderung gelte gemäss § 81 StG jedes Rechtsgeschäft, das hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirke d.h. auch die Veräusserung von Aktien einer Immobiliengesellschaft. Dementsprechend werde die Handänderungssteuer nicht erhoben bei Umstrukturierungen gemäss § 82 Abs. 1 lit. h. StG. E contrario sei daraus abzuleiten, dass keine eigentliche Handänderung stattfinde, wenn die wirtschaftliche Verfügungsgewalt beibehalten werde. Umso mehr gelte dies für das Bausparen gemäss § 29^{bis}, wo das faktische Wohnen, die Selbstbenutzung, der massgebliche Anknüpfungspunkt sei. Die E. AG, sei eine reine Immobiliengesellschaft, deren Aktiven weitestgehend nur aus den beiden Liegenschaften bestehen würden.

Sollte in casu die beanstandete Nachbesteuerung überhaupt zulässig sein, was hiermit bestritten werde, sei ohne Zweifel ein Härtefall gemäss § 183 StG gegeben.

Der Widerruf der Steuerveranlagung vom 26. Juni sei ohnehin zu Unrecht erfolgt. Der Steuerverwaltung seien alle wesentlichen Tatsachen vorgelegen. Sollte das Steuergericht wider Erwarten der Meinung sein, dass dies zu Recht erfolgt sei bzw. dass die Taxationskommission trotz aller dargelegten Umstände zu Recht keinen Härtefall gemäss § 183 StG angenommen habe, so sei auf die gesetzlich nicht geregelte Frist für eine Ersatzbeschaffung zurückzukommen. Die Steuerverwaltung, habe ihr in Aussicht gestellt, dass sie eine Fristverlängerung erhalten werde. Tatsächlich habe sie sich nach einem Ersatzobjekt umgeschaut. Falls erforderlich, könne ihr die „E. AG“ ein lebenslängliches Wohnrecht einräumen, dessen Kapitalwert mit ihrem Aktionärsguthaben verrechnet werden könne.

4. Mit Vernehmlassung vom 21. Juni 2013 beantragte die Taxationskommission die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die kantonale Taxationskommission könne gemäss § 183 StG im Veranlagungsverfahren von der gesetzlichen Ordnung nur dann in angemessener Weise abweichen, wenn sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmung im Einzelfall eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergebe. Als Härtefall im Sinne von § 183 StG komme nach konstanter Praxis und Rechtsprechung jedoch nur ein solcher in Betracht, für den die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten und deshalb stossenden Belastung führe, weil der Gesetzgeber für den in Frage stehenden, ganz speziellen Sachverhalt die steuerlichen Konsequenzen nicht vorausgesehen habe bzw. nicht habe voraussehen können.

Aufgrund der klaren gesetzlichen Bestimmung von § 29^{bis} StG, gemäss welcher eine Spardauer von maximal zehn Jahren und einer zusätzlichen Verwendungsfrist von zwei Jahren vorgesehen sei, sei es der Taxationskommission nicht möglich, in Anwendung von § 183 StG die Spardauer oder die steuerfreie Verwendung des angesparten Wohnbausparkapitals beliebig zu verlängern. Lediglich dort, wo es dem Bausparer aus objektiven Gründen, die er nicht durch eigenes Verschulden zu verantworten habe, nicht möglich gewesen sei, das Wohneigentum innert der zweijährigen Vollzugsfrist zu verwirklichen, habe die Taxationskommission in speziellen Ausnahmefällen unter Anwendung von § 183 StG jeweils eine Verlängerung von einem Jahr zugelassen. Dabei müsse es sich um unverschuldete Hindernisse handeln. Der Härtefall müsse sich daher auf vom Gesetzgeber nicht voraussehbare objektive Gründe stützen können, nicht aber auf persönliche Umstände. Dass kein selbstgenutztes Wohneigentum mehr vorhanden sei

(Grundbucheintrag sei massgebend), führe zu einer Nachbesteuerung des angesparten Bau-
sparkapitals. Das Wohneigentum liege hier neu in den Händen der juristischen Person, welche
die im Geschäftsgebäude liegende Wohnung nicht selbst nutze, sondern ihrer Aktionärin ver-
mietete. Mit dem Verkauf an die eigene AG sei das Wohneigentum aufgegeben worden.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 183 Abs. 2 des Gesetzes über die Staats- und Gemein-
desteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 zur Beurteilung des vorliegen-
den Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vor-
liegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und
Richtern beurteilt.

