

BL_GERICHTE 510 2012 97 vom 12. April 2013

BL Gerichte, 2013-04-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_2012_97

FR: BL_GERICHTE 510 2012 97 du 12 avril 2013

IT: BL_GERICHTE 510 2012 97 del 12 aprile 2013

Regeste

Handänderungssteuer

Erwägungen

E. 1

Mit Kaufvertrag vom 17. Oktober 2008 erwarb der Rekurrent die Liegenschaft Parzelle Nr. B., GB C., 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. 08/2665E vom 3. November 2008 wurde dem Rekurrenten vorerst keine Handänderungssteuer auferlegt. Mit Veranlagungsverfügung zur Handänderungssteuer Nr. 08/2665E (ersetzt Verfügung vom 3. November 2008) vom 18. September 2012 wurde eine Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 21'875.-- verfügt.

E. 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 Steuerbefreiungstatbestandes 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.

E. 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.

E. 4

Mit Schreiben vom 30. November 2012 erhob der Pflichtige Rekurs gegen den Einsprache-Entscheid und begehrte, es sei die Veranlagungsverfügung Nr. 08/2665E 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 hineininterpretiere. 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 aufzunehmen, 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 C. 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 geüffnet 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.

E. 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.

E. 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 Nachsteuerverfahren 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.

E. 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, währendem ein Steuerpflichtiger, der erstmals Wohneigentum erwirbt, beliebig lange zuwarten kann, um in die neu erstandene Liegenschaft einzuziehen und diese selbst zu bewohnen, wobei hier zudem das Erfordernis des dauernden Selbstwohnens 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.

E. 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:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.