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

2. Zunächst ist zu beurteilen, ob die Steuerverwaltung die Veranlagungsverfügung zur
Staats- und Gemeindesteuer 2010 vom 21. Juni 2012 mit Schreiben vom 21. Juni 2012 widerru-
fen durfte.

a) Gemäss § 122 Abs. 1 können der Steuerpflichtige und, bezüglich der Staats- und
Gemeindesteuer, die Gemeinden innert 30 Tagen nach der Eröffnung der Veranlagung bei der
kantonalen Steuerverwaltung schriftlich Einsprache erheben.

b) Bei den durch die Verwaltungsbehörden veranlagten Steuern werden die Veran-
lagungsverfügungen nach unbenütztem Ablauf der Rechtsmittelfrist regelmässig formell rechts-
kräftig. Formelle Rechtskraft der Verfügung bedeutet Unanfechtbarkeit: Der Steuerpflichtige
kann die Verfügung nicht mehr mit einem Rechtsmittel anfechten. Die Veranlagungsverfügun-
gen sind ausserdem auch für die Steuerbehörde rechtsbeständig, was bedeutet, dass die Steu-

erbehörde sie von sich aus nicht mehr abändern darf (Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. I, Bern/ Stuttgart/Wien, 9. Aufl., 2001, § 36 N. 3; Jürg Martin, Leitfaden für den Erlass von Verfügungen, Zürich, 1996, S. 185; Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 9/1995 vom 6. Januar 1995). Begründet wird die erschwerte Abänderbarkeit solcher Verfügungen mit dem Gebot der Rechtssicherheit und damit, dass sie aufgrund eines Veranlagungs- oder Ermittlungsverfahrens ergehen, bei dem der Sachverhalt besonders eingehend untersucht wird, und sie das Steuerrechtsverhältnis ähnlich einem Urteil für einen zeitlich abgeschlossenen und einmaligen Sachverhalt regeln. Auf einen Veranlagungsentscheid kann daher nur ausnahmsweise zurückgekommen werden, nämlich dann, wenn ein gesetzlicher Revisionsgrund erfüllt ist.

Diese Überlegungen zwingen jedoch nicht zur Annahme, dass die Steuerfestsetzung auch während der laufenden Rechtsmittelfrist unabänderlich sein muss. Der Steuerpflichtige hat bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist sogar seitens der Behörden mit einer Beschwerde zu rechnen. Solange das Schicksal einer Veranlagungsverfügung aber derart in der Schwebe ist, kann er sich nicht auf die Rechtssicherheit berufen. Angesichts der grossen Zahl solcher Verfügungen ist es zwingend, dass dem objektiven Recht in einem einfachen und raschen Verfahren zur Durchsetzung verholfen wird. Der Veranlagungsbehörde muss es deshalb möglich sein, während der Einsprachefrist auf eine nicht angefochtene Verfügung zurückzukommen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 121 II 273, E. 1 bb, www.bger.ch; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 5. Dezember 2009, 510 08 84, E 3, StGE 510 12 29 vom 19. Oktober 2012, www.bl.ch/steuergericht).

c) Die Steuerverwaltung widerrief die Veranlagung zur Staatssteuer 2010 mit Schreiben vom 21. Juni 2012 und somit am selben Tag, an dem die Veranlagung erstellt und versandt worden ist. Insofern erfolgte der Widerruf der Veranlagung seitens der Steuerverwaltung innert der laufenden Rechtsmittelfrist und ist somit rechtens. Daraus folgt auch, dass die Veranlagungsverfügung vom 21. Juni 2012 aufgrund des Widerrufs nicht rechtskräftig werden konnte.

3. Die Rekurrentin macht weiter geltend, dass die nachträgliche Besteuerung des Bausparguthabens von Fr. 79'541.-- vom 26. Juli 2012 zu Unrecht erfolgt sei.

a) Gemäss § 29^{bis} Abs. 1 StG können gebundene Sparrücklagen, die geäufnet werden, um erstmalig ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum in der Schweiz zu beschaffen, in der doppelten Höhe der Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen gemäss Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a der bundesrätlichen Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen vom 13. November 1985 (BVV 3) von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden.

Der Abzug kann während 10 Jahren geltend gemacht werden. Die Kalenderjahre 1999 und 2000 werden bei der Berechnung der Spardauer nur dann berücksichtigt, wenn in diesen Jahren Rücklagen gemacht wurden (Abs. 2).

Gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten können diesen Abzug je für sich beanspruchen (Abs. 3).

Die Bausparrücklagen dürfen nur bei einer dem schweizerischen Bankengesetz unterstellten Bank angelegt werden (Abs. 4).

Während der Dauer der Bausparrücklagen ist der auf dem Sparkapital anwachsende Zins von der Einkommenssteuer, das Sparkapital von der Vermögenssteuer befreit (Abs. 5).

Wird das Bausparkapital nicht innert zwei Jahren nach Ablauf der maximalen Spardauer oder ab dem Zeitpunkt eines früheren Rückzuges zweckgemäss verwendet, erfolgt bei Fristablauf eine Nachbesteuerung als Einkommen (Abs. 6).

Die Nachbesteuerung des angesparten Kapitals inklusiv Zinsen erfolgt unter Mitberücksichtigung des übrigen Einkommens und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz, der sich ergibt, wenn das Sparkapital durch die Anzahl der Sparjahre geteilt wird (Abs. 7).

b) Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) wurde mit dem BG vom 15.12.2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis u.a. mit der Bestimmung des Art. 72d "Belassen des Bausparabzugs" ergänzt, welche es insbesondere dem Kanton Basel-Landschaft ermöglichte, sein Modell für steuerlich begünstigtes Bausparen einstweilen, d.h. befristet bis Ende 2004 weiterzuführen.

Aufgrund der damals noch hängigen parlamentarischen Initiativen welche sich mit der Problematik des Bausparens befassten, hat der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft seither jedes Jahr beschlossen, übergangsweise den Bausparabzug zum Abzug zuzulassen. Mit Auszug aus dem Protokoll orientierte der Regierungsrat im Mai 2009, dass in

der Zwischenzeit die vom "Schweizerischen Initiativkomitee für die eidgenössische Bauspar-Initiative" eingeleitete Volksinitiative mit über 140'000 gesammelten Unterschriften Ende September 2008 beim Bund eingereicht worden sei. Dieses Volksbegehren solle den Kantonen schweizweit die Einführung eines steuerbegünstigten Bausparmodells auf der Basis des seit 18 Jahren im Baselbiet praktizierten Bausparens ermöglichen. Das dürfe als klares Signal für eine sich abzeichnende Bundeslösung aufgefasst werden, umso mehr als auch die vom schweizerischen Hauseigentümerverband lancierte Bauspar-Initiative "Eigene vier Wände dank Bausparen" mit über 120'000 gültigen Unterschriften gegen Ende Februar 2009 zustande gekommen sei. Vor diesem Hintergrund komme der Regierungsrat zum Schluss, dass der Bausparabzug im Sinne einer Übergangslösung nicht nur für das Jahr 2009, sondern bis zum definitiven Volksentscheid auf Bundesebene weiterhin zuzulassen sei (vgl. Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Basel-Landschaft Nr. 0760 vom 19. Mai 2009).

Die Initiative „Eigene vier Wände dank Bausparen in der Schweiz“ wurde mit Abstimmung vom 17. Juni 2012 abgelehnt. Die Steuerverwaltung publizierte hierzu die Kurzmitteilung Nr. 479 vom 19. Dezember 2012. Danach ist das steuerlich privilegierte Bausparen ab der Steuerperiode 2013 nicht mehr möglich. Spezielle Bausparkonti mit Sonderkonditionen können von den Banken aber weiterhin angeboten werden. Ebenfalls bleibt die Ausrichtung der kantonalen Bausparprämie durch das KIGA weiterhin möglich. Nur die steuerlichen Vorteile fallen per 1. Januar 2013 weg. Die Verordnung über die Nachbesteuerung von Bausparkapital vom 25. September 2012 (SGS 331.14) regelt die Übergangszeit (vgl. KM Nr. 479 vom 19. Dezember 2012). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt geht ins Jahr 2010 zurück, wo das Bausparen noch vollumfänglich möglich war.

c) Nach dem ursprünglichen Initiativtext und der Idee von Hans Rudolf Gysin sollte das Bausparmodell hauptsächlich jüngeren Familien einen steuervergünstigten Start ins Wohneigentum ermöglichen. Dieses Bausparen löste im Kanton Basel-Landschaft bei vergleichsweise geringen Steuermindereinnahmen ein Mehrfaches an Investitionen aus. Bausparen ist damit nicht nur eine echte Wohneigentumsförderung für jüngere Familien, sondern darüber hinaus auch eine hochwirksame wirtschaftsfördernde Massnahme (vgl. Parlamentarische Initiative 04.448, Bausparmöglichkeit für die Kantone; Änderung des StHG, eingereicht von Hans Rudolf Gysin am 18. Juni 2004 im Nationalrat).

Sinn und Zweck des Basellandschaftlichen Bausparmodells war es also primär Familien mit geringeren Einkommen Wohneigentum in der Schweiz zu ermöglichen. Abgesehen

davon war es nicht nur jüngeren Familien oder Familien mit geringeren Einkommen vergönnt sich am Wohnsparmmodell zu beteiligen. Profitieren konnten alle Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Kanton Basel-Landschaft.

d) Vorliegend hat die Rekurrentin im Jahre 2008 das geäußnete Bausparkapital in die Wohnung auf Parzelle 839 GB C. befindlichen Wohnung, die sie mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 11. November 2008 erworben hat, investiert. Aufgrund veränderter Lebensumstände musste die Rekurrentin die Wohnung sowie weitere Liegenschaften von ihrem damaligen Lebenspartner übernehmen. Dazu gründete sie zusammen mit ihrem Bruder die E. AG in C.. Die Aktien wurden mittels Sacheinlage der Liegenschaften mit Parzelle Nr. 839 sowie 1347 liberiert. Mit anderen Worten wurde auch die Wohnung an die neu gegründete Aktiengesellschaft übertragen und die Eigentümerschaft somit grundbuchlich geändert. Neu war nun ab 12. Oktober 2010 nicht mehr die Rekurrentin Eigentümerin der Wohnung sondern die E. AG.

e) Gemäss Kurzmitteilung Nr. 170 vom 5. Februar 1991 Ziff. 5.1.5 erfolgt bei Verkauf der mit Bausparmitteln erworbenen Liegenschaft innert einer Karenzfrist von fünf Jahren (dauernd genutztes Wohneigentum verlangt eine Selbstnutzung von mind. fünf Jahren) eine Nachbesteuerung, ausser im Falle einer Ersatzbeschaffung.

Die Rekurrentin besass die fragliche Wohnung knapp zwei Jahre lang zu Eigentum. Danach wurde die Wohnung zusammen mit einer anderen Liegenschaft auf die von ihr beherrschte E. AG übertragen. Eine Ersatzbeschaffung erfolgte nicht, was unter diesen Umständen eine Nachbesteuerung des investierten Bausparkapitals rechtfertigt. Allein schon die Übertragung der Wohnung an die Aktiengesellschaft, die mit Hilfe von Bausparkapital erworben wurde, entspricht nicht dem Grundgedanken des steuerlich privilegierten Bausparens. Zudem handelt es sich bei der Aktiengesellschaft um ein eigenes Rechtssubjekt, welches die fragliche Liegenschaft jederzeit weiterveräussern kann. Insofern ist es unerheblich dass die Aktiengesellschaft derzeit überwiegend in den Händen der Rekurrentin ist. Sie ist nach der Übertragung der Wohnung an die Aktiengesellschaft als Mieterin zu qualifizieren und nicht mehr als direkt berechnigte oder verpflichtete Eigentümerin. Steuerlich privilegiert ist in der Konsequenz auch lediglich die natürliche Person als Eigentümerin der Wohnung und nicht die Aktiengesellschaft.

Im Weiteren brachte die Rekurrentin an der heutigen Verhandlung auch vor, dass sie im Zuge der Trennung für einen Zeitraum von rund einem Jahr nicht in der Wohnung gelebt habe. Während dieser Zeit sei die Wohnung vermietet gewesen. Die Liegenschaft muss hinge-

gen dauernd selbstgenutzt sein, was mit einer wenn auch nur vorübergehenden Vermietung nicht mehr der Fall ist. Die von der Rekurrentin mit Bausparkkapital finanzierte Liegenschaft ist somit nicht während fünf Jahren selbst genutzt gewesen. Sind die Voraussetzungen, welche eine Privilegierung bereits nach zwei Jahren wegfallen lassen nicht mehr vorhanden (Verkauf an AG) und ist zudem die fünfjährige Frist noch durch eine Vermietung unterbrochen, hat konsequenter Weise eine Nachbesteuerung zu erfolgen.

4. Weiter beruft sich die Rekurrentin eventualiter auf die von der Taxationskommission abgelehnte Besteuerung nach § 183 StG.

a) Ergibt sich nach § 183 Abs. 1 StG bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung, so kann im Einschätzungsverfahren die kantonale Taxationskommission oder im Rekursverfahren das Steuergericht von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen.

Diese Bestimmung verleiht demnach der Taxationskommission und dem Steuergericht die Befugnis, in Fällen besonderer Härte die Steuerleistung niedriger anzusetzen, als die allgemeinen Regeln dies verlangen, um auf diese Weise Unbilligkeiten der gesetzlichen Ordnung auszugleichen bzw. die allzu harten Folgen einer an sich gesetzeskonformen Veranlagung zu mildern. Aufgrund des in Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) verankerten Grundsatzes der gesetzmässigen Besteuerung ist indessen bei der Anwendung dieses Ausnahmerechts grosse Zurückhaltung angezeigt (Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 168/2005 vom 18. November 2005, E. 3; StGE Nr. 85/2005 vom 24. Juni 2005, E. 3a; StGE vom 14. Januar 2011, Nr. 510 10 59, E. 5, www.bl.ch/steuergericht).

b) Als Härtefälle im Sinne von § 183 Abs. 1 StG können nach konstanter Praxis nur solche in Betracht kommen, für welche die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten Belastung führt, weil der Gesetzgeber für den betreffenden, ganz speziellen Fall die steuerlichen Konsequenzen seiner Normierung nicht vorausgesehen hat (vgl. StGE vom 16. April 2010, 510 09 67, E. 3a, vgl. auch Entscheid der Steuerrekurskommission (RKE) Nr. 157/1986, publ. in: Basellandschaftliche Steuerpraxis (BIStPr.), Bd. IX, S. 388). Neben dieser sich aus dem Gesetz ergebenden objektiven Härte muss auch eine Härte in subjektiver Hinsicht vorlie-

gen, d.h. die steuerliche Mehrbelastung muss sich für die Steuerpflichtigen auch im Verhältnis zu ihrem steuerbaren Einkommen als unbillig erweisen (RKE Nr. 115/1993, publ. in: BStPr., Bd. XII, S. 103). Je nach Steuerart und Fallgruppe ist jedoch dem subjektiven Moment unterschiedliches Gewicht beizumessen. Während bei der Einkommenssteuer aus dem Leistungsprinzip heraus dem Element der subjektiven Härte entscheidende Bedeutung zugemessen werden muss, rechtfertigt es sich, bei den Immobilien- und Objektsteuern (Grundstückgewinnsteuer, Handänderungssteuer) die Annahme eines Härtefalles allein vom Bestehen einer objektiven Härte abhängen zu lassen (vgl. RKE Nr. 136/1992, publ. in: BStPr., Bd. XI, S. 509; StGE Nr. 510 10 42 vom 15. Oktober 2010, E. 3a). Bei jeder Anwendungsprüfung des § 183 StG handelt es sich um eine Einzelfallabwägung, die auf den individuellen Verhältnissen basiert (vgl. zum Ganzen: StGE Nr. 9/2003 vom 7. März 2003, E. 3a).

c) Aufgrund des Kriteriums der objektiven Härte bedarf es dafür eines Sonderfalls, womit insbesondere ein Sachverhalt gemeint ist, der selbst dann keine besondere Regelung erfahren hätte, wenn der Gesetzgeber an derartige Sachverhalte gedacht hätte, weil es sich eben um einen Einzelfall handelt. Mit dieser Praxis soll also einer sogenannten subjektiven Ausnahmesituation individueller Art besonders Rechnung getragen werden (subjektive Härte) (vgl. Troxler, Kompetenzbereiche der Taxationskommission nach basellandschaftlichem Steuergesetz, S. 42 ff, Ziff. 2.1.2., in Basellandschaftliche Richtervereinigung BLRV, Publikation 1998).

d) Die Rekurrentin bringt vor, sie habe in der damals für sie schwierigen Situation nicht an irgendwelche Konsequenzen hinsichtlich der Wohnung gedacht. Die Ordnung der finanziellen Belange gegenüber ihrem damaligen Lebenspartner seien im Vordergrund gestanden. Damit sie ihn habe auszahlen können, sei die Gründung der Aktiengesellschaft erfolgt. An der Wohnsituation habe sich aber nichts geändert. Es ist verständlich, dass die Rekurrentin in ihrer damaligen Situation nicht an alle Eventualitäten und Konsequenzen hat denken können.

Dennoch lässt sich wie im Folgenden festgestellt wird, keine im Einzelfall sachlich ungerechtfertigten Belastung erblicken, die der Gesetzgeber nicht vorausgesehen hat.

e) Das Gesetz hat den vorliegenden Fall nicht explizit geregelt. Doch ist seit dem Jahre 1991 die Kurzmitteilung Nr. 170 vom 5. Februar 1991 publiziert, in welcher nebst anderem die Voraussetzungen, die steuerliche Behandlung, die Umstände, unter welchen eine

Nachbesteuerung zu erfolgen hat, erläutert sind. Insbesondere trifft der Fall in dem die Eigentümerschaft die mit Bausparkapital erworbene Liegenschaft nicht mindestens fünf Jahre zu Eigentum hält auf die vorliegende Fallkonstellation zu (vgl. auch Ziff. 3e). Insofern war damals bei Einführung der steuerbegünstigten, abzugsfähigen Bausparrücklagen bereits klar, dass Fälle in welchen die Liegenschaft nach einer relativ kurzen Zeit wieder veräussert wird, aus der Privilegierung rausfallen. Es handelt sich vorliegend demnach nicht um einen Einzel- oder Sonderfall, der eine Härte offenbar würde.

5. a) Schliesslich stellt die Rekurrentin den Antrag, die nachträgliche Besteuerung des Sparguthabens von Fr. 79'541.-- sei aufzuheben und die gesetzlich nicht geregelte Frist für den Erwerb eines Ersatzobjektes in der Schweiz um zwei Jahre zu verlängern.

Hinsichtlich dieses Begehrens ist auszuführen, dass die Ersatzbeschaffung als solche in § 29^{bis} StG nicht geregelt ist. Einen Verweis hierzu enthält jedoch wiederum die Kurzmitteilung Nr. 170 vom 5. Februar 1991.

b) Nach dem Gesetzeswortlaut von § 29^{bis} Abs. 6 StG ist eine Verlängerung der zweijährigen Frist bei nicht zweckgemässer Verwendung nicht möglich. Es hat demnach zwingend eine Nachbesteuerung zu erfolgen.

In Anwendung der zweijährigen Ersatzbeschaffungsfrist, ist festzustellen, dass die Rekurrentin die selbstbewohnte Liegenschaft per Datum vom 12. Oktober 2010 an die E. AG veräussert hat. Zum Zeitpunkt der Nachbesteuerung des Kapitals aus dem Bausparplan, im Juli 2012 war die zweijährige Frist bereits über ein halbes Jahr abgelaufen. Gesetzlich ist eine Verlängerung dieser zweijährigen Frist nicht vorgesehen. Dass die Rekurrentin keine Ersatzbeschaffung getätigt hat, lag einzig in ihrem Ermessen und ihrem Handlungsbereich. Der Verzicht auf eine Ersatzbeschaffung ist zudem nicht auf äussere objektive Einflüsse zurückzuführen, sondern ist in der individuellen Lebensplanung der Pflichtigen begründet. Somit ist auch unter einer erneuten Berücksichtigung von § 183 StG im Zusammenhang mit der Frage der Verlängerung keine Härte erkennbar, wollte der Gesetzgeber die zweckgemässe Verwendungsfrist auf zwei Jahre beschränken, ohne eine Verlängerungsmöglichkeit zu gewähren. Dass nach Ablauf dieser Frist die steuerliche Privilegierung wegfällt, ergibt sich ohne weiteres aus den gesetzlichen Bestimmungen.

c) Um weiterhin in den Genuss der steuerlichen Privilegierung zu kommen, hätte die Rekurrentin die Wohnung zu Eigentum behalten, d.h. die Wohnung vor der Übertragung an die Aktiengesellschaft abparzellieren müssen. Auf diese Weise wäre keine Nachbesteuerung erfolgt.

Aus all diesen Gründen erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

6. Ausgangsgemäss werden der Rekurrentin 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.-- auferlegt.

Demgemäss wird erkannt:

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

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler