



## 69 Nr. 1 Gegenstand der Immobiliensteuern und Begriff des Grundstückes

### 1. Grundsätzliches

Der Kanton Basel-Landschaft erhebt auf Veräusserungsgewinnen die **Grundstückgewinnsteuer** und auf Handänderungen an einem Grundstück die **Handänderungssteuer**. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist in Bezug auf die Immobiliensteuern der Begriff der Handänderung gemäss dem Handänderungssteuerrecht mit jenem der Veräusserung gemäss dem Grundstückgewinnsteuerrecht identisch (StE 1985 B 42.22. Nr. 1).

Die Grundstückgewinnsteuer ist eine **Objektsteuer**. Steuerobjekt ist der nach den Bestimmungen des Grundstückgewinnsteuergesetzes berechnete Grundstückgewinn. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit findet in der Regel keine Anwendung (VGE BL vom 6. September 2000). Das Motiv der Veräusserung ist gänzlich ohne Bedeutung. Ebenso wenig spielt grundsätzlich eine Rolle, wie der Erlös verwendet wird.

Kapitalgewinne auf Immobilien werden im Kanton Basel-Landschaft der Grundstückgewinnsteuer unterworfen. Dies betrifft Grundstücke sowohl des Geschäfts- als auch des Privatvermögens von natürlichen und juristischen Personen. Dieses Besteuerungssystem wird als das **monistische** bezeichnet - es wird in 10 Kantonen angewandt. Diesem gegenüber steht das dualistische Besteuerungssystem, welches beim Bund sowie in 16 weiteren Kantonen gepflegt wird: die Grundstückgewinnsteuer betrifft nur Kapitalgewinne von Grundstücken des Privatvermögens, land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gemäss BGGB und von steuerbefreiten juristischen Personen. Im Übrigen unterliegen sie der ordentlichen Gewinn- bzw. Einkommenssteuer.

Die Handänderungssteuer ist eine **Rechtsverkehrssteuer**. Der Gegenstand der Handänderungssteuer ist stets ein Verkehrsvorgang, nämlich die Übertragung (Handänderung) von im Kanton gelegenen Grundstücken.

### 2. Begriff des Grundstückes

#### 2.1. Zivilrechtlicher Grundstücksbegriff

Der Begriff des Grundstückes entspricht grundsätzlich dem zivilrechtlichen Grundstücksbegriff nach Art. 655 ZGB. Als Grundstücke gelten daher auch die Miteigentumsanteile an Grundstücken.

Nicht als Grundstücke gelten Fahrnisbauten (Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 69 N 4).

Das Zivilgesetz nennt 4 Kategorien von Grundstücken:

- Liegenschaften: ein fest begrenzter Teil der Bodenfläche (Art. 3 Abs. 2 Grundbuchverordnung, GBV);
- selbständige und dauernde Rechte - beschränkte dingliche Rechte an einem Grundstück, welche weder zu Gunsten eines herrschenden Grundstücks noch ausschliesslich zu Gunsten einer bestimmten Person begründet sind und für mindestens 30 Jahre eingeräumt werden (Art. 7 Abs. 2 Ziffer 2 GBV);
- Bergwerke: ein aufgrund des kantonalen Bergregals erteiltes Recht zur Ausbeutung gewisser Rohstoffe (Art. 126 KV);
- Miteigentumsanteile an Grundstücken im Sinne von Art. 646 ff. ZGB. Solche Anteile sind grundsätzlich separat handelbar oder mit Grundpfandrechten belastbar. Das heute wichtigste Anwendungsgebiet - als besonders ausgestaltete Form von Miteigentum - stellt das Stockwerkeigentum dar (Art. 712a ff. ZGB).

Zum Grundeigentum gehören auch die **Bestandteile** eines Grundstückes sowie die Zugehör (Art. 642, 644 ZGB). Bestandteile sind fest mit einem Grundstück verbunden und teilen bis zu ihrer Trennung das rechtliche Schicksal des Grundstücks, sog. Akzessionsprinzip. Wer Eigentum an einem Grundstück besitzt, hat es an allen seinen Bestandteilen (Art. 642 ZGB). Die Verfügung über ein Grundstück bezieht sich, sofern nicht etwas anderes vereinbart wird, auch auf dessen Zugehör (Art. 644 ZGB). Dieses ist bei der Berechnung der



Grundstückgewinnsteuer ebenfalls miteinzubeziehen (Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 69 N 13). Als Beispiele für Bestandteile gelten gemäss § 77 des kantonalen Einführungsgesetz zum Zivilgesetzbuch (EG ZGB) u.a. Bauten, Quellen, Pflanzen, Früchte bis zur Trennung. Als Zugehör gelten bewegliche - also nicht physisch fest verbundene Sachen - die einem Grundstück dauernd zur Bewirtschaftung, Benutzung oder Verwahrung dienen, zum Beispiel Waschmaschine, Kücheneinrichtung, soweit sie zusammen mit dem Grundstück veräussert werden. In Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer ist das Zugehör nur dann von Belang, wenn dieses zusammen mit dem Grundstück veräussert wird (vgl. Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 69 N14).

Fest installierte mechanische Einrichtungen (Abladevorrichtungen, Melkanlagen, Jaucherührwerk, Jauchepumpen, Geflügelbatterien, Boiler etc.) gelten praxismässig als Bestandteil des landwirtschaftlichen Grundstücks. Das dafür im Kaufpreis enthaltene Entgelt unterliegt der Grundstückgewinnsteuer.

Hotelmobiliar und das landwirtschaftliche Betriebsinventar - soweit dieses nicht Bestandteil des Grundstücks ist - gelten auch bei einer entsprechenden Anmerkung im Grundbuch steuerlich nicht als Zugehör und sind daher in die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht mit einzubeziehen.

Die Handänderung von Fahrnis (z.B. Inventar von Betrieben) unterliegt nicht der Grundstückgewinnsteuer. Es ist jedoch abzuklären, ob der vereinbarte Preis für die Fahrnis den tatsächlichen Verhältnissen entspricht oder ob darin auch eine Entschädigung für das Grundstück enthalten ist, welche in die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer einbezogen werden muss.

**Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))**

- ➡ Dossier Steuerinformationen der EStV: Die Besteuerung der Grundstückgewinne 2016 (Webseite EStV)



## 70 Nr. 1 Gesetzliches Grundpfandrecht

### 1. Grundsätzliches

Für Immobiliensteuern besteht ein gesetzliches Pfandrecht, das allen privatrechtlichen Belastungen vorgeht. Dieses Pfandrecht besteht auf Immobilien, die mit offenen Immobiliensteuern - Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern - in unmittelbarer Beziehung stehen. Das Grundstück haftet als Sicherheit für die Grundstückgewinnsteuer der veräussernden Person. Die erwerbende Person trägt damit das Risiko für das Steuerinkasso bei der veräussernden Person mit. Seit dem 1. Januar 2012 muss das gesetzliche Grundpfandrecht innert vier Monaten nach der Fälligkeit der zugrunde liegenden Forderung, spätestens jedoch innert zwei Jahren seit der Entstehung der Forderung in das Grundbuch eingetragen werden, ansonsten kann dieses nach Ablauf der Eintragsfrist Dritten, die sich in gutem Glauben auf das Grundbuch verlassen, nicht mehr entgegengehalten werden (s. Art. 836 Abs. 2 ZGB).

Mit dem gesetzlichen Grundpfand wird der gesamte sich aus der Veräusserung eines Grundstücks ergebende Steuerbetrag jedoch ohne allfällige Zuschläge, Verzugszinsen und allfällige Nachsteuern sichergestellt. Ein gesetzliches Pfandrecht an basellandschaftlichen Immobilien, die zu einem Nachlass gehören oder Gegenstand einer Schenkung bilden, besteht für die Erbschafts- und Schenkungssteuer ebenfalls ein gesetzliches Pfandrecht, das allen anderen Pfandrechten - auch jenem gemäss § 70 StG - vorgeht (§ 23 ESchStG).

### 2. Entstehung

Das gesetzliche Pfandrecht entsteht mit der Eintragung ins Grundbuch und erlischt, wenn die durch die kantonale Steuerverwaltung beantragte Löschung im Grundbuch eingetragen worden ist, sei es aufgrund des Untergangs der betreffenden Steuerforderung, sei es durch Erfüllung, Verjährung (Verwirkung) oder durch Erlass.

### 3. Geltendmachung

Das Pfandrecht wird entweder in der Betreuung auf Pfandverwertung (Art. 151 ff. SchKG) oder durch Eingabe im Konkurs geltend gemacht.

Im Einzelnen wird dem Käufer die Geltendmachung vorangekündigt mit der Aufforderung zur Bezahlung. Es werden ihm die Faktoren (z.B. steuerbarer Grundstückgewinn) und der Steuerbetrag, welche auch in der Veranlagung des Veräusserers festgesetzt wurden, mitgeteilt bzw. eröffnet mit Rechtsmittelbelehrung und Hinweis auf das gesetzliche Pfandrecht. Das detaillierte Vorgehen und die Koordination zwischen Veranlagung und Steuerbezug sind in einer internen Anleitung geregelt.

### Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Aktennotiz Nr. AA6 Anleitung Veranlagung gesetzliches Grundpfandrecht
- ➡ Grundstückgewinnsteuer: Gesetzliches Grundpfand und Rechtsmittel, BStPra 7/2015 348-358



## 71 Nr. 1 Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer

### 1. Allgemeines

#### 1.1 Gesetzliche Grundlage

§ 71 StG umschreibt den Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer - das Steuerobjekt - um es wie folgt zu bezeichnen: «*Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen*». Die wesentlichen Voraussetzungen der Grundstückgewinnsteuererhebung sind somit, das Vorliegen einer **Veräusserung**, welche ein **Grundstück** betrifft und die Realisation eines **Wertzuwachses**:

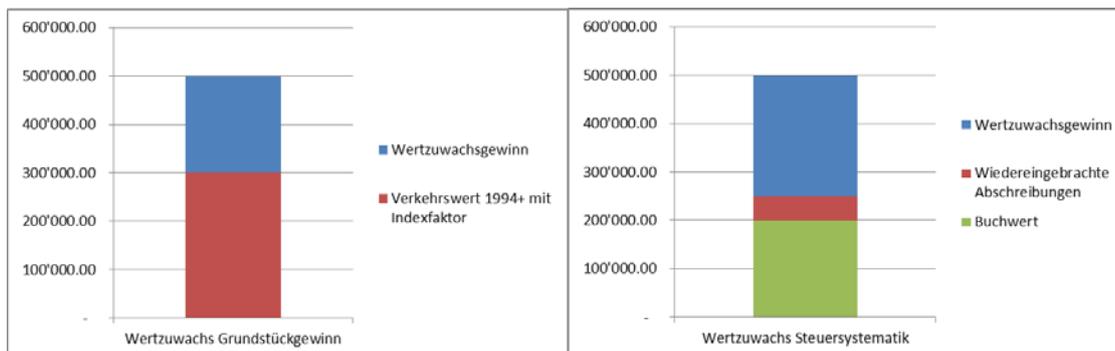
Steuerobjekt der Grundstückgewinnsteuer ist der bei einer Veräusserung realisierte Wertzuwachs. Dieser wird als Grundstückgewinn bezeichnet. Gemäss § 75 Abs. 1 StG ist dies derjenige Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten oder die Anlagekosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Steuerobjekt ist also die beim Verkauf des Grundstücks zutage tretende Wertsteigerung, welche auf die Preisentwicklung am Grundstück und Immobilienmarkt und nicht auf eine Substanzvermehrung dieses Grundstücks zurückzuführen ist (vgl. Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 71 N 2).

#### 1.2 Monistisches System

Im Kanton Basel-Landschaft werden Wertzuwachsgegewinne auf Grundstücken des Geschäfts- und des Privatvermögens mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Diese Besteuerungssystematik für bilanzierte Grundstücke wird als **monistisches System** bezeichnet. Das bedeutet, dass bei Grundstücken des Geschäftsvermögens die Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem tieferen Buchwert, d.h. die sogenannten wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Einkommens- bzw. Ertragssteuer (vgl. §§ 23 Abs. 4, 24 lit. b und 25 Abs. 2 StG) und der Wertzuwachsgegewinn mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Dementsprechend wird die gesamte Differenz zwischen dem Bilanzwert (auch Buchwert, Gewinn- oder Einkommenssteuerwert genannt) und dem Erlös steuersystematisch aufgegliedert in einen Teil wiedereingebrachte Abschreibungen und in einen Teil Wertzuwachsgegewinn. Der Wertzuwachsgegewinn für die steuersystematische Aufgliederung bemisst sich aufgrund der Differenz zu den **effektiven Anlagekosten - bestehend aus dem effektiven Erwerbspreis<sup>1</sup> und den effektiven wertvermehrnden Aufwendungen**.

**Demgegenüber** bemisst sich der Wertzuwachsgegewinn im Grundstückgewinnsteuerrecht nach Massgabe der §§ 76 (Erlös) bis 78 (Anlagekosten) StG. Die nach diesen Bestimmungen zu ermittelnden Anlagekosten unterscheiden sich von den für die steuersystematische Aufgliederung zu bestimmenden Anlagekosten. Siehe dazu die **nachfolgende Graphik**: Linke Säule Wertzuwachsgegewinn gemäss Grundstückgewinnsteuerrecht, rechte Säule Wertzuwachsgegewinn gemäss systematischer Aufgliederung zu folgenden Eckdaten:

Kaufpreis 1992	250'000
Buchwert bei Verkauf	200'000
Erlös	500'000
indexierter Verkehrswert vor 20 Jahren	300'000



<sup>1</sup> Die Erwerbskosten werden ebenfalls dazugezählt, sofern sie nicht in der laufenden Rechnung zum Abzug gebracht, sondern aktiviert wurden (durch den Veräusserer nachzuweisen).



### 1.3 Gesonderte Gewinnermittlung

Im Grundstückgewinnsteuerrecht gilt der **Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung**. Es wird der Gewinn für jedes einzelne Grundstück ermittelt. Hiervon gibt es Ausnahmen, wie zum Beispiel bei der Zusammenrechnung von Gewinnen und Verlusten innerhalb eines Jahres (vgl. § 79 Abs. 1 StG). Im Übrigen gilt die gesonderte Gewinnermittlung auch bei Gesamt- oder Teilveräusserungen. Bei einer Gesamtveräusserung werden mehrere Grundstücke gesamthaft an einen Erwerber veräussert, bei der Teilveräusserung werden Teile von einem Grundstück abparzelliert - d.h. es werden mehrere Bodenparzellen gebildet - oder es wird ein Grundstück in mehrere Miteigentumsanteile aufgeteilt, die einzeln veräussert werden. In solchen Fällen bildet jeweils jedes einzelne Veräusserungsgeschäft für sich einen Grundstückgewinnsteuerfall. Die Anlagekosten werden hierbei anteilmässig auf die einzelnen Teilverkäufe verlegt (§ 78 Abs. 3 StG; vgl. [78 Nr. 1](#)).

In der Praxis bewirkt dies bei parzellen- oder stockwerkweisen Veräusserungen, dass die Verluste aus Teilveräusserungen nach *vollständiger Veräusserung* des Grundstückes den Anlagekosten der mit Gewinn veräusserten Grundstücken anteilmässig zugerechnet werden (StGE vom 23. März 2012 [510 12 2]; publiziert, Link am Ende). Deswegen wird bei Überbauungen mit Veräusserung von mehreren Wohneinheiten die Grundstückgewinnbesteuerung oft zusammengefasst und in einer einzigen Veranlagung erhoben.

## 2. Begriff des Grundstücks

### 2.1. Zivilrechtlicher Grundstücksbegriff

Der Begriff des Grundstücks entspricht grundsätzlich dem zivilrechtlichen Grundstücksbegriff nach Art. 655 ZGB. Als Grundstücke gelten daher auch die Miteigentumsanteile an Grundstücken, obwohl sie im Steuergesetz nicht speziell erwähnt werden.

Nicht als Grundstücke gelten Fahrnisbauten (Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 69 N 4).

Das Zivilgesetz (Art. 655 ZGB) nennt 4 Kategorien von Grundstücken:

- Liegenschaften: ein fest begrenzter Teil der Bodenfläche;
- selbständige und dauernde Rechte - beschränkte dingliche Rechte an einem Grundstück, welche weder zu Gunsten eines herrschenden Grundstücks noch ausschliesslich zu Gunsten einer bestimmten Person begründet sind und für mindestens 30 Jahre eingeräumt werden (Bau- und Quellenrechte, vgl. Art. 7 Abs. 1 GBV);
- Bergwerke: ein aufgrund des kantonalen Bergregals erteiltes Recht zur Ausbeutung gewisser Rohstoffe;
- Miteigentumsanteile an Grundstücken im Sinn von Art 646 ff. ZGB. Solche Anteile sind grundsätzlich separat handelbar oder mit Grundpfandrechten belastbar.

Zum Grundeigentum gehören auch die **Bestandteile** eines Grundstückes sowie das **Zugehör** (Art. 642, 644 ZGB). Bestandteile sind fest mit einem Grundstück verbunden und teilen bis zu ihrer Trennung das rechtliche Schicksal des Grundstücks, sog. Akzessionsprinzip. Wer Eigentum an einem Grundstück besitzt, hat es an allen seinen Bestandteilen (Art. 642 ZGB). Die Verfügung über ein Grundstück bezieht sich, sofern nicht etwas anderes vereinbart wird, auch auf dessen Zugehör (Art. 644 ZGB). Dieses ist bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer ebenfalls miteinzubeziehen. Als Bestandteile gelten u.a. Bauten, Quellen, Pflanzen, Früchte bis zur Trennung. Als Zugehör gelten **bewegliche** - also nicht physisch fest verbundene - Sachen - die einem Grundstück dauernd zur Bewirtschaftung, Benutzung oder Verwahrung dienen - zum Beispiel Waschmaschine, Küchenapparaturen, Badezimmereinrichtungen, soweit sie zusammen mit dem Grundstück veräussert werden. **Hotelmobilien** dagegen gilt auch bei einer entsprechenden Anmerkung im Grundbuch steuerlich nicht als Zugehör und ist in die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht mit einzubeziehen.

### 2.2. Fahrnis

Die Handänderung von Fahrnis (z.B. Inventar von Betrieben) unterliegt nicht der Grundstückgewinnsteuer. Es ist jedoch abzuklären, ob der vereinbarte Preis für die Fahrnis den tatsächlichen Verhältnissen entspricht oder ob darin auch eine Entschädigung für das Grundstück enthalten ist, welche in die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer einbezogen werden muss.



**Beispiel zu 2.1 und 2.2:**

Frau B veräussert ihr Grundstück an das Ehepaar L. Im Kaufvertrag wird festgehalten: «Der Kaufpreis beträgt CHF 650'000. Er ist wie folgt zahlbar: (.....usw.)». Unter den übrigen Bestimmungen hielten die Parteien fest: «Betreffend die Einrichtungen (Waschmaschine, Tumbler, Gefriertruhe, Spannteppiche) und das von den Käufern übernommene Mobiliar rechnen die Parteien separat ab». Die nachgereichten Belege zeigten, dass die Vertragsparteien eine Liste mit den separat abzurechnenden Objekten erstellten. Die Liste führte nebst den im Kaufvertrag erwähnten Einrichtungen auch diverses Mobiliar und das Gartenhäuschen auf. Das Ehepaar L überwies der Verkäuferin für alle aufgelisteten Objekte nebst dem erwähnten Kaufpreis CHF 20'000.

**Lösungsansatz:** Da in den CHF 20'000 **erwiesenermassen** sowohl Inventar als auch Zugehör enthalten sind, wird zunächst aufgrund der Liste der Wert der nichtliegenschaftlichen Elemente bestimmt und abgezogen. Der Rest entspricht dem Wert der aufgelisteten Zugehör und ist zum Erlös zu zählen.

**Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))**

- StGE vom 13. September 2002
- StGE vom 23. März 2012



## 72 Nr. 1 Steuerbegründende Veräusserungen

### 1. Zivilrechtliche Veräusserung

Abs. 1 von § 72 StG umfasst die sogenannten zivilrechtlichen Veräusserungen, d.h. Eigentumsübertragungen, die durch Eintrag im Grundbuch zum Ausdruck gebracht werden. Der Grundbucheintrag erfolgt aufgrund privater Rechtsgeschäfte (beispielsweise Kauf, Tausch, Schenkung, Erbgang oder auch Sacheinlage) oder aufgrund amtlicher Verfügung (Enteignung, Zwangsvollstreckung, Güterzusammenlegung, richterliches Urteil). Diese zivilrechtlichen Handänderungen sind auch dann steuerpflichtig, wenn sie wirtschaftlich betrachtet keine Handänderung darstellen (z.B. eine Sacheinlage in die vom Eigentümer beherrschte Gesellschaft), sofern nicht ausdrücklich ein Steueraufschub oder eine Steuerbefreiung zu gewähren ist.

Die zivilrechtliche Veräusserung setzt neben einem gültigen Rechtsgrund auch die Eintragung im Grundbuch voraus. Die Eigentumsübertragung am Grundstück als steuerbegründende Veräusserung erfolgt erst mit der Eintragung der Handänderung im Grundbuch, d. h. im Hauptbuch für jene Fälle, in denen dieser konstitutiv ist. Erst mit dem Eigentumsübergang wird die Grundstückgewinnsteuer ausgelöst. Der Abschluss des Veräusserungsvertrags allein genügt nicht für eine Steuererhebung, sodass ein ungültiger (anfechtbarer oder nichtiger) Kaufvertrag keine steuerpflichtige Veräusserung nach sich zieht.

Steuerauslösend sind auch Veränderungen von Teileigentumsquoten. Ändern die Beteiligungsquoten an gemeinschaftlichem Eigentum, liegt im Umfang der geänderten Quote eine steuerauslösende Handänderung vor. Unter «gemeinschaftlichem Eigentum» ist sowohl Mit- (Art. 646 ff. ZGB) wie Gesamteigentum (Art. 652 ff. ZGB) zu verstehen. Gesamteigentumsquoten werden nach dem Steuergesetz gleich behandelt wie Miteigentumsanteile. Dementsprechend sind auch steuerauslösend alle Veränderungen im Personenbestand von Gesamthandverhältnissen an Liegenschaften (Erbengemeinschaften, Gemeinderschaften und Personengesellschaften), wie etwa beim Eintritt oder Austritt von Mitgliedern. Der Steuerpflicht unterliegen auch die Begründung und Aufhebung des Gesamt- bzw. Miteigentums (StE 1993 B 42.21 Nr. 7) sowie die Verschiebung von Gesamteigentumsquoten und Miteigentumsanteilen. Die Umwandlung von Gesamt- in Miteigentum (oder umgekehrt) ohne Verschiebung der Eigentumsquoten ist dagegen nicht steuerpflichtig (§ 73 lit. g StG).

Bei gemeinsamer und gleichzeitiger Übertragung von Miteigentumsanteilen haben die Miteigentümer die Steuer gemeinsam zu entrichten, somit für die Bemessung auch der Gesamtgewinn herangezogen wird. Veräussern die Gesamteigentümer ein Grundstück, ist die Gemeinschaft als solche – und nicht die einzelnen Teileigentümer bloss für ihre Quote – steuerpflichtig (§ 74 Abs. 2 StG). Ebenso, auch unter Ausschluss des Übernehmenden bei Aufhebung von Gesamteigentum und Übernahme des Ganzen durch einen Teileigentümer.

### 2. Wirtschaftliche Handänderungen (§ 72 Abs. 2 lit. a StG)

#### 2.1 Allgemeines

Die Formulierung «Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht» beinhaltet eine Generalklausel, die grundsätzlich alle Fälle erfasst, die wirtschaftlich betrachtet eine Handänderung an einem Grundstück darstellen. Eine wirtschaftliche Handänderung ist dann anzunehmen, wenn die Verfügungsgewalt über ein Grundstück – wichtigster Inhalt des zivilrechtlichen Eigentums – übertragen wird und sich die Wirkungen des Rechtsgeschäfts im Wesentlichen auf die Übertragung eines Grundstücks beschränken. Damit tritt wirtschaftlich und tatsächlich eine ähnliche Wirkung wie bei einer zivilrechtlichen Handänderung ein.

#### 2.2 Veräusserung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften

Der in der Praxis häufigste Fall einer wirtschaftlichen Handänderung ist derjenige der Übertragung der **Mehrheitsbeteiligung** an einer Immobiliengesellschaft. Der Zweck einer Immobiliengesellschaft liegt ausschliesslich oder vorwiegend darin, das Eigentum an einem oder mehreren Grundstücken zu halten und zu nutzen sowie von deren Wertsteigerung zu profitieren. Die Immobiliengesellschaften wurden früher – als eine wirtschaftliche Betrachtungsweise noch nicht im Gesetz verankert war – benutzt, um Steuern zu sparen (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 110).

Nach der basellandschaftlichen Praxis liegt eine **Immobiliengesellschaft** dann vor, wenn die Aktiven zu mindestens zwei Dritteln aus Immobilien bestehen **und** mindestens zwei Drittel der Erträge aus Immobilien stammen. Diese beiden Voraussetzungen müssen kumulativ gegeben sein. Ob im konkreten Einzelfall eine



Immobilien-gesellschaft vorliegt, sollte somit anhand der oben erwähnten quantitativen wie auch anhand qualitativer Merkmale beurteilt werden.

Die basellandschaftliche Praxis nimmt eine steuerbare wirtschaftliche Veräusserung an, wenn aus der **Sicht des Veräusserers** eine Mehrheitsbeteiligung (über 50 %) an einer Immobilien-gesellschaft die Hand wechselt, wobei hier die Mehrheit der Stimmrechte entscheidend ist. Praxisgemäss werden mehrere Veräusserungen von Beteiligungsrechten derselben Immobilien-gesellschaft innerhalb von fünf Jahren **zusammengerechnet**. Durch die Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung wird die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück vom Veräusserer preisgegeben und auf eine Drittperson übertragen. Entscheidendes Kriterium muss somit der Übergang der effektiven Verfügungsgewalt über das Grundstück sein (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 112). Ein Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht wird dabei auch dann angenommen, wenn **mehrere Personen gemeinsam** eine Mehrheitsbeteiligung an einer Immobilien-gesellschaft veräussern. Werden also mehrere Minderheitsbeteiligungen, die zusammen über 50 % ergeben, gleichzeitig und koordiniert übertragen, so erwirbt der Käufer der Beteiligungsrechte von den Verkäufern eine Mehrheitsbeteiligung. Die Mehrheitsbeteiligung kann so-dann auch durch eine Kapitalerhöhung entstehen (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 111).

Somit sind insbesondere steuerpflichtig:

- die Veräusserung mehrerer Minderheitsbeteiligungen, die zusammen eine beherrschende Beteiligung ergeben, aufgrund besonderer Abrede zwischen den verschiedenen Erwerbern; oder
- die Veräusserung von Beteiligungsrechten mit erhöhter Stimmkraft (Stimmrechtsaktien), welche eine Beherrschung der Gesellschaft ermöglichen.

Gemäss Praxis im Kanton Basel-Landschaft liegt indessen keine steuerbare Handänderung vor, wenn:

- ein Gesellschafter einen Minderheitsanteil von einem Minderheitsbeteiligten erwirbt und so die Verfügungsgewalt auf ihn übergeht und er damit die beherrschende Stellung erlangt. Dies deshalb, weil in diesem Fall die Mehrheitsbeteiligung bzw. Verfügungsgewalt nicht vom Veräusserer übertragen wird;
- eine Beteiligung von exakt 50 % (Stimmrechte sind entscheidend) veräussert wird, weil eine Beteiligung von exakt 50 % keine Mehrheitsbeteiligung darstellt.

#### Tabellarische Darstellung Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt

Beteiligung		Wirtschaftliche Handänderung?
Bisher	neu (gesamthaft)	
Keine	Minderheit	nein
Keine	50 %	nein
Minderheit	Minderheit	nein
Minderheit	Mehrheit	nein, wenn von Minderheitsbeteiligten übertragen (beachte jedoch Ausnahmekonstellation oben) ja, wenn vom Mehrheitsbeteiligten übertragen
Mehrheit	Mehrheit	nein

Im Kanton Basel-Landschaft gilt die Veräusserung von Beteiligungsrechten an  **Holdinggesellschaften**, deren Aktiven aus Mehrheitsbeteiligungen an Immobilien-gesellschaften<sup>1</sup> bestehen, **nicht** als steuerpflichtige Veräusserung. Hingegen ist die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung einer Immobilien-gesellschaft durch die Muttergesellschaft grundstückgewinnsteuerpflichtig.

<sup>1</sup> Dagegen löst die Übertragung der Mehrheitsbeteiligung am Kapital einer Genossenschaft durch eine Genossenschafterin oder einen Genossenschafter grundsätzlich keine Grundstückgewinnsteuer aus, da im Genossenschaftsrecht zwingend das Kopfstimmprinzip (Art. 885 OR) gilt.



### 2.3 Kaufs-, Vorkaufs- und Rückkaufsrecht/Kettengeschäfte

Die Begründung eines Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrechts löst für sich allein noch keine Grundstückgewinnsteuerpflicht aus. Eine steuerpflichtige Veräusserung ist erst dann gegeben, wenn das einmal begründete Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrecht weiterveräussert wird.

Rechtsgeschäfte, mit welchen eine berechnete ersterwerbende Person entgeltlich zu Gunsten einer Drittperson auf eine eingeräumte wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück verzichtet oder diese entgeltlich auf eine Drittperson überträgt (sog. Kettenhandel), wirken wie Veräusserungen. In der Regel müssen bei einem Kettengeschäft zwei Rechtsgeschäfte vorliegen; durch das eine wird die Verfügungsgewalt erworben, mit dem anderen wird sie auf eine Drittperson übertragen; so z. B. Kaufverträge mit Substitutionsklausel, Kaufrechtsverträge mit Substitutionsklausel oder der Verzicht auf ein Kaufrecht, Vorkaufsrecht oder Rückkaufsrecht. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegt in der Folge auch die Weiterveräusserung des Kaufs-, Vorkaufs- und Rückkaufsrechts durch die jeweilige Erwerberin oder den jeweiligen Erwerber.

Beim Kettengeschäft wird die Verfügungsgewalt über ein Grundstück ohne Grundbucheintrag vom zivilrechtlichen Eigentümer auf einen bloss wirtschaftlich Berechtigten (Erst- oder Zwischenerwerber) übertragen. Der Ersterwerber überträgt seine wirtschaftliche Verfügungsgewalt dann auf einen Dritten etc., wobei der letzte Erwerber innerhalb der Kette das Grundeigentum in den Formen des Zivilrechts vom weiterhin im Grundbuch eingetragenen Eigentümer erhält (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 113). Entscheidend ist, dass der berechnete Ersterwerber die wirtschaftliche Verfügungsgewalt nicht nur eingeräumt erhält, sondern diese zugunsten eines Dritten, der den Kauf grundbuchlich vollzieht, tatsächlich auch ausübt.

In der Praxis ist der wichtigste Fall eines Kettengeschäfts der Kaufvertrag mit Substitutionsklausel. Im Kaufvertrag wird dabei zwischen dem zivilrechtlichen Eigentümer und dem Ersterwerber ein Eintrittsrecht Dritter im abgeschlossenen, jedoch grundbuchlich noch nicht vollzogenen Vertrag vereinbart (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 114). Weiter sind Kettengeschäfte mittels Übertragung eines Kaufrechts (vgl. dazu Artikel 216 Abs. 2 OR, Artikel 216a OR und Art. 216 b OR) oder Vorkaufsrechts (vgl. dazu Artikel 216 Abs. 2 und 3 OR sowie Artikel 276c ff. OR) denkbar. Für den Zeitpunkt der Veräusserung ist massgebend, wann das Rechtsgeschäft zustande gekommen ist, mit welchem der Eigentümer des Grundstücks einem Dritten die wirtschaftliche Verfügungsgewalt verschafft hat. Ein Grundstücksgewinn liegt vor, wenn der Vertrag zu einem höheren als dem mit dem ursprünglichen Veräusserer vereinbarten Preis abgetreten wird. Sodann erzielen der ursprüngliche Veräusserer wie auch der Ersterwerber einen steuerbaren Grundstücksgewinn. Die Einschätzung resp. Veranlagung der wirtschaftlichen Handänderung erfolgt verfahrensmässig im ordentlichen Verfahren.

Als steuerpflichtige Veräusserung gilt auch der Übergang eines Kaufrechts auf eine einfache Gesellschaft, wenn dieser Gesellschaft ausser der Kaufrechtsnehmerin oder dem Kaufrechtsnehmer noch weitere Personen angehören und letztere für den Eintritt in die Gesellschaft eine Vergütung entrichtet haben. Dass die Vergütung nicht den Kaufrechtsnehmerinnen oder Kaufrechtsnehmern persönlich, sondern einer von dieser beherrschten Gesellschaft geleistet wurde, ist auf die Steuerpflicht ohne Einfluss.

### 3. Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen (§ 72 Abs. 2 lit. b StG)

Der Veräusserung sind ferner gleichgestellt: Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke **dauernd** und **wesentlich** beeinträchtigen und die Belastung gegen **Entgelt** erfolgt; die Besteuerung als Grundstücksgewinn unterbleibt, soweit das Entgelt gemäss den §§ 24 Buchstabe d und 53 Abs. 1 StG steuerbar ist.

#### 3.1 Abgrenzung zur Einkommens- und Ertragssteuer

Die genannte Gesetzesnorm bestimmt ausdrücklich, dass die Besteuerung der Grundstücksgewinne infolge Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten (z.B. Baurecht, Kiesausbeutungsrecht) oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen unterbleibt, soweit das Entgelt der Einkommenssteuer oder der Ertragssteuer unterliegt. Es muss sich hierbei um eine tatsächliche Besteuerung handeln und nicht bloss um eine steuersystematische Zuweisung.

Dieser Vorbehalt hat zunächst praktische Bedeutung für die von der Steuerpflicht befreiten Institutionen, soweit sie nicht zugleich von der Grundstückgewinnsteuer befreit sind. Beispielsweise ist die Entschädigung,



welche eine steuerbefreite Einrichtung der beruflichen Vorsorge für die Einräumung eines **Kiesausbeutungsrechts** erhält, der Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfen. Von dieser Besonderheit abgesehen unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aus Baurechtsverträgen, Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens der Einkommens- bzw. Ertragssteuer.

### 3.2 Belastung mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen

Als steuerbegründende Veräusserung gilt nach dem Wortlaut des Gesetzes nur die Belastung eines Grundstücks mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung. Dagegen wird der Verzicht auf eine Dienstbarkeit oder Grundlast nicht als steuerbegründende Handänderung angesehen. Das dafür empfangene Entgelt wird jedoch bei einer späteren Veräusserung des Grundstücks bei der Berechnung des Anlagewerts berücksichtigt.

#### Beispiel:

Landwirt B räumt zu Lasten seiner damals – vor 25 Jahren – in der Landwirtschaftszone gelegenen Parzelle 100 zu Gunsten des angrenzenden in der Bauzone gelegenen Grundstücks Parzelle 102 ohne Entschädigung ein Näherbaurecht ein; Unterschreitung des Grenzabstandes gemäss Bau- und Zonenordnung um 5m auf einer Breite von 30m. Die Eigentümer auf Parzelle 102 erstellten eine Baute, nutzten aber das Näherbaurecht nicht. Nachdem auch Parzelle 100 eingezont worden war, vereinbarten die Eigentümer der beiden Parzellen, die Servitut gegen Entschädigung von 150/m<sup>2</sup>, d.h. zu CHF 22'500 abzulösen.

Das Grundstück 100 hätte vor 25 Jahren, wäre es eingezont gewesen, eine dauernde öffentlich-rechtliche Einschränkung erfahren. Diese öffentlich-rechtliche Einschränkung entstand jedoch nach der Einzonung. Die entgeltliche Ablösung führt nicht zu einer steuerbegründenden Handänderung. Jedoch kann der Eigentümer von Parzelle 100 die CHF 22'500 als Anlagekosten geltend machen. Für den Eigentümer von Parzelle 102 ist der Ablösebetrag steuerfrei. Andererseits vermindert er die Anlagekosten.

### 3.3 Dauernde Belastung

Die Belastung muss dauernd, d. h. für **mindestens 30 Jahre** begründet sein. Dabei kann auch auf ein (bloss) obligationenrechtliches Rechtsverhältnis abgestellt werden. Personaldienstbarkeiten wie beispielsweise Nutzniessung und Wohnrecht sind zugunsten einer bestimmten Person errichtet und somit nicht dauernd. Ihre Begründung ist deshalb nicht steuerpflichtig (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 161 N 70). Wird eine Dienstbarkeit als selbständiges und dauerndes Recht bestellt und ins Grundbuch aufgenommen, so gilt es nachher als selbständiges Grundstück (vgl. § 72 Abs. 1 StG). Die Begründung kann, soweit sie für das belastete Grundstück zu einer dauernden und wesentlichen Beeinträchtigung führen, die Grundstückgewinnsteuer auslösen.<sup>2</sup> Die Übertragung eines solchen Rechts stellt jedoch eine zivilrechtliche Veräusserung im Sinne von § 72 StG dar (StE 1994 B 42.21 Nr. 6 betreffend Übertragung eines Eigentümerbaurechts.).

### 3.4 Wesentliche Beeinträchtigung

Die Bewirtschaftung oder der Veräusserungswert des Grundstücks oder eines Grundstückteils müssen **wesentlich** beeinträchtigt werden. Betrifft die Beeinträchtigung nur einen Teil des Grundstücks, ist deren Wesentlichkeit bezogen auf den betroffenen Grundstückteil zu beurteilen. Eine wesentliche Beeinträchtigung ist namentlich anzunehmen bei der Einräumung von Bau- oder Deponierechten oder bei der Errichtung eines Bauverbots; unter Umständen auch bei einschneidenden Bauhöhebeschränkungen oder Näherbaurechten, welche die Überbaumöglichkeit des belasteten Grundstücks wesentlich beeinträchtigen. Dagegen kann beispielsweise in der Einräumung eines Fusswegrechts zu Gunsten des Nachbargrundstücks noch keine wesentliche Beeinträchtigung der Bewirtschaftungs- oder Veräusserungsmöglichkeiten erblickt werden. Ebenfalls keine wesentliche Beeinträchtigung ist in der Regel in der Einräumung eines Bau- oder Einbaurechts für die Errichtung einer Transformatoren-Station zu erblicken.

Wird beispielsweise ein Gebäude unter Denkmalschutz gestellt, so liegt darin in der Regel eine dauernde und wesentliche Beeinträchtigung der unbeschränkten Bewirtschaftung des Grundstücks, die bei Entgeltlichkeit die Grundstückgewinnsteuerpflicht auslöst (vgl. dazu Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, § 161 N 88).

<sup>2</sup> Eine Besonderheit gilt beim **Baurecht**. Dieses kann auch eine erhebliche und dauernde Belastung bilden. Das Entgelt, wenn es periodischer Natur ist (Baurechtszins), unterliegt dann jedoch gemäss § 73 Abs. 1 lit. b StG der Einkommenssteuer bzw. der Ertragssteuer, weshalb in solchen Fällen keine Grundstückgewinnsteuer erhoben wird.



### 3.5 Entgeltliche Belastung

Die Belastung muss gegen Entgelt erfolgen. Dabei ist nicht in jedem Fall von Bedeutung, ob die Entschädigung in einer einmaligen Zahlung oder in Raten ausgerichtet wird; sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, kann die entgeltliche Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit oder Grundlast nicht als Veräusserung besteuert werden. Die Besteuerung des erhaltenen Entgelts für eine auf unbeschränkte Zeit eingeräumte Belastung wird dann bei einer späteren Veräusserung des Grundstücks durch Abzug vom Anlagewert gemäss § 78 StG nachgeholt.

Ist hingegen ein Baurechtszins vereinbart, unterliegt dieser der Einkommens- resp. Ertragsbesteuerung. Auch wenn das Baurecht als selbständiges und dauerndes Recht mit einem eigenen Grundstücksblatt ausgestaltet wird und somit als Grundstück nach § 69 StG gilt, stellt diese Begründung keine zivilrechtliche oder wirtschaftliche «Veräusserung» dar (siehe dazu 3.6.2 und 3.6.4).

### 3.6 Insbesondere das Baurecht

#### 3.6.1 Begriff

Ein selbstständiges und dauerndes Baurecht bildet ein eigenes Grundstück (s. vorne Ziffer 2.1). Die Begründung eines solchen Rechts löst gemäss § 72 Abs. 2 lit. b StG allein noch keine Grundstückgewinnsteuer aus, wohl aber dessen entgeltliche Übertragung. Die Begründung eines Baurechts hat Auswirkungen auf die – später – zu berücksichtigenden Anlagekosten des belasteten Grundstücks und auch des durch das Baurecht Neugeschaffenen.

#### 3.6.2 Übertragung des Baurechts

Bei der Übertragung des Baurechts ist vorab zu unterscheiden, ob das Baurecht als Grundstück ins Grundbuch aufgenommen wurde oder nicht. Ist es aufgenommen, liegt bei Übertragung eine zivilrechtliche Veräusserung im Sinne von § 72 Abs. 1 StG vor, welche eine Grundstückgewinnsteuer auslöst. Bei Übertragung des Baurechts ohne Aufnahme als Grundstück ins Grundbuch, wird keine Grundstückgewinnsteuer ausgelöst, da es an einem Grundstück fehlt. Ist ein Baurechtszins als Nutzungsentgelt vereinbart, wird die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 73 lit. b StG nicht erhoben, und die periodisch wiederkehrenden Nutzungsentgelte werden mit der Einkommens- bzw. Ertragssteuer erfasst. Die Praxis der Steuerverwaltung versteht unter periodisch wiederkehrend mehrere regelmässige Zahlungen, wobei grundsätzlich von mindestens einer Zahlung pro Jahr ausgegangen wird (vgl. dazu Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 72 N 64 ff.).

#### 3.6.3 Berechnung des Baurechts

In den Kantonen kommen zwei Modelle zur Anwendung:

- a. Mietwertmodell  
Berücksichtigung des Baurechtsverhältnisses durch Herabsetzung des Eigenmietwerts anlässlich der Berechnung des Eigenmietwertes.
- b. Gewinnungskostenmodell  
Abzug des Baurechtszinses vom ungekürzten Eigenmietwert im Rahmen der ordentlichen Veranlagung.

Beim Kanton Basel-Landschaft kommt das sogenannte Gewinnungskostenmodell zur Anwendung. Der Baurechtszins wird nicht bei der Berechnung des Eigenmietwerts berücksichtigt. Die Anwendung des Gewinnungskostenmodells macht Sinn, denn bei der Berechnung des Eigenmietwerts in BL ist nur die Baute und nicht der Boden massgebend. Als massgebende Grösse dient für die EMW-Berechnung der *Einfache Brandlagerwert*. Baurechtszinsen werden gemäss Praxis im Kanton Basel-Landschaft ebenfalls als dauernde Lasten qualifiziert und sind für den privaten Schuldner bei der Staats- und Bundessteuer zum Abzug zugelassen.

Eine Differenzierung der steuerlichen Qualifikation der Baurechtszinsen betreffend bei einer vom Baurechtsnehmer selbst bewohnten Liegenschaft wird vom Kanton Basel-Landschaft im Gegensatz zu anderen Kantonen nicht vorgenommen. Bei der direkten Bundessteuer kann der Baurechtszins als «dauernde Last» im Sinne von Art. 33 Abs. 1 Buchstabe b DBG qualifiziert werden, da es sich auch beim Baurechtszins um ein Entgelt für die Einräumung einer dinglichen Belastung handelt (vgl. BGE 2C\_890/2012 vom 15. Dezember



2012). Da weder das DGB noch StHG regeln, ob die bezahlten Baurechtszinsen im Rahmen des Gewinnungskosten oder des Mietwertmodells zu berücksichtigen sind, können insofern beide Lösungen als zulässig und bundesrechtskonform erachtet werden.

Die praktisch bedeutsamste dingliche Belastung von Grundstücken im genannten Sinn stellt das selbständige und dauernde Baurecht dar. Nicht nur seine Errichtung (mittels Vertrag zwischen dem Grundeigentümer und dem Baurechtsnehmer) ist auf die Grundstückgewinnsteuerpflicht hin zu überprüfen. Wenn das Baurecht durch Aufnahme ins Grundbuch zu einem eigenen Grundstück im Sinne des ZGB und des Steuergesetzes verselbständigt wird, stellt seine Übertragung an einen Dritten eine Grundstücksveräusserung dar.

#### 3.6.4. Errichtung eines selbständigen und dauernden Baurechts

Mit der Errichtung eines Baurechts erwirbt der Baurechtsnehmer einerseits das Recht auf bauliche Nutzung des fremden Bodens sowie andererseits die Befugnis, über die ihm selber gehörenden Baurechtsbauten und über das Baurecht selbst zu verfügen. Eine solche Errichtung kann unentgeltlich oder gegen irgendeine Gegenleistung erfolgen. Beim selbständigen und dauernden Baurecht sind als Gegenleistung periodische Zahlungen eines Baurechtszinses üblich. Dieser ist als Entgelt für die Benutzung des Bodens zu betrachten. Verzichtet der Baurechtsgeber auf einen Baurechtszins, so wird er stattdessen ein Entgelt für die Errichtung des Baurechts fordern. Diesem kommt wirtschaftlich dieselbe Bedeutung zu wie dem Übertragungsentgelt, also dem Entgelt für die Übertragung eines Baurechts auf einen Dritten. Ob eine Baurechtszinspflicht vereinbart wird, hat eine Auswirkung auf den Wert der Baurechts- und der Eigentumsparzelle: Im Falle des **unverzinslichen Baurechts** gibt der Baurechtsgeber den Ertragswert seines Eigentums für die Baurechtsdauer aus der Hand. Der betreffende Ertragswert geht in den Wert des Baurechts ein und wechselt bei jeder Handänderung des Baurechts erneut die Hand, zirkuliert mit diesem und steigert das Rechtsübertragungsentgelt (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 118).

Beim **verzinslichen Baurecht** dagegen behält der Baurechtsgeber den Ertragswert des Grundstücks in Form des Baurechtszinses bei sich. Bei Veräusserungen des Baurechts wird der Ertragswert somit nicht mitübertragen. Er verbleibt auch dann als werterhöhendes Element der Eigentumsparzelle beim Baurechtsgeber. Ist ein Baurechtszins als Nutzungsentgelt vereinbart, wird gemäss § 73 Abs. 1 lit. b StG keine Grundstückgewinnsteuer erhoben. Stattdessen werden solche periodischen Leistungen mit der Einkommenssteuer bzw. Ertragssteuer erfasst. Wird dagegen anstatt eines Baurechtszinses eine **einmalige Summe** als Bestellungsentgelt bezahlt, greift die Ausnahmebestimmung von § 73 Abs. 1 lit. b StG nicht; da eine der Grundstücksveräusserung gleichgestellte dingliche Belastung vorliegt, wird eine Grundstückgewinnsteuer ausgelöst, sofern ein Gewinn resultiert. Einmalige Summen als Bestellungsentgelte sind aber kaum bekannt, ebenso wenig wie Kombinationen zwischen periodischen und einmaligen Leistungen; dort müssten die periodischen und die einmaligen Leistungen wohl getrennt je mit der jeweiligen Steuer erfasst werden.

Wird hingegen ein selbständiges und dauerndes Baurecht **zugunsten des Grundeigentümers** errichtet (Eigentümerbaurecht), fehlt es am Element des Weggebens. Der Grundeigentümer behält alle Eigentümerbefugnisse bei sich, während nur ein Teil als selbständiges und dauerndes Baurecht im Grundbuch verselbständigt ist. Die unbeschränkte Bewirtschaftung oder der Veräusserungswert ist für den Grundeigentümer nicht dauernd und wesentlich beeinträchtigt (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 118).

Die Erfassung der Errichtung von selbständigen und dauernden Baurechten **zugunsten Dritter** mit der Grundstückgewinnsteuer ist systemkonform; so wird eine einmalige Summe als Bestellungsentgelt bezahlt, von dem die Gestehungskosten abgezogen werden können, sodass daraus ein allfälliger Grundstücksgewinn resultiert. Dies im Gegensatz zur periodischen Bezahlung des Baurechtszinses, da ja hier eher ein Ertrag aus unbeweglichem Vermögen vorliegt, welcher mit der Einkommens- bzw. Ertragssteuer erfasst wird (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 119).

Die damalige Steuerrekurskommission Basel-Landschaft kam bei der Handänderungssteuer bezüglich der Frage, ob die Verlängerung der Laufzeit eines bestehenden Baurechtsvertrags steuerlich als Begründung eines neuen Baurechts zu betrachten und entsprechend zu besteuern ist (im Falle einer Verlängerung um 17 Jahre), zum Schluss, dass mangels gesetzlicher Grundlage keine Steuer zu erheben sei. Auch bei der Grundstückgewinnsteuer ist gleich zu entscheiden, da im Fall einer blossen Vertragsverlängerung eine gesetzliche Grundlage zur Besteuerung fehlt. So kann eine Verlängerung um weniger als 30 Jahre nicht als dauernde Beeinträchtigung qualifiziert werden, die im Rahmen der dinglichen Belastung von Grundstücken



für eine steuerbare Veräusserung notwendig wäre (vgl. dazu Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Landschaft vom 22. November 1996, publ. in: BStPra XIV, S. 9 ff.).

### 3.6.5 Veräusserung eines selbständigen und dauernden Baurechts

Bei der entgeltlichen Übertragung eines selbständigen und dauernden Baurechts auf einen Dritten richtet sich das Übertragungsentgelt nach dem aktuellen wirtschaftlichen Wert des Baurechts (Verkehrswert). Massgebend hierfür ist die Abrede der Zahlung von Baurechtszinsen. Handelt es sich um ein verzinsliches Baurecht, so bildet lediglich der Wert der kraft des Baurechts errichteten Bauten den Übertragungswert. Wurde das Baurecht nicht oder nur teilweise ausgeübt, so tritt der Restwert zum Wert allfälliger Gebäude hinzu. Wird ein unverzinsliches Baurecht auf einen Dritten übertragen, so ist das Übertragungsentgelt höher, da dieses zusätzlich noch ein kapitalisiertes Nutzungsentgelt miterfasst (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 118).

Bei der Übertragung des selbständigen und dauernden Baurechts auf einen Dritten handelt es sich nicht um eine dingliche Belastung eines Grundstücks. Ist das Baurecht ins Grundbuch aufgenommen worden, so handelt es sich dabei um eine normale Grundstücksveräusserung. Ist das Baurecht grundbuchlich nicht ver selbständig, fehlt es schlicht an der Grundstückseigenschaft, so dass keine Grundstücksveräusserung vorliegen kann.

Die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer setzt neben einer Grundstücksveräusserung einen Veräusserungserlös (i.e. ein Übertragungsentgelt) voraus. Da die Baurechtszinsen nicht als Veräusserungserlös gelten – diese hat der Erwerber zu bezahlen, wenn er in den mit dem Grundeigentümer bestehenden Baurechtsvertrag eintritt – fällt bei fehlendem Übertragungsentgelt kein Grundstücksgewinn an, womit auch die Grundstückgewinnsteuer entfällt (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 118).

### 3.6.6 Zusammenfassung Baurechtsbegründung und Baurechtsübertragung

Fallgruppe		Begründung	Übertragung	
BAURECHT	Als Grundstück aufgenommen ins Grundbuch	Unentgeltlich	Keine GGwSt	GGwSt*)
		Einmalentgelt	GGwSt	GGwSt
		Periodischer Zins	Keine GGwSt	GGwSt*)
	Gewöhnliches Baurecht	Unentgeltlich	Keine Grundstückgewinnsteuer (da kein Grundstück)	
		Einmalentgelt		
		Periodischer Zins		

\*) Wenn bei der Übertragung eine Einmalvergütung erhoben wird (z.B. für Wertzuwachs oder für die darauf errichtete Baute)

### Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Aktennotiz «Handhabung Liegenschaften im Baurecht - Eigenmietwert - Baurechtszins im Kanton Basel Landschaft»



## § 73 Nr. 1 Steuerfreie Veräusserungen

### 1. Allgemeines

Sofern nicht ausdrücklich im Gesetz anders geregelt, unterliegen alle zivilrechtlichen und ihnen gleichgestellten Veräusserungen der Grundstückgewinnsteuer (vgl. zum Ganzen Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 73 N 1 ff.).

Bei gewissen in § 73 StG abschliessend aufgezählten Handänderungen erfolgt keine Besteuerung. Diese wird aufgeschoben und bei einer späteren Handänderung erhoben. Handänderungen, bei denen gemäss § 73 keine Besteuerung erfolgt ist, werden bei einer späteren Grundstückgewinnsteuererhebung bei der Bestimmung des Erwerbspreises nicht berücksichtigt (§ 75 Abs. 2 StG). Die Besitzesdauer wird bei einer steueraufschiebenden Handänderung ebenfalls nicht unterbrochen.

Die Steueraufschubstatbestände von § 73 lit. h bis k betreffen den Tatbestand der **Ersatzbeschaffung**. Bei diesem wird der Gewinn, dessen Besteuerung aufgeschoben wurde, nicht vom Erwerber des veräusserten Grundstücks übernommen, sondern auf das Ersatzobjekt übertragen. Der aufgeschobene Gewinn wird von den Gestehungskosten des Ersatzobjektes, ohne Berücksichtigung weiterer Aspekte, abgezogen.

Das System des Steueraufschubs ist nicht willkürlich. Es gibt dafür wichtige rechtliche, wirtschaftliche, sozial- und gesellschaftspolitische Gründe, die auch die notwendigen Konsequenzen des gewählten Systems rechtfertigen. Die Rechtsnachfolgerin oder der Rechtsnachfolger versteuert unter Umständen einen Gewinn, den nicht sie oder er, sondern die Rechtsvorgängerin oder der Rechtsvorgänger realisiert hat.

Der Steueraufschub ist von der **Steuerbefreiung** gemäss § 73 lit. b, e und f zu unterscheiden. Die Besteuerung wird aufgeschoben, weil bei diesen (abschliessend) aufgezählten Aufschubstatbeständen ein Gewinn noch nicht als realisiert betrachtet wird (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 161 N 89). Dies zeigt sich vor allem bei einer späteren Veräusserung, bei der die steueraufschiebende Veräusserung einfach ausser Acht gelassen wird. Das ist bei der Steuerbefreiung dagegen nicht der Fall. Das Vorliegen einer steueraufschiebenden Veräusserung gemäss lit. h - k ist in jedem Fall in einem formellen Entscheid festzuhalten. Im Entscheid ist der Grund, der den Steueraufschub zur Folge hat, anzugeben.

### 2. Die einzelnen Steueraufschubstatbestände gemäss § 73 StG

#### 2.1 lit. a - Erbvorbezug, Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) oder Schenkung

- Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben bei Erbvorbezug, Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) oder Schenkung, bei Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind;
- Die Grundstückgewinnsteuer wird bei sämtlichen Eigentumswechseln, die aufgrund des Erbrechts erfolgen, aufgeschoben. Erwirbt eine Erbin oder ein Erbe durch Zuschlag im Rahmen einer öffentlichen Steigerung nach Art. 612 ZGB ein Grundstück, so ist eine steueraufschiebende Veräusserung anzunehmen.

##### 2.1.1 Erbvorbezug

Ein Erbvorbezug im Sinne dieser Bestimmung ist dort anzunehmen, wo die mutmassliche Erblasserin oder der mutmassliche Erblasser - im Zeitpunkt der Veräusserung in der Regel unentgeltlich - jedoch auf Anrechnung am Erbteil - zukünftigen Erbinnen und Erben einen Vermögensvorteil durch Übertragung eines Grundstücks zukommen lässt (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 216 N 159 ff.). Da die Stellung des Erbanwärters hinreichend gesichert sein muss, wird in der Praxis dies nur bei pflichtteilsgeschützten oder erbvertraglich eingesetzten Erben angenommen (Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 73 N 9).



### 2.1.2 Erbteilung

Ein Steueraufschub infolge Erbteilung ist nur bei Auflösung der Erbengemeinschaft im Sinne von Art. 602 ZGB gegeben, nicht aber bei Auflösung anderer aus der Erbengemeinschaft hervorgegangenen Gesamt- oder Miteigentumsverhältnissen wie beispielsweise durch Vertrag errichtete einfache Gesellschaften oder Kollektivgesellschaften. Eine Erbengemeinschaft liegt solange vor, wie das Grundstück im Gesamteigentum der Erben verbleibt. Dabei ist der Grundbucheintrag massgebend. Somit wird bei späteren (auch partiellen) Erteilungen – selbst wenn Ausgleichszahlungen geleistet werden – die Steuer nach wie vor aufgeschoben.

### 2.1.3 Schenkung

Unter Schenkungen werden in erster Linie Rechtsgeschäfte im zivilrechtlichen Sinn verstanden. Die Schenkung ist ein zweiseitiges Rechtsgeschäft, das die Annahme durch den Beschenkten voraussetzt, die jedoch regelmässig stillschweigend erfolgt. In der Regel ist sie durch folgende Elemente gekennzeichnet: Eine ganz oder teilweise unentgeltliche Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden oder eines Dritten, die zur Bereicherung der beschenkten Person führt. Der Schenker handelt in der Absicht, den Empfänger zu bereichern. Bei einem Missverhältnis zwischen Leistung des Zuwendenden und Gegenleistung des Empfängers wird die Schenkungsabsicht vermutet.

Bei Übertragung einer Liegenschaft ohne jegliche Gegenleistung der übernehmenden Partei wird in der Regel ohne weiteres eine Schenkung angenommen. Bei teilweiser Entgeltlichkeit wird von einer gemischten Schenkung, die ebenfalls steueraufschiebend ist, ausgegangen, wenn das Entgelt offenkundig unter dem Verkehrswert der Liegenschaft liegt. Hierbei wird von einer Zuwendung mit Schenkungsabsicht ausgegangen, wenn die Gegenleistung um 20 % unter dem zu schätzenden Verkehrswert liegt. Anhand der objektiven Steuerbefreiung (§ 73 lit. a StG) wird auf den ersten Blick keine Grundstückgewinnsteuer ausgelöst. Es gilt jedoch zu beachten, dass nach jeweiliger Konstellation eine gemischte Schenkung zutreffen kann. Gemäss konstanter Praxis wird die gemischte Schenkung im Kanton Basel-Landschaft in einen Schenkungs- und einen Kaufanteil aufgespalten und jeder Teil für sich separat besteuert (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 125 und Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 73 N14). Der Kaufanteil (siehe § 72 StG) löst eine Grundstückgewinnsteuer aus, während der Schenkungsanteil (siehe § 73 lit. a StG) steuerfrei bleibt.

Liegt der vom Schenknehmer entrichtete Preis unter den indexierten Anlagekosten des Schenkgebers oder ist er gleich hoch, so tritt ein voller Steueraufschub gemäss § 73 lit. a StG ein. In diesem Fall umfasst die massgebliche Besitzesdauer die Zeitspanne vom Erwerb durch den Schenkgeber (eventuell Altbesitz nach § 77 Abs. 3 StG) bis zum Verkauf durch den Schenknehmer; bei Weiterveräusserung des Schenknehmers sind die Anlagekosten des Schenkgebers massgebend. Bei der Grundstückgewinnsteuer ist jedoch zu beachten, dass bei Vorliegen einer gemischten Schenkung eine Grundstückgewinnsteuer anfallen kann. Sobald der vom Schenknehmer bezahlte Preis (Übernahme der Grundpfandschulden, Barzahlung, kapitalisiertes Wohnrecht oder Nutzniessung usw.) die indexierten Anlagekosten des Schenkgebers übersteigt, liegt eine steuerbegründende Handänderung vor und löst beim Schenkgeber die Grundstückgewinnsteuer aus.

### 2.1.4 Beispiele

#### Beispiel 1:

Herr A.S. (65) und Frau B.S. (55) übertragen das im Jahre 1995 erworbene und selbstbewohnte Einfamilienhaus ihrer Tochter C.S. In der Abtretungsurkunde wird ein Preis von CHF 750'000 aufgeführt als Anrechnungswert für die spätere Erbteilung. Der Kaufpreis wird gemäss Urkunde beglichen durch Übernahme der Hypothek von CHF 150'000. Eine Restanz ist nicht geschuldet. Jedoch behalten sich die Veräusserer ein lebenslangliches unentgeltliches Nutzniessungsrecht im Sinne von Art. 745 ff ZGB vor und übernehmen laufenden Unterhalt und Hypothekarzinsen (2 %). Die Steuerverwaltung ermittelt einen Verkehrswert von CHF 800'000. Der steuerliche Eigenmietwert (60 % des Marktmietwertes) beträgt CHF 12'000. Der Barwertfaktor für die Kapitalisierung der Nutzniessung beträgt 19.61.



## Lösung

Es ist zu prüfen, ob eine Schenkung (steueraufschiebend) oder ein Verkauf (steuerauslösend) vorliegt. Letzteres ist der Fall, wenn der Übernahmewert die Gestehungskosten übersteigt. Die Gegenleistung der Tochter ermittelt sich wie folgt:

### Ermittlung Barwert Nutzniessung

Mietwert	20'000
Unterhalt (0.5 % des Verkehrswertes)	-4'000
Hypothekarzins	-3'000
Nettoertrag Liegenschaft	13'000
Barwert = $19.61 \times 13'000 =$	254'930
Hypothek	150'000
Barwert Nutzniessung	254'930
Total Gegenleistung	404'930

Ergebnis: es liegt eine **gemischte** Schenkung vor, sofern die Gestehungskosten tiefer als CHF 404'930 sind.

Schenkungen von Liegenschaften juristischer Personen an Anteilsinhaber oder diesen Nahestehende qualifizieren als geldwerte Leistung und gelten daher aus Sicht der juristischen Person nicht als Schenkung an den Anteilsinhaber oder Nahestehende. Die Gesellschaft hat dementsprechend - ausgehend vom Verkehrswert der Liegenschaft - die Grundstückgewinnsteuer abzurechnen. Jener bildet beim Erwerber wiederum die Erwerbskosten, nachdem bei ihm über die geldwerte Leistung abgerechnet wurde.

### 2.2 lit. a - Eigentumswechsel unter Ehegatten oder eingetragenen Partnern

Ein Eigentumswechsel an einem Grundstück unter Ehegatten ist steueraufschiebend, sofern er in Zusammenhang mit einer güterrechtlichen Auseinandersetzung erfolgt. Diese Bestimmung betrifft Fälle, in denen der Eigentumswechsel mit einer **Gegenleistung** verbunden ist (z.B. Abgeltung güterrechtlicher Ansprüche). Wenn Ehegatten Grundeigentum einander unentgeltlich übertragen, kommt der Aufschubstatbestand der Schenkung (voranstehend) zum Tragen.

In Bezug auf die zeitliche Nähe zur güterrechtlichen Auseinandersetzung wird in der Praxis von einer Karenzfrist von rund zwei Jahren ausgegangen, sofern in der Scheidungskonvention nichts anderes vereinbart wird. Sinngemäss gilt dies auch für eingetragene Partner.

Die Grundstückgewinnsteuer wird ebenfalls aufgeschoben bei Eigentumswechseln unter Ehegatten zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (vgl. Art. 165 ZGB). Auch hier gilt aber die Voraussetzung, dass beide Ehegatten einverstanden sind. In Bezug auf die oben erwähnten Steueraufschubstatbestände gilt es jedoch zu beachten, dass echte Veräusserungen unter Ehegatten ordentlich besteuert werden. Ferner werden auch Veräusserungen unter eheähnlichen Lebensverhältnissen wie z.B. unter Konkubinatspaaren gemäss der Praxis im Kanton nicht etwa steuerlich privilegiert, sondern ordentlich besteuert (vgl. dazu Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 73 N15 ff.).

### 2.3 lit. b - Leistungen aus Baurechts- und Nutzungsverträgen

Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 73 lit. b StG aufgeschoben, wenn ein periodischer Baurechtszins als Nutzungsentgelt für die Errichtung eines Baurechts vereinbart wurde. Die periodischen Leistungen werden mit der Einkommens- bzw. Ertragssteuer erfasst (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 118). In der Praxis sind Wohnrechtsentschädigungen die am häufigsten vorkommenden Leistungen aus Nutzungsverträgen. Unter periodisch wiederkehrend versteht die Praxis mehrere regelmässige Zahlungen, wobei grundsätzlich von mindestens einer pro Jahr ausgegangen wird (vgl. dazu Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 73 N 21 f.).

### 2.4 lit. c - Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Baulandumlegung oder Grenzbereinigung sowie Tausch im Kanton gelegener Grundstücke

Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben, soweit nicht durch Aufzahlung ein Gewinn erzielt wird, bei Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Baulandumlegung oder Grenzbereinigung sowie bei Tausch im



Kanton gelegener Grundstücke. Diese Steueraufschubstatbestände erfolgen unter dem Titel «Landumlegungen» und beziehen sich auf den Abtausch von Grundflächen zwecks Bodenverbesserungen, Grenzbereinigungen oder Bildung einer Parzelle für gemeinsame Erschliessungsanlagen. Obschon bei solchen Rechtsgeschäften eine zivilrechtliche Handänderung erfolgt, soll die Grundstückgewinnsteuer nur dann erhoben werden, wenn und soweit für die eingeworfenen oder hingegebenen Grundstücksflächen nicht Realersatz, sondern ein Entgelt geleistet wird. Der letztgenannte Fall wird analog einer Teilveräusserung behandelt.

Für gewisse tauschähnliche Fälle sieht das StHG entsprechend dem Baselbieter Steuergesetz hingegen auch einen Steueraufschub vor, der im Kanton allerdings nur gewährt wird, wenn nicht durch eine Aufzahlung ein Gewinn erzielt wird (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 132). So ist dies der Fall bei der Güterzusammenlegung, der Quartierplanung, der Baulandumlegung und der Grenzbereinigung. Der Grund für deren Privilegierung wird darin gesehen, dass diese Veräusserungen in den meisten Fällen nicht freiwillig geschehen, sondern vielmehr entweder von gewissen Gesetzen verlangt werden oder das Gemeinwesen in anderer Weise direkt Einfluss auf die Veräusserung nehmen kann.

Die **Güterzusammenlegung** ist in den §§ 25 ff. des Landwirtschaftsgesetzes (SGS 510) geregelt. Das Landwirtschaftsgesetz verwendet für die Güterzusammenlegung oder Feldregulierung den Begriff Gesamtmelioration (vgl. Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 132 f.).

Die **Quartierplanung** ist in den §§ 37 ff. des Raumplanungs- und Baugesetzes (SGS 400) geregelt.

Die **Baulandumlegung**, geregelt in § 55 des Raumplanungs- und Baugesetzes (SGS 400), dient dazu, das Eigentum an Grundstücken neu zu ordnen mit dem Ziel, eine bauliche Nutzung überhaupt oder zumindest besser zu ermöglichen.

Unter Grenzbereinigung im steuerrechtlichen Sinn wird gemäss einer Entscheid der damaligen Steuerrekurskommission «die Ziehung einer kürzeren oder - im Hinblick auf Strassen - natürlich verlaufenden Grenze zweier oder mehrerer Grundstücke verstanden, die im Wesentlichen durch tauschweisen Umsatz von Land erzielt wird, auch wenn sie die Umlegung verhältnismässig grosser Grundstücke bewirkt» (StRK BL vom 16. Dezember 1983; publ. in: BStPr. Band VIII [1982-1984] S. 321 ff.). Gemäss Auffassung der Steuerrekurskommission ist der steuerrechtliche Begriff der Grenzbereinigung weit zu verstehen und umfasst somit auch Tauschgeschäfte zur Bereinigung von Grenzen von Grundstücken ohne Baulandcharakter. Grundstücke, die für sich allein genutzt werden können und sich als solche Nutzobjekte verselbständigen lassen, können jedoch «per definitionem nicht Gegenstand einer Grenzbereinigung sein».

Eine Besonderheit bildet im Baselbieter Steuergesetz der Aufschubstatbestand des Grundstücktausches ohne Ausgleichszahlung. Solche Rechtsgeschäfte werden nicht immer zum Zweck der Bodenverbesserung, Grenzbereinigung und dgl. geschlossen. Allerdings muss es sich hierbei um wertgleiche Objekte handeln. Werden ohne Entgelt zwei Grundstücke von unterschiedlichem Wert getauscht, so realisiert die Partei mit dem minderwertigen Grundstück einen Grundstücksgewinn.

Der Grundstücktauschvertrag gemäss Art. 237 OR bewirkt grundsätzlich die entgeltliche Übertragung des Eigentums an einem Grundstück. Im Gegensatz zum Kauf tritt anstelle des Kaufpreises ganz oder teilweise die Hingabe eines oder mehrerer anderer Grundstücke. Die beiden involvierten Parteien sind somit gleichzeitig Käufer und Verkäufer. Sind die ausgetauschten Grundstücke nicht gleichwertig und kann die Gegenleistung nur teilweise in Grundstücken erfolgen, erfolgt ein zusätzlicher Wertausgleich in Geld. Dieser Wertausgleich wird meist Aufgeld oder Aufzahlung genannt. Wird durch diese Aufzahlung kein Gewinn erzielt, greift der Steueraufschub, sofern beide Tauschgrundstücke im Kanton Basel-Landschaft liegen. Das StHG behandelt den oben erwähnten Tausch grundsätzlich als steuerbare Veräusserung und sieht keinen Aufschubstatbestand vor. Die basellandschaftliche Regelung ist zulässig, greift der Steueraufschub doch nur insoweit, als kein Aufgeld bezahlt oder bei Bezahlung eines solchen kein Gewinn erzielt wird.

#### **Beispiel:**

A und B haben vor Jahren ein Grundstück je zur Hälfte im Miteigentum erworben. Nun erstellen sie darauf ein Doppeleinfamilienhaus. Damit jeder ein Haus für sich übernehmen kann, werden nach der - genau flächenhälftigen - Parzellierung die Miteigentumsanteile so getauscht, dass jede Partei je eine Parzelle mit einer Haushälfte hat. Ein solcher Tausch ist wertgleich und damit steueraufschiebend.



### **2.5 lit. d - Enteignung**

Bei Enteignungen, in welchen der Enteignete mit Realersatz entschädigt worden ist oder sich innert Frist selber solchen beschafft, erfolgt ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer. Die Wiederbeschaffung hat in der Regel innert zweier Jahre zu erfolgen. Der Enteignung gleichgestellt ist die freihändige Veräusserung an den Enteigner, sofern dieser im Hinblick auf ein bestimmtes öffentliches Werk das Enteignungsrecht geltend machen konnte. Aufschiebend sind auch Landumlegungen im Zusammenhang mit Enteignungen oder drohenden Enteignungen nach dem Bundesgesetz über die Enteignung (SR 711) bzw. dem kantonalen Enteignungsgesetz. Eine drohende Enteignung liegt vor, wenn der Pflichtige nachgewiesenermassen vor die Wahl gestellt war, das fragliche Grundstück freiwillig zu veräussern oder enteignen zu lassen. Es ist zudem erforderlich, dass das Enteignungsrecht dem Gemeinwesen im Zeitpunkt des freihändigen Erwerbs bereits zusteht, oder dass es sich dieses Enteignungsrecht bei Weigerung des Eigentümers, freihändig zu verkaufen, unmittelbar hätte verschaffen können.

Gemäss Praxis der kantonalen Steuerverwaltung wird der Aufschub nur anteilig gewährt, wenn der Enteignete teils mit Realersatz und teils mit einer Enteignungsentschädigung abgegolten wird. Letztere unterliegt der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 73 N 31).

### **2.6 lit. g<sup>bis</sup> - Unternehmensumstrukturierungen**

Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben bei Umstrukturierungen gemäss § 26 und § 56 StG sowie bei Ersatzbeschaffungen gemäss § 55 Abs. 2 StG. Ob der Übergang eines Grundstücks im Rahmen einer Unternehmensumstrukturierung steueraufschiebend ist, beurteilt sich grundsätzlich nach den Kriterien der Einkommens- bzw. Ertragssteuer, auf die § 73 lit. g StG verweist (s. §§ 26 und 56 StG; [56 Nr. 1](#)). Bestehen Zweifel über den Steueraufschub einer Unternehmensumstrukturierung, ist mit der für die Einkommens- bzw. Ertragssteuer zuständigen Veranlagungsbehörde (Bereich NP1 Selbständigerwerbende bzw. juristische Personen) Kontakt aufzunehmen.

Werden stille Reserven im Sinne von § 26 Abs. 2 bzw. § 75 Abs. 2 und 4 StG nachträglich besteuert, ist auch die Grundstückgewinnsteuer nachträglich zu erheben. Im Entscheid über den Aufschub von der Grundstückgewinnsteuer ist ein entsprechender Vorbehalt aufzunehmen, verbunden mit der Aufforderung, den Wegfall einer Voraussetzung der Steuerneutralität der Veranlagungsbehörde mitzuteilen. Die Veranlagungsbehörden für die Einkommens- bzw. Ertragssteuer orientieren einander gegenseitig über entsprechende Sachverhalte.

Bei Fusionen und Aufteilungen von Vorsorgeeinrichtungen darf gemäss Art. 80 Abs. 4 BVG (SR 831.40) ebenfalls keine Steuer erhoben werden. Die Grundstückgewinnsteuer ist in diesen Fällen aufzuschieben.

### **2.7 lit. h und i - Ersatzbeschaffung von Grundstücken des betriebsnotwendigen Anlagevermögens**

Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben:

- bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung von Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens im Sinne von § 32 Abs. 3 StG (ohne Landwirtschaftsbetriebe), soweit der Erlös in der Regel innert zweier Jahre zum Erwerb von Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens in der Schweiz verwendet wird (lit. h) sowie
- bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung von land- oder forstwirtschaftlichen Liegenschaften, soweit der Erlös in der Regel innert zweier Jahre zum Erwerb einer selbstbewirtschafteten Ersatzliegenschaft in der Schweiz oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Liegenschaften verwendet wird (lit. i).

Bezüglich der Voraussetzung wird auf die Ausführungen in [32 Nr. 2](#) verwiesen.

### **2.8 lit. k - Ersatzbeschaffung von selbstbenutztem Wohneigentum**

Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innert zweier Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.



Sowohl die veräusserte als auch die ersatzbeschaffte Liegenschaft müssen dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt sein. Bei der veräusserten Liegenschaft muss diese Voraussetzung im Zeitpunkt der Veräusserung oder der Ersatzbeschaffung sowie in der Regel während eines bestimmten Zeitraums - gemäss herrschender Praxis mindestens ein Jahr - davor erfüllt sein. Bei der Ersatzliegenschaft müssen sie ebenfalls während **mindestens einem Jahr** nach deren Erwerb gegeben sein. Die Liegenschaft muss während dieser Zeiträume ohne Unterbruch als Hauptwohnsitz genutzt sein. sie darf weder vermietet noch als Zweit- oder Ferienwohnung benutzt sein.

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil BGE 2C\_701/2017 vom 28.09.2017 die Voraussetzungen für den Steueraufschub beim Verkauf von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum gemäss Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) präzisiert. Die alte Praxis wurde aufgehoben, wonach für einen Steueraufschub bei einer kantonsübergreifenden Ersatzbeschaffung der Wohnsitz am neuen Ort während mindestens fünf Jahren beibehalten werden musste.

Die interkantonale Besteuerung eines bislang aufgeschobenen Grundstückgewinns ist entweder nach der Einheits- oder nach der Zerlegungsmethode erfolgt: Die Einheitsmethode charakterisiert sich dadurch, dass auch das einst aufgeschobene, damit latente Steuersubstrat in jenem Zuzugskanton erfasst wird, auf dessen Gebiet es zur Veräusserung der Ersatzliegenschaft kommt, ohne dass ein weiterer Steueraufschub in Frage käme. Demgegenüber beruht die Zerlegungsmethode darauf, dass der bis lang aufgeschobene Gewinnanteil weiterhin dem oder den einstigen Wegzugskanton(en) zur Besteuerung zur Verfügung steht. Vom (letzten) Zuzugskanton erfasst werden kann einzig ein Zusatzgewinn, der darin besteht, dass der letztlich realisierte Gesamtgewinn die aufgeschobenen Rohgewinne übersteigt. Das Bundesgericht bekennt sich in diesem Entscheid nun ausschliesslich zur Einheitsmethode und **erklärt, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats auch in den Fällen von "reinvestitionsnahe Handänderungen" (Erlös der Liegenschaftsverkäufe erworbener Ersatzobjekt innert kurzer Zeit) insgesamt und ausschliesslich dem (letzten) Zuzugskanton zukommt.** Damit ist die von der Schweizerische Steuerkonferenz SSK ursprünglich empfohlene zeitliche Grenze von fünf Jahren für den Übergang von der Zerlegungs- zur Einheitsmethode nicht mehr relevant.

Der Kanton, der die Ersatzbeschaffung gewährt, teilt seinen Entscheid der Veranlagungsbehörde des Kantons, wo sich das Ersatzgrundstück befindet, mit.

#### **Beispiel:**

Im Kanton A. wird eine einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnte Liegenschaft für CHF 1'000'000 veräussert (Gestehungskosten: CHF 500'000). Innert zweier Jahre erwirbt der Veräusserer für CHF 800'000 eine Ersatzliegenschaft im Kanton Basel-Landschaft.

#### **Lösung:**

Bei der vorliegenden Veräusserung und Ersatzbeschaffung kann nur ein Teilaufschub geltend gemacht werden. Es kann maximal für einen um die Differenz zwischen Gestehungskosten und Erwerbspreis resultierender Betrag ein Teilaufschub erfolgen (GK CHF 500'000 - EP CHF 800'000 = Diff. CHF 300'000).

Der aufgeschobene Grundstückgewinn von CHF 300'000 unterliegt neu der Besteuerung durch den Kanton Basel-Landschaft, sollte bei einer erneuten Veräusserung der Ersatzliegenschaft die Ersatzbeschaffungskette abbrechen.



### Berechnung des teilweisen oder vollen Gewinnaufschubs

Die Ermittlung des Gewinnaufschubs erfolgt anhand der Grundlage der absoluten Methode in das Ersatzgrundstück mit folgenden Möglichkeiten:

- Kein Aufschub infolge eines geringeren Erwerbspreises;
- Teilaufschub infolge einer Differenz zwischen Gestehungskosten und Erwerbspreis;
- Voller Aufschub zufolge gleichen oder höheren Gestehungskosten zum Erwerbspreis.

CHF	Veräusserte Wohnliegenschaft	Erworbene / erbaute Ersatzliegenschaft		
		Fall 1 Kein Aufschub	Fall 2 Teilaufschub	Fall 3 Voller Aufschub
750'000	Erlös CHF 750'000 zu versteuernder Gewinn ohne Ersatzbeschaffung CHF 250'000	zu versteuernder Gewinn CHF 250'000 Desinvestition CHF 100'000	zu versteuernder Gewinn CHF 150'000 Teilaufschub (GW) CHF 100'000	Voller Aufschub (GW) CHF 250'000
700'000				
600'000				
500'000				
400'000				
300'000	Gestehungskosten* (Anlagekosten) CHF 500'000	Erwerbspreis resp. Baukosten CHF 400'000	Erwerbspreis resp. Baukosten CHF 600'000	Erwerbspreis resp. Baukosten CHF 750'000
200'000				
0				

### Berechnung des teilweisen oder vollen Gewinnaufschubs

Gestehungskosten (Anlagekosten) / Erlös und Erwerbspreis / Baukosten beziehen sich jeweils nur auf den dauernd und ausschliesslich selbstgewohnten Teil der Wohn- respektive Ersatzliegenschaft. Also ist zum Beispiel bei einem veräusserten 4FH 1 Wohneinheit selbstbewohnt, kommt nur auf diesem Teil ein Ersatzbeschaffungsaufschub in Frage.

\*Gestehungskosten (Anlagekosten) = Erwerbspreis + Aufwendungen (inkl. Kosten und Abgaben bei der Veräusserung).

### Merke zum Teilaufschub

Es kann maximal für einen um die Differenz zwischen Gestehungskosten und Erwerbspreis resultierender Betrag ein Teilaufschub erfolgen (z.B. GK 500 - EP 600 = Diff. 100; GW jedoch 250)

### Umfang der Erlösverwendung

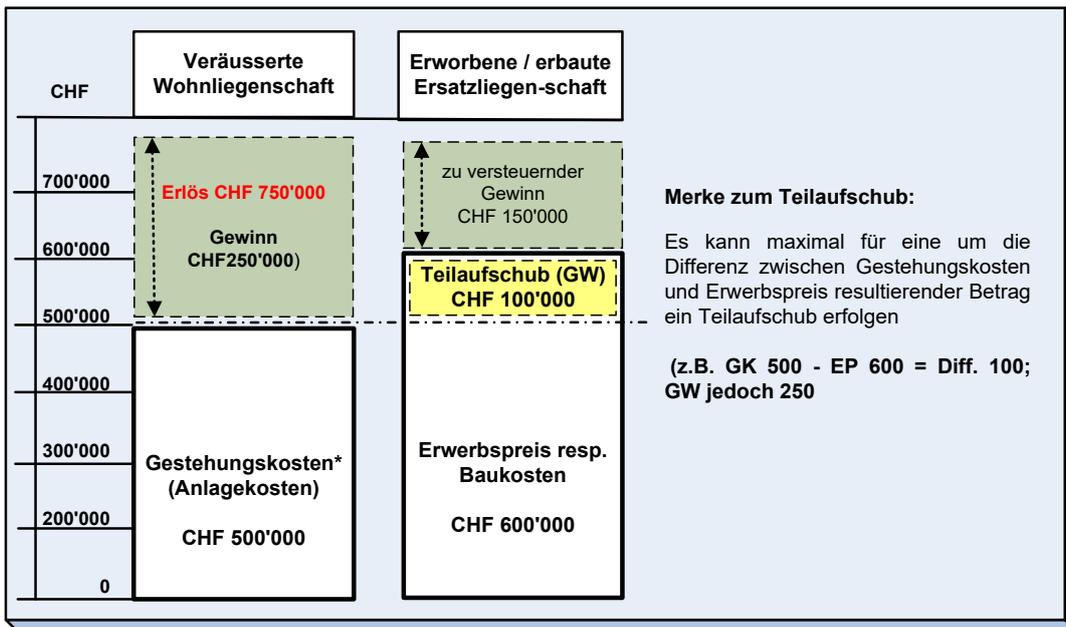
Die Steuerfolgen sind unterschiedlich je nach dem Umfang der Erlösverwendung. Eine bloss teilweise Verwendung des Erlöses für das Ersatzobjekt führt nur zu einem anteilmässigen Steueraufschub. Es gilt dabei die sog. absolute Methode (Abschöpfungsmethode; BGE 130 II 202). Nach dieser Methode kommt es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts darauf an, wie viel des beim Verkauf des ursprünglichen Grundstücks erzielten Gewinns in das Ersatzobjekt reinvestiert wird. Es sind daher folgende Fälle auseinander zu halten:

- **Vollständige Reinvestition** des Gewinns in das Ersatzobjekt (wenn also der gesamte Erlös des veräusserten Grundstücks [oder mehr] in das Ersatzobjekt reinvestiert wird). In diesem Fall bleibt der gesamte Gewinn unbesteuert, da die GGSt vollumfänglich aufgeschoben wird (Beispiel siehe Fall 3).

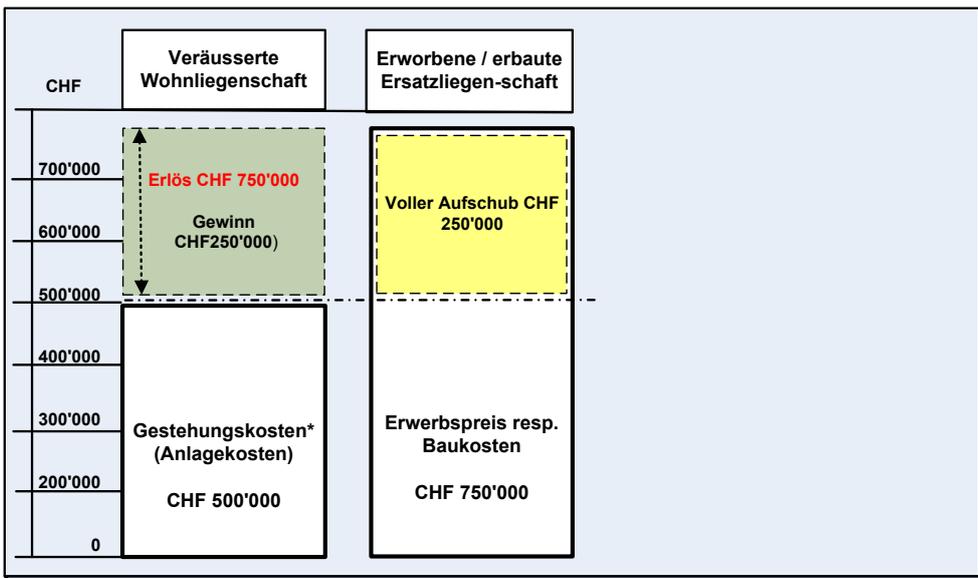


- **Fehlende Reinvestition** des Gewinns in das Ersatzobjekt (wenn also die Reinvestition in das Ersatzobjekt weniger als die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks beträgt): In diesem Fall wird der gesamte Gewinn besteuert, wie wenn keine Ersatzbeschaffung stattgefunden hätte (Beispiel siehe Fall 1).
- **Teilweise Reinvestition** des Gewinns in das Ersatzobjekt (wenn also die Reinvestition in das Ersatzobjekt zwar mehr als die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks, aber weniger als der Erlös des veräusserten Grundstücks beträgt): In diesem Fall findet in jenem Umfang, in dem der Gewinn in das Ersatzobjekt reinvestiert wird, ein Steueraufschub statt (Beispiel Fall 2).

### Teilaufschub

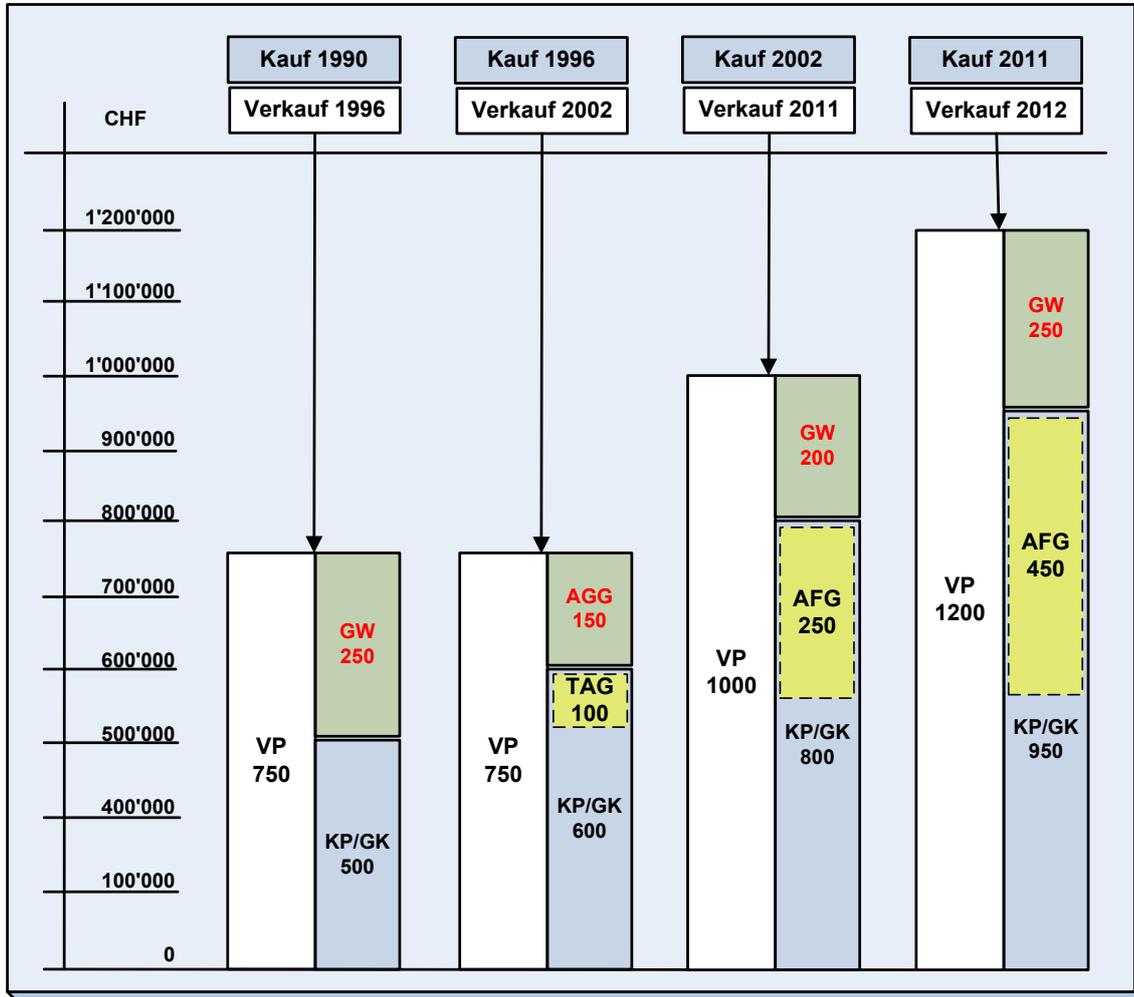


### Voller Aufschub





<b>KP/GK</b>	Kaufpreis/Gestehungskosten	<b>GW</b>	Gewinn
<b>VP</b>	Verkaufspreis	<b>AGG</b>	Abgerechneter Gewinn
<b>TAG</b>	Teilaufschubgewinn	<b>AFG</b>	Aufgeschobener Gewinn
<b>NKP/NGK</b>	Neuer Kaufpreis/Gestehungskosten		



GK/KP	500	GK/KP	600	GK/KP	800	GK/KP	950
- VP	750	- TAG	100	- AFG	250	- AFG	450
<u>GW</u>	<u>250</u>	NKP/NGK	500	NKP/NGK	550	NKP/NGK	500
		- VP	750	- VP	1000	- VP	1200
		<u>GW</u>	<u>250</u>	<u>GW</u>	<u>450</u>	<u>GW</u>	<u>700</u>

**§ 75 Abs. 2 StG**

Bei Veräusserung des im Kanton Basel-Landschaft gelegenen Ersatzobjektes in Sinne von § 73 Buchstabe h, i oder k wird der steuerfrei übertragene Grundstücksgewinn von den Gestehungskosten des Ersatzobjektes abgezogen.

**§ 75 Abs. 4 StG**

Bei Veräusserung eines ausserhalb des Kantons Basel-Landschaft gelegenen Ersatzobjektes innert 20 Jahre seit der Ersatzbeschaffung wird der gemäss § 73 Buchstabe h, i oder k aufgeschobene Grundstücksgewinn nachbesteuert.

Grundsätzlich sind die Bestimmungen über die Ersatzbeschaffung auch bei ausserkantonalen Ersatzobjekten uneingeschränkt anwendbar. Interkantonale Ersatzbeschaffungen bei Landwirtschaftsbetrieben kommen bei Veräusserungen von bewirtschafteten Flächen im einen Kantonsgebiet und Ersatzbeschaffung eines Grundstückes im anderen Kantonsgebiet vor. Die stillen Reserven werden bei vollständiger Reinvestition des Erlöses auf das Ersatzobjekt übertragen. Da landwirtschaftliche Grundstücke grundsätzlich in der ganzen Schweiz



dem monistischen Besteuerungssystem unterworfen sind, werden sowohl die dem Bilanzsteuerprinzip unterworfenen als auch die dem Grundstücksgewinnsteuerrecht unterworfenen stillen Reserven auf das Ersatzobjekt übertragen.

Zu beachten ist, dass § 75 Abs. 4 StG eine Nachbesteuerung (bezüglich des aufgeschobenen Gewinns) enthält, falls das ausserkantonale Ersatzobjekt innert 20 Jahren seit der Ersatzbeschaffung wieder (und ohne erneute Ersatzbeschaffung) veräussert wird. Im interkantonalen Verhältnis hat allerdings das Bundesgericht in einem Entscheid vom 19. Dezember 2012 im konkreten Fall den gesamten Grundstücksgewinn jenem Kanton zur Besteuerung zugestanden, in welchem das Grundstück, dessen Veräusserung die Besteuerung auslöste, gelegen war («Zuzugskanton»). Diese Zuordnung erfolgte allerdings **vorbehältlich** einer reinvestitionsnahen Veräusserung des Ersatzgrundstückes. Über die konkreten Auswirkungen dieses Entscheides bestehen unterschiedliche Auffassungen. In Frage steht, welcher Zeitraum zwischen der Ersatzbeschaffung und der Veräusserung des Ersatzobjektes liegen muss, damit eine reinvestitionsnahe Veräusserung des Ersatzobjektes vorliegt und der «Wegzugskanton» den aufgeschobenen Gewinn nachträglich besteuern darf. Die Tendenz geht dahin, hier von einem Zeitraum von höchstens 5 Jahren auszugehen.

Fraglich ist im Weiteren die Berechnung des dannzumal, d.h. bei der «letzten» Veräusserung abzurechnenden Grundstücksgewinnes. Denn die Kantone kennen unterschiedliche Normen für die Bestimmung des steuerbaren Grundstücksgewinns. Aus Sicht des Kantons Basel-Landschaft stellt sich dabei insbesondere die Frage bei Veräusserungen von Ersatzobjekten, auf welche aufgeschobene Grundstücksgewinne aus ausserkantonalen Objekten übertragen wurden. Aufgrund des angeführten Urteils, das dem Zuzugskanton die volle Besteuerungsbefugnis gibt, kann geschlossen werden, dass die Berechnung des steuerbaren, d.h. sowohl des aufgeschobenen wie auch des auf dem Ersatzobjekt angefallenen, ausschliesslich nach den Normen des Zuzugskantons erfolgt. D.h. im Kanton BL wäre die Besteuerung so vorzunehmen, wie wenn das Ersatzobjekt schon seit jeher im Besitz des Veräusserers gewesen wäre, unter Beachtung des tatsächlichen Erwerbspreises und der tatsächlichen Investitionen auf dem ersten Objekt.

Grundsätzlich kann nur der Eigentümer einen Aufschub verlangen. Bei verheirateten Personen bzw. Personen in gleichgeschlechtlicher Partnerschaft lässt die Praxis jedoch die steuerneutrale Reinvestition des Veräusserungserlöses auch zu, wenn einer der Ehegatten bzw. Partner die selbstbewohnte Liegenschaft als Alleineigentümer veräussert und die Ersatzliegenschaft von beiden Ehegatten gemeinsam (z.B. als einfache Gesellschaft) zu einem mindestens dem Erlös entsprechenden Erwerbspreis erworben wird. Auch im umgekehrten Fall - Veräusserung von gemeinschaftlichem Eigentum und Ersatzbeschaffung nur durch einen Ehegatten bzw. Partner - kann der von beiden erzielte Erlös auf das Ersatzobjekt übertragen werden.

### **3. Besonderheiten bei Veräusserungen anlässlich einer Zwangsverwertung**

#### **3.2 lit. e - Zwangsverwertungen, wenn die Gläubiger nicht volle Deckung erhalten**

Als Zwangsverwertung wird die amtliche Verwertung im Schuldbetriebs- und Konkursrecht verstanden. Die Zwangsverwertung findet sich gemäss Art. 116 ff. SchKG im Pfändungs-, gemäss Art. 151 ff. SchKG im Pfandverwertungs- und gemäss Art. 221 ff. SchKG im Konkursverfahren. Der Zwangsverwertung gleichgestellt sind in steuerlicher Hinsicht der konkursamtliche Freihandverkauf nach Art. 256 Abs. 1 SchKG sowie der gerichtliche Nachlassvertrag nach Art. 293 ff. SchKG. Das Eigentum wird bei der Zwangsverwertung kraft amtlicher Verfügung auf den Erwerber übertragen. Wird nun anlässlich einer Zwangsverwertung ein Grundstücksgewinn realisiert, d.h. in den Fällen, in denen der Verwertungserlös die Gestehungskosten übersteigt, findet nach § 73 lit. e StG keine Besteuerung statt, sofern die Gläubiger nicht volle Deckung erhalten. Werden jedoch alle Gläubiger voll befriedigt, wird der verbleibende Grundstückerlös beim Veräusserer besteuert.

Dieser Steuerbefreiungstatbestand wird in der Literatur vor allem mit dem Argument kritisiert, dass der realisierte Gewinn sehr wohl dem Veräusserer und Schuldner zufliesse, da durch den Verwertungserlös ebenso seine Passiven vermindert würden. Das StHG sieht keine entsprechende Steuerbefreiung vor. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine echte Steuerbefreiung.



### Beispiel:

Die Liegenschaft von Schuldner S hat folgende Hypotheken:

1. Hypothek Bank A: CHF 250'000
2. Hypothek Bank B: CHF 150'000
3. Hypothek Gläubiger X: CHF 200'000

Da S zahlungsunfähig wird, macht die Bank B eine Betreibung auf Pfandverwertung. Die Liegenschaft wird im Verwertungsverfahren freihändig verkauft und durch Gläubiger X zum Preis von CHF 500'000 übernommen.

### Lösung

Die Veräusserung erfolgt im Betreibungs- bzw. Zwangsvollstreckungsverfahren. Auch wenn letztlich freihändig veräussert wird und nicht mittels Versteigerungsverfahren, zählt eine solche Veräusserung als im Zwangsvollstreckungsverfahren erfolgt. Die Gläubiger Banken A und B erhalten volle Deckung für ihre Forderungen aus dem Erlös. Gläubiger X erhalte zwar nicht volle Deckung, jedoch beteiligt er sich nicht am Zwangsvollstreckungsverfahren. Die Bestimmung bezieht sich nur auf Gläubiger, die am Betreibungsverfahren beteiligt sind. Ergo ergibt sich **kein Aufschub**.

Sinn der Bestimmung ist, dass der Fiskus zu Gunsten von Gläubigern, die an der Betreibung beteiligt sind (dies können Grundpfandgläubiger oder «gewöhnliche» Gläubiger sein) auf die Steuern verzichtet, damit deren Deckung nicht durch Steuern und Abgaben (bei der Handänderungssteuer besteht ebenfalls eine Ausnahmebestimmung) geschmälert wird.

### 3.2 lit. f - Weiterveräusserung nach Zwangsverwertungen

Dem Pfandgläubiger oder Bürgen kommt hier eine Steuerbefreiung zugute, der das Grundstück im Zwangsverwertungsverfahren erworben hat und es weiterveräussert. Die Steuerbefreiung betrifft jedoch nur denjenigen Teil des Gewinns, der den erlittenen Verlust nicht übersteigt. Gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist entscheidend, dass der Pfandgläubiger oder Bürge zu Verlust kommt (VGE BL vom 9. März 1988; publ. in: BLStP Band X [1988-1990] S. 122). Auch bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine echte Steuerbefreiung, die im StHG nicht explizit erwähnt wird.

### Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➔ Merkblatt Realersatzbeschaffung



## 74 Nr. 1 Steuersubjekt

### 1. Absatz 1 - Steuerpflichtig ist der Veräusserer

Im Steuerharmonisierungsgesetz findet sich keine explizite Bestimmung zur steuerpflichtigen Person. Es ist somit den Kantonen überlassen, das Steuersubjekt genauer zu bezeichnen, sodass im Kanton Basel-Landschaft § 74 Abs. 1 StG bestimmt, dass der Veräusserer eines Grundstücks steuerpflichtig ist.

Steuersubjekt ist die natürliche oder juristische Person, die das **Eigentum** an einem Grundstück (zivilrechtliche Handänderung) oder wesentliche Teile der Verfügungsgewalt hierüber (wirtschaftliche Handänderung) auf einen anderen Rechtsträger **überträgt** oder deren Grundstück mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder einer öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung belastet wird. Bei der zivilrechtlichen Handänderung ist der im Grundbuch eingetragene Eigentümer steuerpflichtig. Bei der wirtschaftlichen Handänderung ist diejenige Person steuerpflichtig, die die **Verfügungsgewalt** über das Grundstück tatsächlich innehat und diese - ohne Vornahme einer zivilrechtlichen Handänderung - auf einen Dritten überträgt. Bei den Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten und öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen ist der Eigentümer des belasteten Grundstücks steuerpflichtig.

Artikel 3 Abs. 3 Satz 3 StHG sieht vor, dass die Familienbesteuerung auf Grundstücksgewinne nicht zur Anwendung kommt. Somit ist für die Grundstücksgewinnsteuer sowohl jeder Ehegatte als auch das unmündige Kind selbständig steuerpflichtig. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot besteht bei Grundeigentum einzig eine Steuerpflicht im Liegenschaftskanton. Für die Steuerpflicht entscheidend ist der Ort des Grundstückes. Keine Bedeutung kommt dem steuerrechtlichen Wohnsitz oder Sitz des Veräusserers zu.

Für die subjektive Steuerpflicht nicht relevant ist, ob der Gewinn beim Veräusserer verbleibt oder ob Dritte daran berechtigt sind (vgl. BLStP Band V [1972-1976] S. 444). Dies gilt insbesondere auch für Treuhandverhältnisse. Die damalige Steuerrekurskommission entschied bezüglich der Handänderungssteuer wie folgt: «Die Übertragung einer Liegenschaft vom Treuhänder an den Treugeber unterliegt der Handänderungssteuer auch dann, wenn keine Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vorliegt» (StRK BL vom 22. März 1991; BLStP Band XI [1991-1993] S. 104 ff.). Dieser Entscheid gilt auch für die Grundstücksgewinnsteuer. Steuersubjekt der Grundstücksgewinnsteuer ist somit diejenige Person, in deren Namen das Grundstück veräussert wird, unabhängig davon, ob sie für fremde oder eigene Rechnung tätig ist (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 75).

Die Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht sind auch für die Grundstücksgewinnsteuer vorwiegend in § 15 StG geregelt. (Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 74 N 1 ff.). Zur Steuerbefreiung vgl. [15 Nr. 1](#); [16 Nr. 1](#) und [16 Nr. 2](#).

### 2. Absatz 2 - Besteht an dem zu veräussernden Grundstück Gesamteigentum, ist die Gemeinschaft als solche steuerpflichtig unter Ausschluss des übernehmenden Gesamteigentümers

§ 74 Abs. 2 StG bezeichnet die Gemeinschaft der Gesamteigentümer als Steuersubjekt, sofern an dem zu veräussernden Grundstück **Gesamteigentum** besteht. Falls einer der Gesamteigentümer das Grundstück übernimmt, wird die Gemeinschaft ohne diesen übernehmenden Gesamteigentümer steuerpflichtig. § 78 Abs. 2 StG regelt somit einerseits die Veräusserung des Grundstücks der Gesamteigentümer an Dritte wie auch andererseits die Veräusserung an einen übernehmenden Gesamteigentümer (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 76). Gemäss der ausdrücklichen Gesetzesbestimmung wird eine nicht rechtsfähige Personengemeinschaft als Steuersubjekt behandelt (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 76). Gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung ist § 74 Abs. 2 StG als *lex specialis* gegenüber § 7 Abs. 1 StG zu betrachten, wonach Personengemeinschaften und Vermögensmassen ohne juristische Persönlichkeit in der Regel nicht als solche besteuert werden und Einkommen und Vermögen den einzelnen Beteiligten entsprechend ihrer Beteiligung zugerechnet werden (VGE BL vom 12. August 1992; BLStP Band XI [1991-1993] S. 269 ff.). § 74 Abs. 2 StG findet Anwendung für alle Gesamthandgemeinschaften wie die einfache Gesellschaft, die Kollektiv- und Kommanditgesellschaft oder die Gemeinderschaft (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 77).



### **3. Absatz 3 - Werden Miteigentumsanteile gleichzeitig veräussert, haben die Miteigentümer die Steuer gemeinsam zu entrichten.**

Gemäss Artikel 646 Abs. 3 ZGB ist der Miteigentumsanteil ein selbständiges, frei veräusserbares Vermögensobjekt. Steuersubjekt ist in der Regel somit **der einzelne Miteigentümer**. § 74 Abs. 3 StG besagt bezüglich des Miteigentums das Folgende: Werden Miteigentumsanteile gemeinsam veräussert, haben die Miteigentümer die Steuer ausnahmsweise gemeinsam zu entrichten. Die Bestimmung setzt voraus, dass Miteigentumsanteile derselben Parzelle veräussert werden. Werden gleichzeitig mehrere Miteigentumsanteile veräussert, wird die Summe der Grundstückgewinne zum für diese massgebenden Steuersatz besteuert; die Grundstückgewinne werden also zusammengerechnet. Der daraus resultierende Steuerbetrag wird entsprechend dem Verhältnis der Miteigentumsanteile auf die einzelnen Miteigentümer verteilt (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 11).

Sofern die einzelnen Miteigentumsanteile grundbuchlich verselbständigt sind - wie beispielsweise beim Stockwerkeigentum - werden die Veräusserungen einzeln besteuert. Die oben erwähnte Voraussetzung, Veräusserung von Miteigentumsanteilen derselben Parzelle, ist dann nicht mehr gegeben. Nach der Praxis der kantonalen Steuerverwaltung müssen die Miteigentumsanteile nicht genau gleichzeitig veräussert werden, ausreichend ist bereits die Veräusserung kurz nacheinander; praxisgemäss wird ein Zeitraum von drei bis vier Monaten als kurz angesehen (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 78; Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 74 N 10 ff.). In der Realität wird hier vor allem der gemeinsame, d.h. einheitliche Veräusserungswille entscheidend sein, nicht die zeitlich gestaffelte Vertragsabwicklung.



## 75 Nr. 1 Steuerobjekt Grundstückgewinn

### 1. Absatz 1

Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gesteungskosten oder Anlagekosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Gemäss § 77 Absatz 1 StG gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers als Erwerbspreis.

Ein steuerbarer Grundstückgewinn wird realisiert, wenn ein Eigentumsübergang an einem Grundstück stattgefunden hat, der nicht zu den ausdrücklich privilegierten Veräusserungen gehört und der Erlös die Gesteungskosten übersteigt (Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 75 N 5 ff.). Gegenstand der Steuer ist also nicht die periodische Wertsteigerung der Liegenschaft, sondern diejenige, die im Zeitpunkt des Verkaufs des Grundstückes zutage tritt. Damit wird jeder sog. «unverdiente» Mehrwert einer Liegenschaft bei jeder zivilrechtlichen (oder ihr gleichgestellten) Veräusserung als Gewinn besteuert, unabhängig davon, ob unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ein solcher erzielt worden ist oder nicht. So spielt bei der Bestimmung des Veräusserungserlöses keine Rolle, wie hoch der Nettoerlös des Veräusserers nach Abzug des Fremdkapitals ausfällt (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 167); mit andern Worten ausgedrückt haben Hypotheken und anderes Fremdkapital, das zur Finanzierung des veräusserten Grundstücks eingesetzt wurde, keinen Einfluss auf den Veräusserungserlös. Diese Auffassung entspricht der Praxis der Steuerrekurskommission (heute Steuergericht) des Kantons Basel-Landschaft (StRK BL vom 30. Mai 1997; publ. in: BStPra Band XIV [1998/99] S. 156).

Als wertvermehrnde Aufwendungen gelten:

- Investitionen, darunter fallen insbesondere Kosten für Planung (wenn das Projekt tatsächlich realisiert wird), Überbauung, Neu- und Erweiterungsbauten sowie Kosten für Einrichtungen, welche einen Mehrwert bewirken;
- Grundeigentümerbeiträge sind Abgaben für Vorteile, wie z.B. Verbesserung der Erschliessungsanlagen und andere Bodenverbesserungen;
- Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräusserung, wie z.B. Grundbuch- und Notariatsgebühren, Geometerkosten, übliche Mäklerprovisionen und Inseratkosten.

Nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse - oder auch **Kongruenzprinzip** - müssen sich der Veräusserungserlös und die Gesteungskosten grundsätzlich aber auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 186). Bei konsequenter Handhabung dieses Prinzips können somit Kosten abgebrochener Gebäude nicht mehr als Anlagekosten angerechnet werden, sondern nur noch jene der Ersatzbaute.

### Beispiel:

P.H. kaufte 1998 ein Grundstück für CHF 300'000 und erstellt darauf ein Fertigelementhaus für CHF 250'000. Im 2010 konnte er zusätzlich die kleine, nicht bebaute Nachbarparzelle für CHF 150'000 erwerben. Er entschied sich, beide Grundstücke mit einem kleinen MFH (4-Einheiten) zu überbauen und das Fertighaus abzubauen. Die Kosten für das MFH betragen CHF 900'000, der Abbruch CHF 50'000. Er verkaufte 2 Einheiten (500/1000) für je CHF 500'000 (Erlös abzüglich Verkaufskosten) an Dritte.

Lösung (ohne Indexierung)

Erlös abzüglich Verkaufskosten	CHF	1'000'000	
Anlagekosten Boden:	CHF	-450'000	
Anlagekosten Gebäude	CHF	-900'000	
Abbruch	CHF	<u>-50'000</u>	
Anteilige Anlagekosten			CHF -700'000
Anteiliger Grundstückgewinn			CHF 300'000

### 2. Absatz 2 - Massgebende letzte Veräusserung

Für die Berechnung des Grundstückgewinns und die damit zusammenhängende Festlegung der Höhe des Erwerbspreises ist grundsätzlich auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abzustellen, sofern das



Grundstück durch steuerfreie Handänderung im Sinne von § 73 lit. a, c, d oder g StG erworben wurde. Bei Veräusserung eines im Kanton Basel-Landschaft gelegenen Ersatzobjektes im Sinne von § 73 lit. h, i oder k wird der steuerfrei übertragene Grundstückgewinn von den Gestehungskosten des Ersatzobjektes abgezogen.

### 3. Absatz 3 - Vorbehalt des Verkehrswertes vor 20 Jahren

Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist.

In der Praxis kommt oft die Ermittlung nach Massgabe des **Substanzwertes** bzw. der **Realwert** zur Anwendung. Das Bundesgericht hat im Falle des Kantons Basel-Stadt diese Methode als im Rahmen des StHG konform erachtet (Urteil 2C\_77/2013 vom 6.5.2013 i.S. B.). Es wird bei dieser Methode einerseits der damalige Verkehrswert des Bodens (Landwert) aufgrund der statistischen Auswertung von repräsentativen Handänderungen und andererseits der Gebäudewert nach Massgabe des damaligen Neuwertes des Gebäudeversicherungswertes, vermindert um die Altersentwertung, ermittelt. Grundlage hierfür sind die §§ 1 ff. der Verordnung zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom 16. Juni 1981; SR 334.11. Die Altersentwertung wird in Prozenten des Neuwertes errechnet und richtet sich nach der im Anhang aufgeführten Tabelle. Der Landwert wird bei überbauten Grundstücken um 30 % vermindert. Findet sich im Jahr 20 vor der Veräusserung kein repräsentativer statistischer Wert, wird auf Verkäufe vorangehender und nachfolgender Jahre zurückgegriffen und daraus ein Mittelwert ermittelt (Steuergericht vom 14. November 2014 i.S. H.). In [77 Nr. 1](#) findet sich ein Beispiel aus der Gerichtspraxis zur konkreten Berechnung.

### 4. Absatz 4 - Veräusserung eines ausserhalb des Kantons Basel-Landschaft gelegenen Ersatzobjektes

Gemäss § 75 Abs. 4 StG wird der aufgeschobene Grundstückgewinn nachbesteuert, wenn ein ausserhalb des Kantons gelegenes Ersatzobjekt innert 20 Jahren seit der Ersatzbeschaffung veräussert wird. Die Nachbesteuerung des aufgeschobenen Gewinns eines veräusserten Ersatzobjektes auf einem anderen Kantonsgebiet führt zu einer effektiven Doppelbesteuerung, wenn der Kanton am Ort des Ersatzobjektes den vollen Gewinn - also den aufgeschobenen und den auf dem Ersatzobjekt hinzugekommenen - besteuert. Das Bundesgericht hat im Entscheid vom 19. Dezember 2012 (Urteil 2C\_337/2012) festgehalten, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrates auch in den Fällen von Art. 12 Abs. 3e StHG (Aufschub zufolge Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum) insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton zukommt und somit die **Einheitsmethode** zur Anwendung gelangt. Wie weit das Kriterium der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung auf dem erworbenen Ersatzobjekt erfüllt werden muss, ist indessen noch nicht entschieden. Die Schweizerische Steuerkonferenz (KOEVS) ist daran, eine Empfehlung zu erarbeiten, wobei noch offen ist, ob es zu einem Systemwechsel kommt und welche Frist für das Kriterium der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung empfohlen wird.

### 5. Absatz 5 - Ersatzbeschaffung und Besitzesdauer

§ 75 Abs. 5 StG regelt für die Ersatzbeschaffungstatbestände, dass die Besitzesdauer durch den Steueraufschub der Ersatzbeschaffung nicht unterbrochen wird. Diese Regel gilt grundsätzlich für alle Steueraufschubstatbestände gemäss § 73 StG (Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 75 N 10 ff. mit Hinweis auf Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 192).

#### Beispiel:

Veräusserung 2012 an Drittperson mit Erlös abzüglich Veräusserungskosten CHF 1'000'000. Der Veräusserer erhielt die Liegenschaft von seiner Ehegattin im 2005 mittels Schenkung. Die Schenkerin kaufte die Liegenschaft 1991 für CHF 400'000 und investierte zwischen 1992 und 2005 CHF 150'000 in das Objekt.



**Lösung nachfolgend**

**Veranlagungsverfügung Nr. Grundstückgewinnsteuer**

Ihre Fragen zu dieser Verfügung richten Sie bitte ausschliesslich an die veranlagende Stelle:  
 , Tel.

**Angaben zum Objekt**

Art und Datum der Eigentumsübertragung:	Kauf	1. Januar 2012
Datum des Eigentumsüberganges (Grundbucheintrag):	1. Januar 2012	
Datum des Antrittes der Grundstücke durch den Erwerber:	1. Januar 2012	
Gemeinde:	Liestal	

Parzellen Nr.	Flächeninhalt			Bezeichnung	Erwerbs- datum	Bemerkungen	Veräusserungs- preis (CHF)
	ha	a	m <sup>2</sup>				
					Altbesitz		1'000'000.00

<b>Veräusserungspreis</b>	1'000'000.00
Abzüglich Gestehungskosten (Details siehe Seite 2)	-593'000.00
Rohgewinn aus Grundstückveräusserung	407'000.00
Abzüglich aufzuschiebender Grundstückgewinn (Realersatz - Details siehe Seite 3)	0.00
<b>Steuerbarer Grundstückgewinn</b>	<b>407'000.00</b>
<b>Steuerberechnung</b>	
Gewinnsteuer	25.00% von 407'000.00
Zuschlag bei kurzer Besitzesdauer	0.00
<b>Total Grundstückgewinnsteuer</b>	<b>101'750.00</b>
Zuzüglich Differenz aus der Zusammenrechnung der Gewinne innerhalb eines Jahres gemäss § 79 StG (Seite 3)	0.00
<b>Total Rechnungsbetrag</b>	<b>101'750.00</b>
101'750.00	davon Ihr Anteil von
	1/1



Gestehungskosten	Jahr	effektiv	Index	indexiert
			2012	
1. Verkehrswert vor 20 Jahren	1992	400'000.00	1.10	440'000.00
2. Erwerbsunkosten (Handänderungssteuer, Fertigungskosten)				0.00
3. Werterhöhende Aufwendungen (Form. 301)				0.00
div. Investitionen	2005	150'000.00	1.02	153'000.00
4. Verkaufskosten				
Handänderungssteuer				
Fertigungskosten				
Bezahlte Courtage				
Adresse:				
<b>Total Gestehungskosten</b>				<b>593'000.00</b>



## 76 Nr. 1 Veräusserungserlös

### 1. Grundsätze

Als Veräusserungserlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (Absatz 1) oder Dritter, die auf Rechnung der Erwerbenden erfolgen.

Auszugehen ist vom verkündeten Kaufpreis. Bei gleichzeitiger Veräusserung von unbeweglichem und beweglichem Vermögen und Vereinbarung bloss eines Gesamtpreises erfolgt zur Ermittlung des steuerpflichtigen Grundstückgewinns eine dem tatsächlichen Wertverhältnis möglichst entsprechende Verlegung des Gesamtpreises auf das unbewegliche Vermögen.

Enthält der Veräusserungsvertrag keine ziffermässigen Angaben über den Preis, zu welchem das Grundstück die Hand wechselt, wird zur Bestimmung des Veräusserungspreises auf den Verkehrswert abgestellt.

Hypotheken und anderes Fremdkapital, das zur Finanzierung des veräusserten Grundstücks eingesetzt wurde, haben keinen Einfluss auf den Veräusserungserlös. Der Veräusserungserlös ist nicht der Nettoerlös des Veräusserers nach Abzug des Fremdkapitals (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 167). Diese Auffassung entspricht der Praxis des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft (StRK BL vom 30. Mai 1997; BStPra Band XIV [1998/99] S. 156). Entscheidend ist der Grundstückgewinn im Sinne von § 75 StG, wonach der Grundstückgewinn der Betrag ist, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt.

Behält sich die veräussernde Person ein Nutzniessungs-, Wohn- oder ein anderes Recht an der veräusserten Liegenschaft vor, so ist der Barwert dieses Rechts als zusätzliche Leistung zum vereinbarten Kaufpreis hinzuzuzählen (siehe Beispiel in [73 Nr. 1](#)).

Bei der Bestimmung des Veräusserungspreises sind die Leistungen grundsätzlich zum Nominalwert (Nennwert) einzusetzen. Später eingetretene Entwertungen dieser Leistungen oder Einbussen, die nachträglich beim Inkasso entstehen, fallen grundsätzlich ausser Betracht. So kann ein Verkäufer, der auf dem zahlungshalber empfangenen WIR-Geld einen Verlust erleidet, diesen nicht von der Grundstückgewinnsteuer in Abzug bringen (Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 76 N 10 f.).

### 2. Abzüge vom Veräusserungspreis

(vgl. [78 Nr. 1](#))

### 3. Zuschläge zum Veräusserungspreis

#### 3.1 Übernahme der Grundstückgewinnsteuer

Die Übernahme der Grundstückgewinnsteuer durch die Käuferschaft stellt eine zusätzliche Kaufpreisleistung dar. Mittels einer Näherungsmethode ist der steuerlich massgebende Veräusserungspreis zu suchen, wovon sich nach Abzug der Grundstückgewinnsteuer der vertragliche Kaufpreis ergibt (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 167 N 10).

Ist der Käufer zur Übernahme eines frankenmässig fixierten Teilsteuerbetrags verpflichtet, steht die Höhe der zusätzlichen Kaufpreisleistung zum vornherein fest, womit die Näherungsmethode nicht anzuwenden ist. Die von der Käuferschaft vertraglich übernommene Grundstückgewinnsteuer ist auch dann zum Verkaufspreis hinzuzurechnen, wenn die Verkäuferschaft die Grundstückgewinnsteuer trotz der anderslautenden vertraglichen Abmachung im Nachhinein selber tragen muss (Zuppinger/Schärner/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, § 167 N 1a). Anders verhält es sich, wenn nachträglich der Vertrag entsprechend abgeändert wird. In diesem Fall ist eine Revision vorzunehmen.

#### 3.2 Wirtschaftliche Nachteile aus der Veräusserung

Alle Leistungen der Käuferschaft, die in kausalem Zusammenhang mit der Handänderung stehen, bilden grundsätzlich Bestandteil des Veräusserungspreises. Wird bei einer freiwilligen Veräusserung nebst dem



eigentlichen Kaufpreis noch eine Sonder- oder Inkonvenienzentschädigung für irgendwelche wirtschaftliche Nachteile, die der Verkäuferschaft wegen der Veräusserung entstehen, vereinbart, so ist sie Bestandteil des Veräusserungspreises. Eine Ausnahme gilt einzig für Entschädigungen von wirtschaftlichen Nachteilen bei Veräusserung infolge effektiver oder drohender Enteignung.

#### 4. Wirtschaftliche Handänderung

Sind die Aktien einer Immobiliengesellschaft verkauft worden, setzt sich der Veräusserungspreis (Verkehrswert für die Immobilien) aus dem **Aktienkaufpreis** und den übernommenen **Gesellschaftsschulden** zusammen. Ist im Kaufpreis für die Aktien ein Anteil für die Abgeltung von nichtliegenschaftlichen Werten enthalten, so muss der Veräusserungspreis um den entsprechenden Anteil gekürzt werden.

Die wirtschaftliche Handänderung mittels Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft ist oft schwer zu erkennen, da kein grundbuchlicher Vorgang besteht. Erkennungsmöglichkeiten sind folgende:

##### Immobiliengesellschaft

- Firmenbezeichnung als Immobiliengesellschaft
- Bilanz- und Erfolgsrechnung (Dossier JP)
- Vielzahl von Liegenschaften, welche auf die betreffende Gesellschaft lauten (2/3-Regel: 2/3 der Erträge und 2/3 der Bilanzsumme müssen liegenschaftlicher Natur sein)
- Meldungen von anderen Behörden

##### Handänderung

- Handelsregisteränderungen (Änderung bei den Organen)
- Wertschriftenverzeichnisse von natürlichen Personen
- Meldungen von Steuerbehörden

#### 5. Veräusserungspreis bei Tausch

Gestützt auf § 73 lit. c StG wird die Grundstückgewinnsteuer nicht erhoben beim Tausch von im Kanton gelegenen Grundstücken, soweit nicht durch Aufzählung ein Gewinn erzielt wird. Die Grundstückgewinnsteuer wird danach nur auf dem bezahlten Aufpreis erhoben. Da in diesem Fall der Wertzuwachs auf dem Sachwert des Tauschobjektes nicht besteuert wird, können bei dessen späterer Veräusserung nicht der Erwerbspreis der letzten steuerauslösenden Handänderung als Anlagekosten geltend gemacht werden (s. nachfolgendes Beispiel). Zudem zählt der bezahlte Aufpreis, der Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer bildete, zu den Anlagekosten.

Beim steuerauslösenden Tausch – z.B. wenn nicht beide getauschten Grundstücke im Kanton Basel-Landschaft liegen und kein Ersatzbeschaffungstatbestand gegeben ist – gilt der Verkehrswert des eingetauschten Grundstücks im Zeitpunkt des Tausches als Veräusserungspreis, zuzüglich einer empfangenen und abzüglich einer geleisteten Aufzahlung. Ein Tauschgeschäft ist auch bei Abschluss von zwei Kaufverträgen anzunehmen, wenn die beiden Kaufverträge ein einheitliches, voneinander abhängiges Ganzes bilden, die Parteien sich eine Sache gegen die andere verschaffen wollen und die Preisfestsetzung nur die Bedeutung einer Bestimmung der Tauschwerte hat. Ein allfälliges Aufgeld hat bloss nebensächlichen Charakter und darf nach dem Willen der Parteien nur den Zweck haben, für das Gleichgewicht der Leistungen zu sorgen.

Unter dem Verkehrswert des eingetauschten Grundstücks ist weder der vereinbarte Tauschwert noch der Verkehrswert des von Steuerpflichtigen in Tausch gegebenen Grundstücks, sondern der Verkehrswert des in Tausch erhaltenen Grundstücks zu verstehen. Bei der Veranlagung ist jedoch zunächst auf den im Tauschvertrag festgesetzten Anrechnungswert des eingetauschten Grundstücks abzustellen.

##### Beispiel zur Abrechnung der Grundstückgewinnsteuer auf dem bezahlten Aufpreis und zur Ermittlung der aufgeschobenen Steuern

Die Parzelle Nr. 111 wird zum Veräusserungspreis von CHF 400'000 gegen die Parzelle 222 zum Veräusserungspreis von CHF 250'000 getauscht. Es resultiert ein Aufpreis zu Gunsten der Parzelle 111 von CHF 150'000. Im Jahr 2000 wurde die Parzelle 111 für CHF 300'000 erworben. Die Parzelle 222 wurde im 2003 für CHF 10'000 erworben und später als Bauland eingezont.



**Fragen:** Wie erfolgt die Besteuerung auf dem Aufpreis? Und welche latenten aufgeschobenen Steuern haben die beiden am Tausch beteiligten Eigentümer nach dem Tausch auf ihren Grundstücken?

### Lösung

(1) Für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer auf dem Aufpreis sowie den Betrag des aufgeschobenen Gewinns werden die Gestehungskosten proportional im Verhältnis Aufpreis zu Veräusserungspreis aufgeteilt. Das Verhältnis beträgt 37.5 % ( $150'000/400'000$ ). Das heisst 37.5 % des seinerzeitigen Kaufpreises von Parzelle 111 werden – indexiert – dem Aufpreis von CHF 150'000 als Anlagekosten gegenübergestellt. Ohne Index werden also quotale Erwerbskosten von CHF 112'500 dem Aufpreis von CHF 150'000, was den Kapitalrohgewinn (Berechnung ohne Index) von CHF 37'500 ergibt. Bei einem Index von 1.04 betragen die quotalen Erwerbskosten CHF 117'000. Mit der nachfolgend abgebildeten detaillierten Abrechnung wird damit über einen Teil des Wertzuwachses von Parzelle 111 – nämlich über CHF 150'000 (Aufpreis) – CHF 112'500 = CHF 37'500 abgerechnet.

(2) Der andere Teil des Wertzuwachses (Bemessen im Zeitpunkt des Tausches mit Parzelle 222) von CHF 250'000 minus CHF 187'500 = CHF 62'500 wird **aufgeschoben**. Bei Parzelle 222 wird der (unindexierte) Wertzuwachs von CHF 240'000 aufgeschoben. Für die Frage, wer von beiden Tauschbeteiligten welche aufgeschobenen Gewinne übernimmt, ist analog einer Ersatzbeschaffung vorzugehen: Der aufgeschobene Gewinn wird auf das eingetauschte Objekt analog einem Ersatzobjekt übertragen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist der aufgeschobene Gewinn gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung in einer Verfügung festzuhalten.

Die Übertragung auf das Ersatzobjekt: Der beim Tauschgeschäft auf Parzelle 111 aufgeschobene Rohgewinn von 62'500 wird auf Parzelle 222 übertragen, welche zum Ersatzobjekt anstelle der Parzelle 111 wird. Bei einer Übertragung auf das Ersatzobjekt werden dessen Anlagekosten vermindert. Im vorliegenden Beispiel betragen die Anlagekosten des Ersatzobjekts CHF 250'000 minus CHF 62'500 = 187'500. Der beim Tauschgeschäft auf Parzelle 222 aufgeschobene Rohgewinn von 240'000 wird auf Parzelle 111 übertragen, welche zum Ersatzobjekt anstelle Parzelle 222 wird. Die um den aufgeschobenen Rohgewinn verminderten Anlagekosten betragen CHF 400'000 minus CHF 240'000 = CHF 160'000.

(3) Angenommen, der (neue) Inhaber von Parzelle 111 veräussert diese 5 Jahre später für CHF 450'000 und der Index beträgt 1.06 sieht die Berechnung wie folgt aus: Erlös CHF 450'000 minus Anlagekosten CHF ( $160'000 \times 1.06$ ) = 169'600 = CHF 280'400 steuerbarer Wertzuwachsgeinn. Davon werden noch die Veräusserungskosten abgezogen.



**Abbildung detaillierte Berechnung des auf dem Aufpreis abzurechnenden Gewinns sowie zur Ermittlung der aufgeschobenen Steuern**

**Veranlagungsverfügung Nr. Grundstückgewinnsteuer**

+ Ihre Fragen zu dieser Verfügung richten Sie bitte ausschliesslich an die veranlagende Stelle:  
, Tel.

**Angaben zum Objekt**

Art und Datum der Eigentumsübertragung: Tausch  
 Datum des Eigentumsüberganges (Grundbucheintrag): 1. Juni 2016  
 Datum des Antrittes der Grundstücke durch den Erwerber: 1. Juni 2016  
 Gemeinde: Augst

Parzellen Nr.	Flächeninhalt			Bezeichnung	Erwerbs- datum	Bemerkungen	Veräusserungs- preis (CHF)
	ha	a	m <sup>2</sup>				
111		08	00	Tauschobjekt / Wohnhaus 1	01.01.2000		400'000.00
222		05	00	Tauschobjekt / Wohnhaus 2	01.01.2005		-250'000.00
<b>Aufgeld</b>							150'000.00
Abzüglich Gestehungskosten (Details siehe Seite 2)							-117'000.00
Rohgewinn aus Grundstückveräusserung							33'000.00
Abzüglich aufzuschiebender Grundstückgewinn (Realersatz - Details siehe Seite 3)							0.00
<b>Steuerbarer Grundstückgewinn</b>							<b>33'000.00</b>
<b>Steuerberechnung</b>							CHF
Gewinnsteuer					12.60%	von 33'000.00	4'158.00
Zuschlag bei kurzer Besitzesdauer							0.00
<b>Total Grundstückgewinnsteuer</b>							<b>4'158.00</b>
Zuzüglich Differenz aus der Zusammenrechnung der Gewinne innerhalb eines Jahres gemäss § 79 StG (Seite 3)							0.00
<b>Total Rechnungsbetrag</b>		4'158.00	davon Ihr Anteil von		1/1	<b>4'158.00</b>	

Berechnung Verhältnis Aufpreis zum Veräusserungspreis: Aufpreis CHF 150'000 zu CHF 400'000 = 37,5 %.



**Veranlagungsverfügung Nr.  
 Grundstückgewinnsteuer**

Gestehungskosten	Jahr	effektiv	Index	indexiert
			<b>2016</b>	
<b>1. Erwerbspreis</b> Verhältnis CHF 150'000 zu CHF 400'000 = 37.5%	2000	300'000.00	1.04	312'000.00
<b>2. Erwerbsunkosten (Handänderungssteuer, Fertigungskosten)</b>				0.00
<b>3. Werterhöhende Aufwendungen (Form. 301)</b>				0.00
hievon 37.5/100		300'000.00 112'500.00		312'000.00 117'000.00
<b>4. Verkaufskosten</b> Handänderungssteuer Fertigungskosten Bezahlte Courtage Adresse:				
<b>Total Gestehungskosten</b>				<b>117'000.00</b>



## Veranlagungsverfügung Nr. Grundstückgewinnsteuer

Ihre Fragen zu dieser Verfügung richten Sie bitte ausschliesslich an die veranlagende Stelle:

, Tel.

Angaben zum Objekt						
Art und Datum der Eigentumsübertragung:				Tausch		
Datum des Eigentumsüberganges (Grundbucheintrag):				1. Juni 2016		
Datum des Antrittes der Grundstücke durch den Erwerber:				1. Juni 2016		
Gemeinde:				Augst		
Parzellen Nr.	Flächeninhalt			Bezeichnung	Erwerbsdatum	Veräusserungspreis (CHF)
	ha	a	m <sup>2</sup>			
111		08	00	Tauschobjekt / Wohnhaus Nr. 1	01.01.2000	400'000.00
222		05	00	Tauschobjekt / Wohnhaus Nr. 2	01.01.2005	-250'000.00
<b>Aufgeld</b>						150'000.00
Abzüglich Gestehungskosten (Details siehe Seite 2)						-98'250.00
Rohgewinn aus Grundstückveräusserung						51'750.00
Abzüglich aufzuschiebender Grundstückgewinn (Realersatz - Details siehe Seite 3)						0.00
<b>Steuerbarer Grundstückgewinn</b>						<b>51'750.00</b>
						Anteil 1/1
<b>Steuerberechnung</b>						CHF
Gewinnsteuer						16.34% von 51'750.00
Zuschlag bei kurzer Besitzesdauer						8'455.00
<b>Total Grundstückgewinnsteuer</b>						<b>8'455.00</b>
Zuzüglich Differenz aus der Zusammenrechnung der Gewinne innerhalb eines Jahres gemäss § 79 StG (Seite 3)						0.00
<b>Total Rechnungsbetrag</b>						<b>8'455.00</b>
						8'455.00 davon Ihr Anteil von 1/1

## Veranlagungsverfügung Nr. Grundstückgewinnsteuer

Gestehungskosten	Jahr	effektiv	Index	indexiert
			2016	
1. Erwerbspreis Verhältnis CHF 150'000 zu CHF 400'000 = 37.5%	2000	300'000.00	1.04	312'000.00
2. Erwerbsunkosten (Handänderungssteuer, Fertigungskosten)				0.00
3. Werterhöhende Aufwendungen (Form. 301) Aufgeschobener Gewinn aus Veranlagungsverfügung Nr. 00/1111	2016	-50'000.00	1.00	0.00
		250'000.00		262'000.00
hievon 37.5/100		93'750.00		98'250.00



## 6. Veräusserungswert bei Übertragung bzw. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

Diese Bestimmung gilt analog auch für den Fall, in welchem bei der Gründung einer AG ein bisher zum Privatvermögen gehörendes Grundstück als Sacheinlage oder als (blosse) Kapitaleinlage eingebracht wird. In diesen Fällen bildet der **Verkehrswert** den massgeblichen Transaktionswert. Dieser ist durch Schätzung anhand von repräsentativen Verkäufen oder nach einer anerkannten Schätzmethode zu ermitteln. Es liegt ein echter Gütertausch vor, der Sacheinleger erhält einen Gegenwert in Form einer Beteiligung an der Kapitalgesellschaft.

Bei Übertragungen an eine Kapitalgesellschaft aus dem Geschäftsvermögen einer natürlichen Person ist – soweit nicht eine steuerneutrale Transaktion mittels Umstrukturierung vorliegt – ebenfalls der **Verkehrswert** massgebend. In der Differenz zwischen Anlagekosten und dem Verkehrswert kommt es zur Abrechnung über die Grundstückgewinnsteuer. Soweit der Buchwert tiefer ist als der Anlagewert (berechnet nach Massgabe des Einkommenssteuerrechts) erfolgt (zusätzlich) eine Einkommensbesteuerung auf wiedereingebrachten Abschreibungen oder Wertberichtigungen.

Keine Grundstückgewinnsteuer wird ausgelöst durch den Wechsel einer Liegenschaft zwischen Privat- und Geschäftsvermögen einer natürlichen Person. Diese Vorgänge haben einzig Auswirkungen bei den Einkommenssteuern. Bei Überführung ins Geschäftsvermögen entspricht der Anfangswert für die Einkommenssteuern höchstens den Anlagekosten oder dem ggf. tieferen Verkehrswert. Diese Folge ergibt sich, weil der Wertzuwachsgewinn steuersystematisch vor und nach Einbringung in Geschäftsvermögen unverändert der Grundstückgewinnsteuer unterworfen bleibt. Bei Überführung ins Privatvermögen wird die Differenz zwischen Anlagewert und Buchwert als wiedereingebrachte Abschreibung besteuert. Der Wertzuwachs wird mangels Handänderung nicht besteuert und bleibt als latente Steuerlast der Grundstückgewinnsteuer unterstellt, bis zur effektiven Veräusserung.

## 7. Nicht feststellbarer Veräusserungspreis, Sachleistungen, Fahrhabe

Grundstückgewinnsteuerepflichtigen bleibt es unbenommen, den Beweis dafür zu erbringen, dass im beurkundeten Veräusserungspreis Fahrhabe inbegriffen ist. Wird dieser Beweis erbracht, ist vom Veräusserungspreis ein dem tatsächlichen Wert der Fahrhabe entsprechender Betrag abzuziehen.

## 8. Absatz 2 - Enteignungsentschädigungen für persönliche Nachteile

Dieser Absatz bezieht sich ausschliesslich auf Vergütungen, die bei einer Enteignung neben dem vollen Verkehrswert des Grundstücks entrichtet werden müssen, d.h. für Vergütungen für den Minderwert des Restgrundstücks und die sogenannten Inkonvenienzentschädigungen, welche in der Regel gesondert festgesetzt werden. Werden ausserhalb eines Enteignungsverfahrens Entschädigungen für wirtschaftliche Nachteile bezahlt, können sie nicht vom Veräusserungspreis abgezogen werden. Einer formellen Enteignung gleichgestellt ist die freiwillige Veräusserung wegen drohender Enteignung.

Während in der Regel die in einem Enteignungsverfahren von der dafür zuständigen Behörde neben der Vergütung für den Verkehrswert festgesetzten Entschädigungen für mittelbaren Schaden (Minderwert, Inkonvenienzentschädigung) ohne weiteres als Vergütungen für persönliche Nachteile gelten dürfen, ist die bei einer freiwilligen, im Zusammenhang mit einer drohenden Enteignung stehenden Veräusserung vereinbarte Inkonvenienzentschädigung zu überprüfen, ob sie tatsächlich in vollem Umfang zum Ausgleich von Nachteilen dient, die bei einer Enteignung neben dem Verkehrswert vergütet werden müssten (Ersatz von Umzugs- und Räumungskosten, Entschädigung für Geschäftsaufgabe, Betriebsstörungen und ähnliches), oder ob sie noch zum Teil eine Vergütung für den Verkehrswert des Grundstücks darstellt. Sofern unter dem Titel «Inkonvenienzentschädigung» noch eine zusätzliche Entschädigung für den Landwert ausgerichtet wird, ist diese zum Veräusserungspreis hinzuzurechnen.

Die im Enteignungsverfahren zugesprochene Entschädigung für einen nutzlos gewordenen wertvermehrenden Aufwand kann nicht nochmals vom Veräusserungspreis abgezogen werden, wenn derselbe wertvermehrende Aufwand bereits bei der Ermittlung des Anlagewerts berücksichtigt wurde.



## 77 Nr. 1 Gestehungskosten - Erwerbspreis

### 1. Kaufpreis

Als Erwerbspreis gilt der **Kaufpreis** mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 77 Abs. 1 StG). Im Kanton Basel-Landschaft kann ein Veräusserer, welcher bereits vor dem damaligen grundbuchlichen Erwerb des Eigentums wertvermehrende Investitionen getätigt hatte, diese als Gestehungskosten geltend machen (z.B. Aufwendungen die während der Miete oder vor offiziellem Antritt der Nutzung getätigt wurden). Allerdings ist zu berücksichtigen, ob und inwieweit ihm diese beim seinerzeitigen Erwerb als Unterhaltskosten bei der Einkommenssteuer angerechnet wurden.

### 2. Verkehrswert vor 20 Jahren

Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist (§ 77 Abs. 3 StG). Dieser Nachweis ist vom Steuerpflichtigen zu erbringen.

Der Verkehrswert eines Grundstückes entspricht dem Preis, der hierfür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungszeitpunkt am Ort der gelegenen Sache mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Gewöhnlicher Geschäftsverkehr ist der Handel am freien Markt, bei dem sich die Preise nach den marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage bilden, bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist. Danach ist der Verkehrswert einer Liegenschaft ein objektiver Wert, der sich auf das Grundstück als solches bezieht und nicht von den persönlichen Verhältnissen des Eigentümers abhängt. Massgebend sind die Eigenschaften des Grundstückes und die ihm anhaftenden rechtlichen und tatsächlichen Vorteile und Lasten, die im Veräusserungsfalle auf den neuen Eigentümer übergehen; einzig hiernach bestimmt sich der mutmasslich erzielbare Kaufpreis. Gemäss konstanter Praxis der Steuerverwaltung ist der objektive Verkehrswert von **unüberbauten** Grundstücken nach der statistischen Methode zu ermitteln. Ausgangspunkt für die Verkehrswertschätzung nach der statistischen Methode bilden die vorhandenen Vergleichspreise. Dazu sind Vergleichspreise von Handänderungen unter Dritten heranzuziehen. Als vergleichbar können dabei Handänderungen gelten, welche Grundstücke betreffen, die zur Zeit des Bewertungsstichtags oder zuvor gehandelt wurden. Handänderungen, die erst nach dem Bewertungsstichtag erfolgt sind, können nur insofern berücksichtigt werden, als sie über eine bis zum Stichtag bestehende Preisentwicklung Auskunft geben. Als vergleichbar können dabei Handänderungen an (möglichst nahe gelegenen) Grundstücken herangezogen werden, die lage-, zonen- und formmässig sowie hinsichtlich Erschliessungsgrad dem Schätzobjekt gleich oder ähnlich sind (vgl. Entscheid Nr. 105/2001 des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 6. Juli 2001 [StGE 105/2001](#))

Im Entscheid vom 15. August 2014 (Nr. 510 13 78) hat das Steuergericht bezüglich der Ermittlung des Verkehrswertes vor 20 Jahren von **überbauten** Grundstücken u.a. festgehalten, dass die kantonale Praxis auf die Verordnung zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz abstellt. Danach gilt als Verkehrswert die Summe aus Zustandswert des Gebäudes, Baunebenkosten und Landwert (mithin also der Realwert). Der Zustandswert des Gebäudes geht vom Gebäudeversicherungswert 1939, dem sogenannten Brandlagerwert aus. Dieser wird auf den gemäss dem vom Regierungsrat festgelegten Indexstand im Bewertungszeitpunkt gebracht und altersentwertet – im konkreten Fall mit 2 % pro Jahr Differenz zwischen Bewertungszeitpunkt und Baujahr. Grundsätzlich ist auf den Brandlagerwert der letzten Schätzung vor dem Bewertungsstichtag (vor 20 Jahren) abzustellen, sofern nicht feststeht, dass dieser Wert zu tief ausgefallen ist und deshalb kurz nach dem Bewertungsstichtag als Folge einer Überprüfung angepasst werden musste. Die Baunebenkosten wurden mit 10 % festgelegt. Für den Landwert wurden 70 % des aus repräsentativem Preisvergleich ermittelten Verkehrswertes eingesetzt. Konkret ergab sich in diesem Fall folgende Berechnung für das im Jahre 1986 erworbene und im 2009 veräusserte Grundstück (EFH):



Brandlagerwert 1939 (1988er Wert, im 1992 korrigiert)	145'400
Bauteuerung bis 1989 / 780 %	1'134'120
./. Altersentwertung (0.2 % seit 1988 gemäss Tabelle zur Vo)	-2'268
+10 % Baunebenkosten	113'185
+ Landwert 70 % des VW von 647'838	<u>453'486</u>
Verkehrswert 1989	1'698'824
Verkehrswert 1989, indexiert auf Verkaufsjahr 2009 (1.19)	2'017'336
+Ermässigung Altbesitz gemäss § 78 <sup>bis</sup> StG	50'000
+Verkaufsnebenkosten	<u>1'000</u>
Total indexierter Verkehrswert vor 20 Jahren	2'068'336

Dem auszugsweise wiedergegebenen Entscheid lag im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde:

Bei der Ermittlung der Gestehungskosten konnten nicht alle Belege eingereicht werden, welche seit dem Wert vor 20 Jahren als wertvermehrnde Investitionen getätigt wurden. Anhand von Fotos und eines nachträglich erstellten Gutachtens wurde versucht, eine damalige Kostenschätzung des Schwimmbassins, des Dachstockausbaus über der Garage sowie eines Wintergartens und des Gartenzauns mit elektrischem Tor vorzunehmen und diese als zusätzliche Gestehungskosten in Abzug zu bringen. Als Beweis wurde zudem eine Baubewilligung für diverse Arbeiten (Schwimmbassin, Wintergarten und Dachfenster-Einbauten) beigebracht. In freier Beweiswürdigung wurde im Ergebnis ein Grossteil dieser geschätzten Aufwendungen nachträglich noch zugelassen.

**Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))**

➡ Vgl. auch: StGE 510 14 36 vom 24. Oktober 2014.



## 78 Nr. 1 Gestehungskosten Aufwendungen

### 1. Allgemeines

Als Aufwendungen gelten Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstücks bewirkt haben, Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstücks an Strassen und öffentliche Werke sowie Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstücks verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Mäklerprovision (§ 78 Abs. 1 lit. a – c StG).

### 2. Wertvermehrnde Aufwendungen

Neben dem Erwerbspreis (mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers) gehören auch die wertvermehrnden Aufwendungen zu den abziehbaren Gestehungskosten. Darunter sind grundsätzlich alle Auslagen zu verstehen, die eine dauernde Wertvermehrung des in Frage stehenden Grundstücks herbeiführen. Die bei der Gewinnermittlung anzurechnenden Aufwendungen werden in Absatz 1 näher umschrieben. Zur Bestimmung der wertvermehrnden Aufwendung muss die Abgrenzung zu den Unterhaltskosten (werterhaltende Aufwendungen) gemäss § 29 Abs. 1 und 2 StG vorgenommen werden, denn was bereits bei der Einkommenssteuer abgezogen werden konnte, kann nicht mehr als wertvermehrnd geltend gemacht werden (§ 78 Abs. 2 StG; Ziffer 5 nachfolgend).

Für die grundsätzliche Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrnden Investitionen ist vorab der Entscheid Nr. 158/2000 des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 15. Dezember 2000 zu zitieren (Erw. 4.):

- a. *«... Nach der Praxis der Steuerrekurskommission gelten als Unterhaltskosten Ausgaben, die gemacht werden, um ein Grundstück oder Gebäude einem der bisherigen Verwendung entsprechenden Gebrauch zu erhalten oder einer Verwendung, der es bereits früher gedient hat, wieder zuzuführen (Entscheid der Steuerrekurskommission Nr. 137/1999 vom 26. November 1999). Die laufenden Ausbesserungen und Reparaturen genügen in der Regel nicht, um den Zustand einer Liegenschaft zu wahren. Von Zeit zu Zeit sind umfangreichere Arbeiten notwendig, d.h. Renovationen und Ersatz von unbrauchbar gewordenen Einrichtungen. Wenn im letzteren Falle altmodische Einrichtungen durch zeitgemässe ersetzt werden, so schadet dies der Abzugsfähigkeit so lange nicht, als die zeitgemässe Einrichtung heute ungefähr den gleichen Komfort bietet wie die alte zu ihrer Zeit, und als sie notwendig ist, um die Liegenschaft weiterhin vermieten oder benutzen zu können. Der Steuerpflichtige darf Anspruch darauf erheben, die Liegenschaft in gutem Zustand zu erhalten (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8. Auflage, Bern 1999, § 32 N 80 mit weiteren Hinweisen).*
- b. *Vom werterhaltenden Aufwand zu unterscheiden sind die **wertvermehrnden Aufwendungen**, durch welche die Liegenschaft über den Zustand im Zeitpunkt des Antritts hinaus verbessert und damit der Anlagewert erhöht wird. Sie gehören zu den nach § 29 Abs. 3 StG von der Einkommenssteuer nicht abzugsfähigen Aufwendungen für Anschaffungen und Verbesserungen von Vermögensgegenständen (sog. Anlagekosten). Häufig kann eine einzelne bauliche Massnahme oder Anschaffung nicht als Ganzes entweder dem Aufwand oder den wertvermehrnden Aufwendungen zugeteilt werden, da sie Elemente beider Kategorien umfasst. In diesen Fällen müssen die Kosten in abzugsfähigen Aufwand und wertvermehrnde Aufwendungen zerlegt werden (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8. Auflage, Bern 1999, § 32 N 83).*
- c. *Im Einzelfall können Instandstellung und Wertvermehrung nur schwer auseinandergelassen werden. Wegen dieser Abgrenzungsschwierigkeiten und um nicht vor jedem Einbau einer neuen Küchenkombination den impraktikablen Weg eines Augenscheins beschreiten zu müssen, hat die Steuerverwaltung im Merkblatt «Liegenschaftsunterhalt, Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen» (Stand 1. Januar 1999) einen Katalog für die Abgrenzung abzugsfähiger Unterhaltskosten und wertvermehrnder Aufwendungen verankert ...»*

Anhand dieser Grundregeln und dem jeweils aktuellen Merkblatt «Liegenschaftsunterhalt, Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen» ist zu prüfen, ob geltend gemachte Aufwendungen unter dem Titel wertvermehrnde Aufwendungen zum Abzug zuzulassen sind.



### 3. Projektierungs-, Planungs- und Baugesuchskosten

Gemäss der Praxis der damaligen Steuerrekurskommission (heute Steuergericht) und des Verwaltungsgerichts (heute Kantonsgericht) des Kantons Basel-Landschaft sind *Projektierungskosten* für verwirklichte Bauprojekte als wertvermehrnde Aufwendungen zu qualifizieren, währenddessen Profilierungs-, Planungs- und Baugesuchskosten für nicht bewilligte oder aus anderen Gründen nicht ausgeführte Projekte nicht abzugsfähig sind (StRK BL vom 19. Juni 1992, BStP Band XI [1991-1993] S. 335 ff.; VGer BL vom 17. Dezember 1997, BStPra Band XIV [1998/99] S. 67 ff.; Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 177). Projektierungskosten für verwirklichte Bauprojekte stellen wertvermehrnde Auslagen dar und qualifizieren deshalb immer als Gestehungskosten.

### 4. Veräusserungskosten

#### 4.1 Grundbuch-, Notariats- und Handänderungskosten

Abziehbar sind die effektiven Kosten und Auslagen, die mit der Durchführung des Veräusserungsgeschäfts in einem ursächlichen Zusammenhang stehen. Es sind dies insbesondere die Notariatskosten für die Errichtung der Übertragungsurkunde, die Grundbuchgebühren sowie die Handänderungssteuer.

#### 4.2 Mäklerprovisionen

Als Kosten, die mit der Veräusserung des Grundstücks verbunden sind, gelten auch die üblichen *Mäklerprovisionen*. Als Vermittlungsaufwand anrechenbar ist nach der Rechtsprechung der Mäklerlohn im Sinne von Artikel 413 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (SR 220; OR), den ein Dritter von einem steuerpflichtigen Grundstückveräusserer dafür erhält, dass er die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags nachgewiesen oder den Abschluss eines Vertrags vermittelt hat. Allerdings setzt die Zulässigkeit des Abzugs nach § 78 Abs. 1 lit. c StG voraus, dass ein zivilrechtlich gültiger Mäklervertrag im Sinne von Artikel 413 OR mit einer Drittperson geschlossen worden ist und dass der Mäkler in Erfüllung dieses Vertrags eine Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit aufgenommen hat, welche tatsächlich zum Veräusserungsgeschäft geführt hat. Erforderlich ist weiter die Zahlung des geschuldeten Mäklerlohns (vgl. dazu das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 16. Juni 2008, publ. in: BStPra Band XX, Heft 1/2010, S. 31 ff.). Die Zahlung ist jeweils vom steuerpflichtigen Veräusserer nachzuweisen.

Gemäss Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 10/1998 vom 26. Februar 1998 (publ. in: BStPra Band XV, Heft 3/2000, S. 176 ff.) ist die **Mäklerprovision** nur anrechenbar, wenn es sich beim Mäkler um eine unabhängige Drittperson handelt, d.h. dass der Mäklervertrag mit einer Drittperson abgeschlossen worden ist.

Unter dem Titel Verkaufskosten kann der *gewerbsmässige Liegenschaftshändler* die gesamten Aufwendungen geltend machen, die mit dem Erwerb, dem Halten und der Veräusserung des Grundstücks zusammenhängen. Es sind alle Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, die dem Liegenschaftshändler im Hinblick auf die Erzielung des in Frage stehenden Gewinns erwachsen. Abzugsfähig sind zum Beispiel Handänderungssteuern, da sie im Zusammenhang mit der Veräusserung des Grundstücks stehen.

Juristische Personen können zudem **Grundstückgewinnsteuern** oder Steuern, die an den Besitz anknüpfen, abziehen. Grundstückgewinnsteuern werden steuersystematisch allerdings den Gewinnsteuern zugeordnet und bilden Aufwand. Eine Ausnahme besteht bei **ausserkantonalen Liegenschaftshändlern**. Als solche gelten Gesellschaften, welche die Merkmale der Immobiliengesellschaft erfüllen und im Kanton Basel-Landschaft wegen Liegenschaftsbesitz bzw. veräusserte Liegenschaft sekundär steuerpflichtig sind. Bei diesen Gesellschaften wird die Grundstückgewinnsteuer bei der Bemessung dieser Objektsteuer berücksichtigt. Dies geschieht dadurch, dass die Grundstückgewinnsteuer in diesen Fällen bei der Berechnung des «Rohgewinn aus Grundstückverkäufen» abgezogen wird. Bei der Gewinnsteuer kann dagegen nicht als Aufwand abgezogen werden.

#### 4.3 Vorfälligkeitsentschädigung im Zusammenhang mit der Hypothekarverpflichtung

Vorfälligkeitsentschädigungen und ähnliche Zahlungen, die der Kreditnehmer für die vorzeitige Beendigung einer Festhypothek leisten muss, können bei der Bemessung des Grundstückgewinns nicht berücksichtigt werden, weder als Anlage- noch als Verkaufskosten. Sie können dagegen bei der Einkommenssteuer abgezogen werden (vgl. 29 Nr. 10; StGE 131/2004 vom 26. November 2004). Diese Praxis hat aufgrund des



Bundesgerichtsentscheid 2C\_1148/2015 (Erw. 5.3) geändert. Vorfälligkeitsentschädigungen, welche die Eigentümer wegen dem Verkauf ihrer Liegenschaft dem Kreditinstitut zu bezahlen haben, weil das Darlehensverhältnis mit dem Verkauf beendet wird (vgl. dort E. 2.4 u. 3), sind neu allein bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig (vgl. Art. 12 Abs. 1 StHG). Der Abzug vom steuerbaren Einkommen ist deshalb nicht mehr möglich. Diese Praxispräzisierung gilt für Fälle ab Steuerjahr 2017 (vgl. [29 Nr. 10](#)).

#### 4.4 Anwaltskosten

Zu den anrechenbaren Erwerbs- und Veräusserungskosten zählen auch *Anwaltskosten*, sofern diese in einem rechtserheblichen Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. mit der Veräusserung des Grundstücks stehen (Entscheid der Steuerrekurskommission [heute Steuergericht] des Kantons Basel-Landschaft vom 27. April 1984, BStP Band VIII [1982-1984] S. 373 ff.). Gemäss Rechtsprechung im Kanton Basel-Landschaft ist dieser Zusammenhang insbesondere bei Leistungen anlässlich der Vertragsverhandlung und der Ausarbeitung des Kaufvertragsentwurfs gegeben (Entscheid des Verwaltungsgerichts [heute Kantonsgericht] des Kantons Basel-Landschaft vom 30. Oktober 1985, BStP Band IX [1985-1987] S. 113 f.). Das Verwaltungsgericht präziserte mit diesem Entscheid seine Rechtsprechung, indem es klarstellte, dass jede Aufwendung, die mit der Veräusserung zusammenhängt, zu einer entsprechenden Gewinnminderung führt. Es ist damit der Praxis entgegengetreten, die zusätzlich voraussetzte, dass die Aufwendung notwendigerweise mit der Veräusserung verbunden sein müsse (Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 78 N 18). Zusammenfassend ergibt sich daraus, dass gemäss der basellandschaftlichen Lehre und Praxis zwischen notwendigen und nicht notwendigen Kosten keine Unterscheidung gemacht werden darf und damit jede Aufwendung, welche mit dem Erwerb oder der Veräusserung kausal zusammenhängt, zu einer entsprechenden Gewinnminderung führt.

#### 5. Abgrenzung zur Einkommenssteuer

Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer bzw. Ertragssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind, können nicht mehr geltend gemacht werden (§ 78 Abs. 2 StG). In erster Linie betrifft dies die Abgrenzung Liegenschaftsunterhalt und Baukosten, die bei der Einkommenssteuer als Investitionen bzw. bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten gelten. Liegenschaftskosten, welche im Verfahren betr. die Einkommenssteuern aus irgendwelchen Gründen nicht zum Abzug gelangt sind, qualifizieren aber nicht automatisch als Anlagekosten und kommen damit bei einer allfälligen späteren Beurteilung der Grundstückgewinnsteuern nicht zwangsläufig zum Zug. Es besteht mithin gerade kein Wahlrecht, ob die Kosten entweder bei der Grundstückgewinnsteuer oder bei der Einkommenssteuer geltend gemacht werden; die Zuweisung oder Abgrenzung erfolgt vielmehr nach dem erwähnten Merkblatt. Die steuerpflichtige Person kann zudem die Anrechnung von Unterhaltsaufwendungen beim Grundstückgewinn auch nicht dadurch erzwingen, dass sie auf den Abzug dieser Auslagen bei der Einkommenssteuer verzichtet: (Werterhaltende) Unterhaltskosten, welche aus irgendwelchen Gründen bei der ordentlichen Einkommenssteuer nicht abgezogen wurden, können nicht nachträglich als Anlagekosten beim Grundstückgewinn berücksichtigt werden (vgl. StGE vom 23. 10. 2020 BStPra 2/2021; 15-21; Erw. 3.2). Wenn in früheren Steuerperioden eine umfassende Gebäudesanierung zum Abzug von Unterhaltskosten geführt hat, so kann anlässlich des späteren Verkaufs dieser Liegenschaft nicht vorgebracht werden, es sei ein wirtschaftlicher Neubau gewesen (Regeste StGE vom 7. August 2020; BStPra 1/2021 1-4).

Betreffend Zinsausgleichszahlungen, welche bei vorzeitiger Kündigung einer Festzins-Hypothek anfallen, vgl. Ziffer 4.3.

#### 6. Einzelfragen

Bei **Teilveräusserung** sind die Gestehungskosten anteilmässig abzuziehen (§ 78 Abs. 3 StG).

**Aufwendungen Dritter**, für welche der Veräusserer nicht ersatz- oder rückerstattungspflichtig ist, sind von den Gestehungskosten abzuziehen. Nicht als Dritte gelten der Erblasser im Verhältnis zum Erben und der Schenker im Verhältnis zum Beschenkten (§ 78 Abs. 4 StG). Diese Bestimmung zielt auf diejenigen Fälle, in denen infolge eines Schadenfalls eine Versicherung die Instandstellungskosten übernimmt und diese zu einer Wertvermehrung führen. Da im Regelfall der geschädigte Grundeigentümer gegenüber der Versicherungsgesellschaft nicht zu einer Rückerstattung verpflichtet ist, können die von dieser bezahlten Aufwendungen nicht geltend gemacht werden.

Anrechenbar sind die in der **massgebenden Besitzesdauer** gemachten Aufwendungen (§ 78 Abs. 5 StG). Gemäss langjähriger und gefestigter Praxis wird hier auf den Grundbucheintrag abgestellt, obwohl das Steuergesetz die Besitzesdauer nicht näher umschreibt. Lediglich § 20 des Dekrets zum Steuergesetz vom 19.



Februar 2009 (SGS 331.1; Dekret) regelt, dass bei der Bestimmung der Besitzesdauer für den Erwerb und die Veräusserung auf den Tag des Grundbucheintrages abzustellen sei; bei Gebäuden, die der Veräusserer im Baurecht erstellt hat, gilt als Erwerbsdatum der Tag der Brandlagerschätzung. Zwar bestimmt § 20 des Dekrets dies nur für die Berechnung des Steuerzuschlags gemäss § 80 Abs. 3 StG. In analoger Weise kann aber für die Ermittlung der Besitzesdauer nach § 78 Abs. 5 StG auch auf den Grundbucheintrag abgestellt werden. Dieses Vorgehen ist mit dem Gebot der Rechtssicherheit und dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens bei der Auslegung inhaltlich zusammenhängender Gesetzesbestimmungen zu begründen. Ehemaligen Mietern oder Pächtern kann die Anrechenbarkeit der Aufwendungen gewährt werden, wenn diese im Hinblick auf den späteren Eigentumserwerb getätigt worden sind und sich nicht im Erwerbspreis niedergeschlagen haben respektive nicht bereits in anderen Steuerveranlagungen abgezogen wurden. Schwierigkeiten können sich ergeben, wenn unklar ist, von welchem Zeitpunkt an der ehemalige Mieter oder Pächter im Hinblick auf den Eigentumserwerb investiert hat (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 189 ff.). Ebenfalls wird in der Praxis auf den Antritt der Liegenschaft (Übergang von Nutzen und Gefahr) abgestellt. Hierbei kann erforderlich sein, dass der Eigenmietwert bei den direkten Steuern ab dem fraglichen Zeitpunkt bereits versteuert wurde.



## 78 Nr. 2 Ermässigung bei selbstbewohnten Liegenschaften

### Ermässigung bei selbstbewohnten Liegenschaften

Der Grundstückgewinn ermässigt sich bei der Veräusserung von selbstbewohnten Liegenschaften für jedes nach dem 20. Besitzesjahr nachgewiesene Jahr der Selbstnutzung um CHF 5'000, höchstens jedoch um CHF 50'000, sofern der Veräusserer die Liegenschaft während mindestens 20 Jahren zu Eigentum besessen hat (Absatz 1).

§ 78<sup>bis</sup> StG war in der regierungsrätlichen Revisionsvorlage vom 11. April 1989 noch nicht enthalten. Erst im Laufe der Beratung im Landrat ist die Bestimmung entstanden. Die Entlastung des Altbesitzes war insbesondere als Ausgleich gedacht zur Verschärfung durch die nur noch hälftige Berücksichtigung der Geldwertveränderung auf nach dem 1. Januar realisierten Grundstücksgewinnen. Ebenso sollte die Bestimmung älteren Steuerpflichtigen entgegenkommen, die z.B. wegen des Umzugs in ein Altersheim kein selbstgenutztes Wohneigentum mehr erwerben und deshalb von dessen steuerlicher Privilegierung nicht mehr profitieren können.

Der Landrat verzichtete darauf, die Ausnahmefälle ausdrücklich zu regeln, wo privilegiert besteuert werden soll, obwohl der (wohl meist ältere) Veräusserer im Zeitpunkt der Veräusserung die Liegenschaft nicht mehr selbst bewohnt (z.B. Eintritt ins Altersheim, längerer Spitalaufenthalt, vor der Veräusserung Umzug in eine Wohnung). Daraus hat die damalige Steuerrekurskommission gefolgert, dass aufgrund des Zwecks der Norm nicht ein Selbstbewohnen im Zeitpunkt der Veräusserung zwingend verlangt werden darf; es muss eine nicht genau festgelegte Übergangszeit gewährt werden. Vorausgesetzt wird allerdings, dass:

1. im Moment der Aufgabe der Selbstnutzung ein fester Veräusserungswille besteht;
2. in der Übergangszeit ernsthafte Verkaufsbemühungen erfolgen und
3. in dieser Zeit keine eigentliche Nutzungsänderung eintritt.

(vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 204 f.).

Hat der Veräusserer die Liegenschaft vom Ehegatten erworben, werden ihm dessen Eigentums- und Nutzungsjahre angerechnet (Absatz 2). Eine Anrechnung von Eigentums- und Nutzungsjahren im Sinne von § 78<sup>bis</sup> Absatz 2 StG ist nur unter Ehegatten möglich. Zu diesem Schluss gelangte die damalige Steuerrekurskommission in einem Streitfall, wo eine Erbengemeinschaft ein ererbtes Grundstück veräussert und geltend gemacht hatte, es seien ihr die Eigentums- und Nutzungsjahre der Erblasserin anzurechnen. Die Steuerrekurskommission führte zur Begründung an, das Gesetz fordere ein Selbstbewohnen sowie Eigentum während 20 Jahren, und beides treffe auf die Erbengemeinschaft nicht zu (StRK BL vom 20. März 1992, BStP Band XI [1991-1993] S. 427 ff.).

Die Ermässigung des Grundstückgewinnes wegen langjähriger Besitzdauer setzt einerseits eine Selbstbewohnung und andererseits Eigentum an der betreffenden Liegenschaft voraus. Diejenigen Jahre, die im später übernommenen Elternhaus verbracht wurden, können deshalb nicht berücksichtigt werden. Dies gilt auch dann, wenn dafür Mietzinszahlungen entrichtet und diese wiederum für die Amortisation der Liegenschaft verwendet wurden ([BStPra 2011, 241-247](#)).

Die Regelung in § 78<sup>bis</sup> StG darf als basellandschaftliche Besonderheit bezeichnet werden, da in vielen andern Grundstückgewinnsteuergesetzen der Gewinn aus Altbesitz mit einer Ermässigung auf dem Steuersatz entlastet wird (vgl. dazu auch Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 205).



## 79 Nr. 1 Zusammenrechnung

### 1. Zusammenrechnung

Grundstückgewinne und -verluste, die sich innert eines Jahrs ergeben, werden zusammengerechnet (§ 79 Absatz 1 StG). Die Bestimmung wirkt sich dann zugunsten der steuerpflichtigen Person aus, wenn ein steuerbarer Grundstücksgewinn mit einem nominalen Grundstückverlust verrechnet werden kann. Die Bestimmung kann jedoch auch zu einer Mehrbelastung führen, wenn zwei oder mehrere Grundstücksgewinne eines Jahrs zusammengezählt werden und durch die Progression ein höherer Steuersatz resultiert (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 199 ff.). Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts werden auch Grundstücksgewinne, die sich innerhalb eines Jahres aus der Veräusserung von Grundstücksanteilen, wie z.B. Stockwerkeigentumsanteilen ergeben, zusammengerechnet (VGer BL vom 26. Januar 1994, BStP Band XII [1994/95] S. 77).

Für die Bestimmung der Jahresfrist, innert welcher eine Zusammenrechnung von Gewinnen und Verlusten vorgenommen wird, ist gemäss konstanter Praxis der Steuerverwaltung immer auf die jeweiligen Grundbucheinträge abzustellen. Diese Praxis stützt sich auf eine analoge Anwendung von § 20 des Dekrets zum Steuergesetz vom 19. Februar 2009 (SGS 331.1; vgl. auch Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 200; Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 21 N 6).

Zur Verrechnung gemäss § 79 StG zugelassen sind lediglich die sog. nominalen oder echten Grundstückverluste, d.h. diejenigen Grundstückverluste, die nicht aufgrund einer Indexierung entstanden sind. Liegt bereits ein solcher Grundstückverlust nominal – also ohne Indexierung – vor, so schliesst § 21 Absatz 2 StG eine Berücksichtigung der Geldwertveränderung aus. Ein solcher «echter» Grundstückverlust kann somit nicht erhöht werden, was bei einer Verrechnung mit allfälligen Grundstücksgewinnen eben von Bedeutung sein kann. Ebenso wenig kann ein «unechter» Grundstückverlust mit einem andern Grundstücksgewinn verrechnet werden (vgl. dazu VGer BL vom 28. Februar 2001, BStPra Band XV (2000/01) S. 390 E. 5; vgl. Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 21 N 7).

Die Verlustverrechnungsmöglichkeit widerspricht an sich dem Wesen einer streng gehandhabten Objektsteuer, ist aber gemäss dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen so anzuwenden (vgl. Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 201).

Bei der Veranlagung von Grundstücksgewinnen und -verlusten innert Jahresfrist geht die kantonale Steuerverwaltung wie folgt vor: Ist der Grundstücksgewinn bereits veranlagt und die Steuer bezahlt, verrechnet die Steuerverwaltung anlässlich der zweiten Veranlagung den Grundstückverlust mit dem bereits veranlagten Grundstücksgewinn bzw. addiert den zweiten Grundstücksgewinn zum ersten. Aufgrund der Differenz bzw. der Summe wird sodann die Grundstückgewinnsteuer berechnet und der bereits bezahlte Steuerbetrag abgezogen. Bei einer positiven Differenz erstellt die Steuerverwaltung eine Ergänzungsrechnung. Bei einer negativen nimmt sie eine Rückerstattung vor (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 202).

Hiervon ausgenommen sind Gewinne, die aufgrund einer durchgeführten Enteignung oder aus Veräusserung wegen drohender Enteignung erzielt werden (§ 79 Absatz 2 StG).

### 2. Verrechnung mit Geschäftsverlusten

Schliesst das Geschäftsjahr einer steuerpflichtigen Person im Steuerjahr, in der ein Grundstücksgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem Verlust ab, so kann dieser vom betreffenden steuerbaren Grundstücksgewinn abgezogen werden (§ 79 Absatz 3 StG). Die Verrechnung eines allfälligen einkommens- bzw. gewinnsteuerlichen Verlustes mit Grundstücksgewinnen kann nach Rechtskraft der Veranlagung für das Steuerjahr, in welcher die grundstückgewinnsteuerauslösende Veräusserung liegt, mittels Revision geltend gemacht werden.

Die Bestimmungen über die Verlustverrechnung bei der Einkommens- bzw. Ertragssteuer (§§ 89 bzw. 57 StG) sind sinngemäss anwendbar (§ 79 Absatz 4 StG). Bei Liegenschaften, die Gegenstand der Steuerbilanz sind (juristische Personen, Geschäftsvermögen natürlicher Personen), ist die Reihenfolge der Ver-



lustverrechnung zu beachten. Primär sind Gewinn und Verlust innerhalb desselben Steuersystems zu verrechnen und erst sekundär systemübergreifend. Überlagert werden diese BL-internen Regeln allerdings durch Verlusttragungsregeln bei der interkantonalen und internationalen Steuerauscheidung. Grundstückgewinne und -verluste des Geschäftsvermögens bilden in der interkantonalen und internationalen Steuerauscheidung Teil des auf die beteiligten Steuerhoheiten zu verteilenden Substrats.

Siehe dazu die Ausführungen mit Beispiel unter [89 Nr. 1](#)



## 80 Nr. 2 Grundstückgewinne bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

### 1. Grundsatz

Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invaliderität definitiv aufgegeben, so wird die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren erzielten Grundstückgewinne einheitlich besteuert (Absatz 1).

Einkaufsbeiträge zur Schliessung von Deckungslücken innerhalb der beruflichen Vorsorge sind als Gesteuerungskosten abziehbar, soweit sie nicht zuerst bei der Einkommenssteuer ganz oder teilweise berücksichtigt werden können. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der Gewinne, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs in die berufliche Vorsorge nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss § 36 StG erhoben (Absatz 2).

Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der erzielten Gewinne anwendbaren Steuersatzes gemäss § 80 ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, wobei der Steuersatz mindestens 5 % beträgt (Absatz 3). Die gleiche Besteuerung gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers (Absatz 4).

### 2. Zweck und Inhalt der besonderen Regelung

#### 2.1 Regelung bis 31. Dezember 2010

Dieser Paragraph wurde mit der Gesetzesrevision eingefügt, welche seinerzeit per 1. Januar 1991 in Kraft gesetzt wurde. Ursprünglich lautete die Regelung zur privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung gemäss § 80<sup>bis</sup> StG wie folgt:

*«Sofern keine angemessene Altersvorsorge steuerlich begünstigt worden ist, werden Liquidationsgewinne, die sich bei endgültiger Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit ergeben, gesondert besteuert. Die Steuer wird zu dem Satz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Einkünfte eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde. Das Nähere regelt der Regierungsrat.»*

In § 5 der Verordnung zum Steuergesetz wurde «das Nähere» wie folgt geregelt:

*Die privilegierte Besteuerung des Liquidations- resp. Grundstückgewinnes gemäss den §§ 36<sup>bis</sup> und 80<sup>bis</sup> des Steuergesetzes kommt zur Anwendung, wenn die Altersvorsorge (AHV, berufliche Vorsorge, gebundene Selbstvorsorge) unter Anrechnung der Alterskapitalien und -abfindungen eine jährliche Leibrente ergibt, die den folgenden Betrag nicht erreicht: 70 % des Jahresdurchschnittes des während der letzten 10 Jahre versteuerten Geschäftseinkommens bis höchstens zum Betrag von CHF 200'000, zusätzlich 30 %, höchstens aber CHF 30'000 des CHF 200'000 übersteigenden Jahresdurchschnittes, unabhängig vom Geschäftseinkommen aber CHF 60'000.*

Diese Bestimmung sollte - wie auch § 36<sup>bis</sup> StG, der ebenfalls damals eingeführt worden ist - die Besteuerung von Liquidationsgewinnen mildern, indem unter gewissen Voraussetzungen anstelle des ordentlichen Steuersatzes ein Rentensatz zur Anwendung kommt; der Erlös aus einem Geschäftsbetrieb bzw. einer Geschäftsliegenschaft soll für die Altersvorsorge eingesetzt werden können und nicht zu einem grossen Teil wegbesteuert werden. Somit war Folgendes vorausgesetzt: ein Steuerpflichtiger musste seine selbständige Erwerbstätigkeit endgültig aufgeben und dabei Liegenschaften des Geschäftsvermögens veräussern. Die daraus resultierenden Grundstückgewinne werden zu dem Steuersatz besteuert, der sich ergäbe, wenn anstelle des gesamten Grundstückgewinns eine jährliche Leistung ausgerichtet würde. Die privilegierte Besteuerung erfolgte jedoch nur, wenn bisher keine angemessene Altersvorsorge steuerlich begünstigt worden war (vgl. dazu auch Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 75).



### Beispiel:

Apotheker Saccharin gibt mit 65 Jahren seine selbständige Erwerbstätigkeit auf. Er verkauft den Betrieb samt der Geschäfts-Liegenschaft (StWE), in welchem die Apotheke und das Medikamentenlager betrieben wurden. Das durchschnittliche versteuerte selbständige Erwerbseinkommen der letzten 10 Jahre beträgt CHF 150'000. Der Grundstückgewinn aus der Veräusserung der Geschäfts-Liegenschaft beträgt CHF 170'000. Die Altersvorsorge von Herrn Saccharin besteht aus der AHV von CHF 2'400/Monat sowie des Erlöses aus dem Verkauf der Apotheke von CHF 1'000'000.

70 % des durchschnittlichen selbständige Erwerbseinkommens der vergangenen 10 Jahre sind CHF 105'000. Das Vorsorgeeinkommen beträgt CHF 28'800 und unterschreitet somit die 70 %-Grenze deutlich. D.h. Herr Saccharin kann die Besteuerung des Grundstückgewinns zum Rentensatz beanspruchen. Für dessen Ermittlung ist auf die Umrechnungstabelle Rentensatztablette (KM 400) abzustellen. Der Rentensatz entspricht dem Faktor 0.05077. Der satzbestimmende Grundstückgewinn ist somit CHF 170'000 x 0.05077 = CHF 8'631. Der Steuersatz für CHF 8'631 ist 5.58 % und führt zu einer Steuer von CHF 9'486. Ohne die Sonderregelung hätte der Steuersatz 25 % betragen und eine Steuer CHF 42'500 ergeben.

### 2.2 Regelung ab dem 1. Januar 2011

Mit der Unternehmenssteuerreform II wurde schweizweit eine besondere Liquidationsgewinnbesteuerungsregelung bei Liquidationen zufolge Alter oder Invalidität eingeführt. Wer seine Erwerbstätigkeit zufolge Invalidität oder nach dem 55. Altersjahr endgültig aufgibt, kann von für die Besteuerung der hierbei erzielten Liquidationsgewinne tiefere Steuersätze beanspruchen. Dementsprechend wurde auch die Bestimmung von § 80<sup>bis</sup> StG angepasst und lautet in der revidierten Fassung:

*<sup>1)</sup> Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so wird die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren erzielten Grundstückgewinne einheitlich besteuert.*

*<sup>2)</sup> Einkaufsbeträge zur Schliessung von Deckungslücken innerhalb der beruflichen Vorsorge sind als Gesteuerungskosten abziehbar, soweit sie nicht zuerst bei der Einkommenssteuer ganz oder teilweise berücksichtigt werden können. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der Gewinn, für die der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs in die berufliche Vorsorge nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss § 36 erhoben.*

*<sup>3)</sup> Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der erzielten Gewinne anwendbaren Steuersatzes gemäss § 80 ist 1/5 dieses Restbetrags massgebend, wobei der Steuersatz mindestens 5 % beträgt.*

*<sup>4)</sup> Die gleiche Besteuerung gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens 5 Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.*

§ 5 der Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 (SGS 331.11) wurde am 14. Dezember 2010 ebenfalls angepasst. Er verweist auf die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) vom 17. Februar 2010; 331.17, welcher Näheres entnommen werden kann.

Diese Regelung gilt für Grundstückgewinne, die anlässlich von Liquidationen ab 1. Januar 2011 anfielen. Als massgebliches **Liquidationsjahr** gilt dabei jenes Kalenderjahr, in welchem die Liquidation abgeschlossen wurde.

Im Gegensatz zur früheren, bis 31. Dezember 2010 geltenden, Regelung besteht die Privilegierung nicht nur in einer Milderung des satzbestimmenden Grundstückgewinns, sondern auch in der Anwendung des Vorsorgetarifs für einen bestimmten Teil des Grundstückgewinns. Der betreffende Grundstückgewinn bildet einen Teil des gesamten Liquidationsgewinns. Der übrige Liquidationsgewinn ist der Einkommenssteuer unterworfen, weswegen bezüglich der Anwendung des Vorsorgetarifs eine Koordination zwischen den beiden Steuerarten erfolgt: Diesem Tarif unterliegt jener Teil des gesamten Liquidationsgewinns, der als sogenannter **fiktiver Einkauf** qualifiziert. Dieser wird zuerst auf den Gewinn, der der Einkommenssteuer unterliegt, angewandt und nur ein allfällig noch verbleibender (nicht konsumierter) Teil in den Bereich der Grundstückgewinnsteuer übertragen.



**Beispiel:**

Gesamter Liquidationsgewinn:	CHF	250'000
Davon Grundstückgewinn:	CHF	100'000
Als fiktiver Einkauf qualifiziert:	CHF	180'000

Zunächst wird der fiktive Einkauf für die Anwendung des Vorsorgetarifs auf den der Einkommenssteuer unterworfenen Liquidationsgewinn angewandt, d.h. auf den Teilbetrag des Liquidationsgewinns von CHF 150'000. Auf diesen Teil, der bei der Einkommenssteuer separat vom übrigen Einkommen besteuert wird, findet der Vorsorgetarif Anwendung. Der nicht für die Einkommensliquidationssteuer verwendete Teil des fiktiven Einkaufs im Betrag von CHF 30'000 wird an den Bereich der Grundstückgewinnsteuer mitgeteilt und dort vom Grundstückgewinn abgezogen, d.h. vom Grundstückgewinn von CHF 100'000 werden CHF 30'000 zum Vorsorgetarif nach § 36<sup>bis</sup> StG besteuert. Dabei sollte insgesamt pro Jahr nur eine Vorsorgesteuer (Kapitalabfindung zum Vorsorgetarif) eröffnet werden. Die restlichen CHF 70'000 werden zum Tarif gemäss 80 StG besteuert, wobei satzbestimmend 1/5 des Restbetrages, also CHF 14'000 angewandt wird. Das ergibt einen Tarif von 7.2 %, welcher über der Limite von 5 % liegt. Im Übrigen wird auf die Ausführungen unter [24 Nr. 18](#) verwiesen.



## 81 Nr. 1 Gegenstand der Handänderungssteuer

### 1. Gegenstand

Die Handänderungssteuer wird auf Handänderungen von **Grundstücken** oder Anteilen von solchen erhoben (§ 81 Absatz 1 StG). Sie ist eine reine Rechtsverkehrssteuer, deren Gegenstand die Handänderung an einem Grundstück ist. Zum **Begriff** des Grundstückes siehe [69 Nr. 1](#). Der Rechtsvorgang der Handänderung ist Steuerobjekt der Handänderungssteuer - und nicht der Gewinn wie bei der Grundstückgewinnsteuer. Der Veräußerungsbegriff ist jedoch identisch mit demjenigen der Grundstückgewinnsteuer. Als reine Objektsteuer nimmt die Handänderungssteuer - im Gegensatz zu den Subjektsteuern - weder Rücksicht auf die persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person noch auf die mit dem Steuerobjekt zusammenhängenden Belastungen (Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 82 N 1 ff.).

Steuersubjekt sind sowohl Veräußerer wie auch Erwerber (vgl. dazu § 84 StG).

Handänderungen von Grundstücken sind Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräußerung wirken sowie Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräußerungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen und die Belastung gegen Entgelt erfolgt (§ 81 Absatz 2 StG). Einzelheiten zum Tatbestand und den Arten der wirtschaftlichen Handänderung siehe [72 Nr. 1](#).

Besonderheiten bei Handänderungen von Baurechten sind in der nachstehenden Tabelle ersichtlich.



## Handänderungssteuer bei Baurechten im Kanton Basel-Landschaft<sup>1</sup>

Übersicht über Steuerpflicht, Bemessungsgrundlage, Fälligkeit, Veranlagung und Steuerschuldner

	Errichtung z.G. Eigentümer	Errichtung z.G. Dritter	Übertragung an Dritte <sup>2</sup>	Heimfall ausserordentlich <sup>3</sup>	Heimfall ordentlich	Auflösungsvertrag	Verlängerung
<b>Steuerpflicht</b>	Nein  § 81 StG, insbes. Abs. 2 lit. b	Ja  § 81 Abs. 2 lit. b StG; sofern (1) die entgeltliche Belastung (2) die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert dauernd (d.h. mind. 30 Jahre) und wesentlich beeinträchtigt.	Ja  § 81 Abs. 1 und 2 StG	Nicht restlos geklärt  Tendenziell ja, § 81 Abs. 1 StG <sup>4</sup>	Nein <sup>5</sup>  ZGB Art. 779c, 779d	Nein <sup>6</sup>	Nein <sup>7</sup>
<b>Bemessungsgrundlage</b>	--	§ 83 StG; höherer Wert von (1) Kaufpreis, d.h. Gesamtheit aller Leistungen des Erwerbers oder (2) Verkehrswert, bestehend aus der Summe von Kaufpreis und Verkehrswert des Baurechts, Der Verkehrswert entspricht dem Barwert der während der Restlaufzeit anfallenden Baurechtszinsen <sup>8</sup> .		§ 83 StG; Höherer Wert von (1) integrale Heimfallentschädigung oder (2) Addition von Heimfallentschädigung und Barwert der während Restlaufzeit anfallenden Baurechtszinsen <sup>9</sup> .	--	--	--
<b>Fälligkeit und Veranlagung</b>	--	§ 120/135 Abs. 4 lit. b StG; Veranlagungs- und Bezugsbehörde ist die kantonale Steuerverwaltung; Fälligkeit mit der Zustellung der Verfügung oder Rechnung.			--	--	--
<b>Schuldner</b>	--	§ 84 Abs. 1 StG; Erwerber bzw. Baurechtsberechtigter und Veräusserer je zur Hälfte.			--	--	--

<sup>1</sup> Aufgrund des Verweises auf ZGB Art. 655 (§ 69 StG) sind für das Handänderungssteuerrecht nur selbständige und dauernde Baurechte relevant, die beschrieben sind und für die ein eigenes Blatt im Grundbuch angelegt wurde (GBV Art. 9).

<sup>2</sup> Der Übertragung an Dritte ist die Rückübertragung an den Eigentümer des belasteten Grundstücks gleichgestellt, wobei irrelevant ist, ob die entsprechende Abrede Teil des ursprünglichen Vertrages ist oder erst nachträglich getroffen wurde (die Bestimmungen über den Heimfall gemäss ZGB Art. 779c - 779h sind nicht anwendbar).

<sup>3</sup> Aus prozessrechtlichen Gründen anerkannte das Verwaltungsgericht im Entscheid vom 30. August 1995 (publ. in BStPra Band XIII, Heft 3/1996, S. 131 ff.) beim vorzeitigen Heimfall eine nachträgliche Reduktion des Steuerbetrages entsprechend der erst *ex post* feststehenden tatsächlichen Laufzeit. Das Gericht äusserte jedoch explizite Zweifel am Vorliegen einer gesetzlichen Grundlage für eine solche Reduktion (Erw. 8b). Zur Thematik des kapitalisierten Baurechtszinses als Bemessungsgrundlage siehe auch Christian Brückner in ASA 64, S. 673 ff.



<sup>4</sup> Aus dem Zusammenspiel der Absätze 1 und 2 lit. a des § 81 StG ergibt sich, dass das Steuerobjekt im Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts zu sehen ist (vgl. auch Verwaltungsgericht Baselland vom 30. August 1995, in BStPra Band XIII, Heft 3/1996, S.131 ff., Erw. 7b). Da der vorzeitige Heimfall in Anwendung von ZGB Art. 779g ein Verpflichtungsgeschäft voraussetzt, gestaltet sich die Rechtslage im Ergebnis womöglich gleich wie im Kanton Basel-Stadt: beim Heimfall gemäss Vertrag handelt es sich um eine zivilrechtliche Handänderung gemäss § 81 Abs. 1 StG, nicht jedoch beim Heimfall gemäss richterlichem Gestaltungsurteil. In Baselland ist dies jedoch weniger problematisch als in Basel-Stadt, da sowohl Veräusserer als auch Erwerber die Steuerpflicht je zur Hälfte tragen (§ 84 Abs. 1 StG BL). Im zitierten Entscheid vom 30. August 1995 waren sich die Steuerverwaltung und der Steuerpflichtige in ihren Anträgen bezüglich der Steuerpflicht des vorzeitigen Heimfalls nicht einig; das Verwaltungsgericht entschied diese Frage jedoch nicht. Letztlich beruht die Unsicherheit auf der mangelhaften Unterscheidung zwischen ausserordentlichem Heimfall und Auflösung im bezüglichen «leading case» (Verwaltungsgericht Baselland vom 21. Oktober 1992, BStP Band XI, S. 321 ff., Erw. 4 - 6).

<sup>5, 6</sup> Urteil des Verwaltungsgerichts Baselland vom 21. Oktober 1992, BStP Band XI, S. 321 ff., Erw. 5a. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass das anheimgefallene Baurecht durchaus als Eigentümerdienstbarkeit fortbestehen kann und nicht zwingend zu löschen ist (vgl. ZGB Art. 976).

<sup>7</sup> Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage (Entscheid der Steuerrekurskommission Baselland vom 22. November 1996, BStPra Band XIV, Heft 1/1998, S. 9 ff.). Dem publizierten Entscheid folgt eine Anmerkung der Redaktion der BStPra, wonach eine absichtlich schrittweise Verlängerung auf eine Steuerumgehung hindeuten könne.

<sup>8, 9</sup> Konstante basellandschaftliche Praxis, letztmals vom Verwaltungsgericht bestätigt mit Urteil vom 13. März 1996, BStPra Band XIII, Heft 6/1997, S. 366 ff.



## 82 Nr. 1 Steuerbefreiung

### 1. Allgemeines

Im Gegensatz zur Grundstückgewinnsteuer bewirkt die Steuerbefreiung bei der Handänderungssteuer eine echte Steuerbefreiung; so wird die Besteuerung nicht nur aufgeschoben, sondern sie fällt dahin und wirkt sich dementsprechend auch nicht auf die folgende Handänderung aus. Mit andern Worten wird keine latente Steuerlast auf den Erwerber der Liegenschaft übertragen (vgl. dazu Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 82 N 1 ff.). Für bestimmte im Gesetz abschliessend aufgezählte Tatbestände sieht das Gesetz eine Befreiung von Erwerber und Veräusserer vor. Im Weiteren bestehen auch bloss **einseitige** Befreiungen, die entweder nur den Veräusserer (§ 82 Abs. 2 und 5 StG) oder den Erwerber (§ 82 Abs. 3 und 4 StG) betreffen.

### 2. Steuerbefreiung der Handänderung

Die in § 73 StG aufgezählten Tatbestände für einen Steueraufschub bilden auch Gründe für eine Befreiung von der Handänderungssteuer gemäss § 82 StG. Darüber hinaus enthält § 82 StG jedoch noch weitere Steuerbefreiungsgründe oder erweitert den Kreis der steuerbefreiten an der Handänderung Beteiligten. Soweit die Tatbestände mit jenen von § 73 StG übereinstimmen, kann bezüglich der einzelnen Steuerbefreiungstatbestände auf die Ausführungen unter [73 Nr. 1](#) verwiesen werden.

#### 2.1 Im Einzelnen

§ 82 Abs. 1 lit. a:

Handänderungen, an denen der Bund, der Kanton oder Gemeinden (Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden) beteiligt sind. Dieser Befreiungstatbestand betrifft Handänderungen, an denen ein Gemeinwesen, welches als Gebietskörperschaft qualifiziert, beteiligt ist. Dieser Befreiungstatbestand gilt für Veräusserer und Erwerber, auch wenn nebst dem Gemeinwesen eine natürliche oder juristische Person am Rechtsgeschäft beteiligt ist.

In dieser Bestimmung wird der Kreis der steuerbefreiten am Übertragungsgeschäft Beteiligten **erweitert**: Bei den Grundstückgewinnsteuern ergibt sich die Steuerbefreiung von Gemeinwesen, die eine Liegenschaft veräussern, aus § 15 lit. a bis lit. c StG. Diese Bestimmung befreit nebst dem Bund allerdings nur öffentlich-rechtliche Körperschaften und Anstalten des Kantons Basel-Landschaft. Ausserkantonale Gemeinwesen bzw. die Vertragspartei, welcher diese Eigenschaft fehlt, können sich für die Steuerbefreiung nicht auf § 15 des Steuergesetzes stützen. Daher ist die Steuerbefreiung bei den Handänderungssteuern **für die Gemeinwesen der Schweiz** separat in § 82 StG geregelt. Darüber hinaus sind alle in § 15 StG von sämtlichen Steuern befreiten öffentlich-rechtliche Körperschaften und Anstalten ebenfalls von der Handänderungssteuer befreit.

§ 82 Abs. 1 lit. a<sup>bis</sup>:

Veräusserungen an Wohnbaugenossenschaften, Vereine oder Stiftungen, sofern das erworbene Grundstück innert 2 Jahre gemeinnützigem sozialem Wohnungsbau zugeführt wird.

Dieser Befreiungstatbestand setzt zwei Elemente voraus:

- Rechtsformerfordernis beim Erwerber: Die Veräusserung muss an eine Wohnbaugenossenschaft, einen Verein oder an eine Stiftung erfolgen. Bei Vereinen und Stiftungen kommt es bezüglich dieses Teilerfordernisses allein auf die Rechtsform an. Bei der Rechtsform der Genossenschaft ist überdies deren Zweck von Bedeutung. Gemäss deren statuarischen Zwecksetzung und tatsächlichen Tätigkeit muss sich die Genossenschaft dem Bau von Wohnraum und dessen Zurverfügungstellung zu Wohnzwecken widmen.
- Das veräusserte Grundstück muss innert zweier Jahre dem gemeinnützigen sozialen Wohnungsbau zugeführt werden. Dieses Kriterium ist erfüllt, wenn das Grundstück dazu verwendet wird, für wirtschaftlich schwächere Personen erschwinglichen Wohnraum zur Verfügung zu stellen. Kriterien hierfür sind einerseits die absolute und relative Höhe des für die Überlassung des Wohnraumes (Miete oder Einräumung von obligatorischen oder dinglichen Rechten) verlangten Entgelts, andererseits der Kreis der Personen, denen der Wohnraum überlassen wird. In der Regel handelt es sich um Körperschaften, welche auch die Kriterien für eine Befreiung von den Staats- und Gemeindesteuern erfüllen.



§ 82 Abs. 1 lit. b:

Handänderungen infolge Erbgangs (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis):

Dieser Befreiungstatbestand deckt sich mit dem in § 73 lit. a StG aufgeführten Steueraufschubsgrund (vgl. [73 Nr. 1](#)).

§ 82 Abs. 1 lit. c:

Handänderungen infolge einer Schenkung, soweit hierauf die Schenkungssteuer erhoben wird. Dieser Befreiungstatbestand ist grammatikalisch enger gefasst als der (ebenfalls) in § 73 lit. a StG genannte Steueraufschub bei Schenkung. Verlangt wird hier nämlich, dass die Schenkungssteuer erhoben wird. Und dieses Erfordernis ist bei teilweise unentgeltlichen Rechtsgeschäften (gemischte Schenkung) an Kinder oder von Kindern an Eltern nicht erfüllt. Solche Rechtsgeschäfte werden vom nachfolgend erwähnten § 82 Abs. 1 lit. d StG erfasst. Würde die Steuer nur auf dem Entgelt erhoben oder auf dem Verkehrswert? Beispiel: A überträgt seine Liegenschaft an seine Tochter B schenkungshalber, wobei die Beschenkte die Hypothekarschuld von CHF 400'000 übernimmt und es wird dem Vater ein lebenslangliches Wohnrecht (Kapitalisierter Wert CHF 250'000) eingeräumt. Der Verkehrswert der Liegenschaft ist CHF 800'000. Lösung: die Handänderungssteuer würde auf dem Betrag von CHF 650'000 erhoben, was den Betrag von je CHF 8'125 ergäbe. Effektiv wird jedoch keine Steuer erhoben wegen nachfolgend aufgeführtem Grund:

§ 82 Abs. 1 lit. d:

Verkäufen oder anderen Übertragungen unter Eltern und Kindern oder Pflegekindern, unter Stiefeltern und Stiefkindern, unter Schwiegereltern und Schwiegerkindern, unter Grosseltern und Grosskindern sowie unter Ehegatten. Dieser Befreiungstatbestand knüpft ausschliesslich an die Verwandtschaftsgrade an und besteht ungeachtet dessen, ob das Rechtsgeschäft entgeltlich oder unentgeltlich ist.

§ 82 Abs. 1 lit. e:

Enteignungen sowie bei allen Handänderungen, die ausschliesslich durch eine Feldregulierung bedingt sind.

§ 82 Abs. 1 lit. f:

Bei Baulandumlegungen und landwirtschaftlichen Arrondierungen, soweit im Kanton Basel-Landschaft gelegene Grundstücke gegeneinander abgetauscht werden. Es gibt sowohl Baulandumlegungen gestützt auf das Raumplanungs- und Baugesetz als auch Baulandumlegungen aufgrund einer privatrechtlichen Vereinbarung. Es handelt sich um ein Verfahren, in welches Grundstücke eines bestimmten Perimeters einbezogen werden mit dem Ziel, die Fläche innerhalb des Perimeters an Grundeigentümer neu zu verteilen und Erschliessungsanlagen auszuscheiden, wobei die neuen Grundstücke bezüglich Form und Lage für eine Überbauung geeignet sind. Ebenso werden bei landwirtschaftlichen Arrondierungen mittels Abtausch von Teilflächen besser nutzbare Parzellen geschaffen.

§ 82 Abs. 1 lit. g:

Verkäufe im Zwangsvollstreckungs- oder Nachlassverfahren, sofern der Erwerber seit mindestens 2 Jahren Gläubiger einer auf der Liegenschaft lastenden Grundpfandschuld ist oder dafür Bürgschaft oder eine andere Sicherheit geleistet hat und soweit der Kaufpreis die vorhergehenden und die dem Erwerber zustehenden oder von ihm verbürgten und sichergestellten Grundpfandforderungen samt aufgelaufenen Zinsen nicht übersteigt. Diese Bestimmung will Gläubigern soweit möglich die Deckung ihres Kredites belassen und nicht noch um die Handänderungssteuern kürzen.

§ 82 Abs. 1 lit. h:

Bei Handänderungen infolge Umstrukturierungen gemäss den §§ 26 und 56 StG sowie bei Ersatzbeschaffungen gemäss § 55 Absatz 2 StG. Diese Tatbestände stimmen mit jenen unter § 73 StG genannten überein. In der Praxis erfolgt eine Abstimmung mit der Einschätzung und Beurteilung bei den Einkommens- bzw. Gewinnsteuern. Im Zusammenhang mit Immobilien stellt sich in der Regel häufig die Abgrenzungsfrage, ob ein **Betrieb** vorliegt (Ziffer 4.3 von [56 Nr. 1](#)).

---

<sup>1</sup>§ 55 ff. Raumplanungs- und Baugesetz, welches sowohl das vom Gemeinderat eingeleitete Verfahren als auch das Verfahren nach privatrechtlicher Vereinbarung regelt (Gesetzestextpassagen im Anhang).



### Zusammenfassung und Gegenüberstellung Steueraufschub Grundstückgewinnsteuer und Steuerbefreiung Handänderungssteuer

§ 73 StG	§ 82 StG
<p>II. Steuerfreie Veräusserungen Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben:</p>	<p>II. Steuerbefreiung Die Handänderungssteuer wird nicht erhoben bei:</p>
<p>a. bei Erbvorbezug, Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) oder Schenkung, bei Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind;</p>	<p>a. Handänderungen, an denen der Bund, der Kanton oder Gemeinden (Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden) beteiligt sind;</p>
<p>b. bei periodisch wiederkehrenden Leistungen aus Baurechts- und Nutzungsverträgen;</p>	<p>a<sup>bis</sup>. Veräusserungen an Wohnbaugenossenschaften, Vereine oder Stiftungen, sofern das erworbene Grundstück innert 2 Jahre gemeinnützigem sozialem Wohnungsbau zugeführt wird;</p>
<p>c. soweit nicht durch Aufzählung ein Gewinn erzielt wird, bei Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Baulandumlegung oder Grenzbereinigung sowie bei Tausch im Kanton gelegener Grundstücke;</p>	<p>b. Handänderungen infolge Erbgangs (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis);</p>
<p>d. bei Enteignungen, in welchen der Enteignete mit Realersatz entschädigt worden ist oder sich innerhalb des Kantons selber solchen beschafft. Die Wiederbeschaffung hat in der Regel innert 2 Jahre zu erfolgen. Der Enteignung gleichgestellt ist die freihändige Veräusserung an den Enteigner, sofern dieser im Hinblick auf ein bestimmtes öffentliches Werk das Enteignungsrecht geltend machen könnte;</p>	<p>c. Handänderungen infolge einer Schenkung, soweit hierauf die Schenkungssteuer erhoben wird;</p>
<p>e. bei Zwangsverwertungen, wenn die Gläubiger nicht volle Deckung erhalten;</p>	<p>d. Verkäufen oder anderen Übertragungen unter Eltern und Kindern oder Pflegekindern, unter Stiefeltern und Stiefkindern, unter Schwiegereltern und Schwiegerkindern, unter Grosseltern und Grosskindern sowie unter Ehegatten;</p>
<p>f. bei der Weiterveräusserung eines Grundstückes, das der Pfandgläubiger oder Bürge im Zwangsvollstreckungsverfahren erworben hat, soweit der erzielte Gewinn den erlittenen Verlust nicht übersteigt;</p>	<p>e. Enteignungen sowie bei allen Handänderungen, die ausschliesslich durch eine Felderregulierung bedingt sind;</p>
<p>g. ohne wertmässige Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum;</p>	<p>f. Baulandumlegungen und landwirtschaftlichen Arrondierungen, soweit im Kanton Basel-Landschaft gelegene Grundstücke gegeneinander abgetauscht werden;</p>
<p>g<sup>bis</sup>. bei Umstrukturierungen gemäss § 26 und § 56 sowie bei Ersatzbeschaffungen gemäss § 55 Absatz 2;</p>	<p>g. Verkäufen im Zwangsvollstreckungs- oder Nachlassverfahren, sofern der Erwerber seit mindestens 2 Jahren Gläubiger einer auf der Liegenschaft lastenden Grundpfandschuld ist oder dafür Bürgschaft oder eine andere Sicherheit geleistet hat und soweit der Kaufpreis die vorhergehenden und die dem Erwerber zustehenden oder von ihm verbürgten und sichergestellten Grundpfandforderungen samt aufgelaufenen Zinsen nicht übersteigt;</p>
<p>h. bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung von Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens im Sinne von § 32 Absatz 3 (ohne Landwirtschaftsbetriebe), soweit der Er-</p>	<p>h. bei Handänderungen infolge Umstrukturierungen gemäss § 26 und § 56 sowie bei Ersatzbeschaffungen gemäss § 55 Absatz 2.</p>



<p>lös in der Regel innert 2 Jahre zum Erwerb von Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens in der Schweiz verwendet wird;</p> <p>i. bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung von land- oder forstwirtschaftlichen Liegenschaften, soweit der Erlös in der Regel innert 2 Jahre zum Erwerb einer selbstbewirtschafteten Ersatzliegenschaft in der Schweiz oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Liegenschaften verwendet wird;</p> <p>k. bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innert 2 Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.</p>	
	Die Handänderungssteuer wird beim Erwerber nicht erhoben, wenn dieser eine Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erwirbt.
	Die Handänderungssteuer wird beim Veräusserer nicht erhoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innerhalb 2 Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.
	Die Handänderungssteuer wird beim Veräusserer nicht erhoben bei Veräusserung einer Liegenschaft des betriebsnotwendigen Anlagevermögens im Sinne von § 32 Absatz 3, sofern der Erlös in der Regel innert 2 Jahre zum Erwerb von Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens in der Schweiz verwendet wird.
	Die Handänderungssteuer wird beim Erwerber nicht erhoben beim Erwerb einer Liegenschaft des betriebsnotwendigen Anlagevermögens im Sinne von § 32 Absatz 3 als Ersatz für eine zuvor veräusserte Liegenschaft gemäss Absatz 4.

Sind die in § 82 Absatz 1 StG genannten Voraussetzungen erfüllt, so erstreckt sich die Steuerbefreiung sowohl auf den Veräusserer wie auch auf den Erwerber (vgl. dazu z.B. den Entscheid der damaligen Steuerrekurskommission Basel-Landschaft; publ. in: BStPr Band X [1988-1990] S. 497 ff.), während bei den Befreiungstatbeständen gemäss den Absätzen 2 und 5 nur der Erwerber und gemäss den Absätzen 3 und 4 nur der Veräusserer befreit wird.

### 3. Einseitige Steuerbefreiung für den Erwerber oder den Veräusserer

In den Absätzen 2 bis 5 von § 82 StG sind die bloss einseitig wirkenden Steuerbefreiungen geregelt. Diese gelten entweder nur für den Erwerber oder für den Veräusserer:

#### Im Einzelnen:

##### Absatz 2

Die Handänderungssteuer wird beim Erwerber nicht erhoben, wenn dieser eine Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erwirbt.



### Absatz 3

Die Handänderungssteuer wird beim Veräusserer nicht erhoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innerhalb 2 Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

### Absatz 4

Die Handänderungssteuer wird beim Veräusserer nicht erhoben bei Veräusserung einer Liegenschaft des betriebsnotwendigen Anlagevermögens im Sinne von § 32 Absatz 3 StG, sofern der Erlös in der Regel innert 2 Jahre zum Erwerb von Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens in der Schweiz verwendet wird.

### Absatz 5

Die Handänderungssteuer wird beim Erwerber nicht erhoben beim Erwerb einer Liegenschaft des betriebsnotwendigen Anlagevermögens im Sinne von § 32 Absatz 3 StG als Ersatz für eine zuvor veräusserte Liegenschaft gemäss Absatz 4.

## 4. Praxis und Rechtsprechung

Die von einer Gläubigerin aus finanziellen Gründen geforderte Entflechtung eines Baukonsortiums erfüllt den Befreiungstatbestand gemäss litera g nicht. Gemäss Entscheid der damaligen Steuerrekurskommission beschränkt sich diese Befreiung in der Tat nur auf das Zwangsvollstreckungs- und Nachlassverfahren (vgl. dazu BStPra Band XIII [1996/97], S. 236 ff.).

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichts findet der Befreiungstatbestand hingegen keine Anwendung, wenn jemand zu einer bereits mit einem Einfamilienhaus überbauten Parzelle noch ein Stück Land von 300m<sup>2</sup> hinzu kauft (Verwaltungsgerichtsurteil vom 6. Juli 1994; publ. in: BStPr Band XII [1994/95], S. 181 ff.).

Beim Verkauf einer geerbten Liegenschaft besteht kein Anspruch auf eine Befreiung von der Handänderungssteuer, da die Voraussetzungen des Selbstwohnens beim verkaufenden Eigentümer vorliegen müssen. Absatz 3 umfasst keine Übertragung der Selbstbewohnung des Erblassers auf die Erben (vgl. dazu Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 82 N 15).

Nach Meinung der Steuerrekurskommission (heute Steuergericht) verlangt die steuerfreie Beschaffung von Wohneigentum, dass die erworbene Liegenschaft von den Erwerbern ausschliesslich und dauernd selbstbewohnt wird. Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt, wenn eine Ersatzliegenschaft durch ein Ehepaar erworben wird und lediglich die Ehefrau zeitweise ein Zimmer in der Liegenschaft belegt (Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Landschaft vom 26. November 1993; publ. in: BStPr Band XII [1994/95], S. 376).

### Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- Erklärung um Befreiung von der Handänderungssteuer
- BLStP X 1988-1990, S. 497 ff.
- BStPra XIII 1996/97, S. 236 ff.
- BLStP XII 1994/95, S. 376
- BStPra 6/2015 291-295 Handänderungssteuer: Selbstbewohnung und Ersatzbeschaffung: *Wer eine Liegenschaft im Bestreben erwirbt, diese ausschliesslich und dauernd selbst zu bewohnen, wird von der Handänderungssteuer befreit. Die Dauerhaftigkeit der Selbstbewohnung wird in der Praxis bei mindestens einem Jahr grundsätzlich bejaht. Dabei ist auch eine zwischenzeitlich erfolgte Ersatzbeschaffung nach bereits einem halben Jahr zu berücksichtigen, wenn das ursprünglich gemietete Objekt nun zu Eigentum erworben wurde.*
- BStPra 7/2013 324-333 Handänderungssteuer; Befreiung wegen Selbstbewohnung und Fristenlauf: *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).*



- BStPra 7/2013 334-339 Handänderungssteuer; Befreiung wegen Selbstbewohnung bei Ehegatten: *Beim Erwerb von selbstgenutztem Wohneigentum wird keine Handänderungssteuer erhoben, wenn das Eigenheim als Wohnsitz dient. Bei in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten folgt daraus, dass beide Ehegatten als Käufer einer Liegenschaft das besagte Objekt dauernd selbst bewohnen müssen, um von der Handänderungssteuer befreit zu werden. Wenn jedoch der eine Ehegatte als Miterwerber in der bisherigen Mietwohnung bleibt und weiterhin dort seinen eigenen Wohnsitz behält, muss dieser für seinen Anteil die Handänderungssteuer entrichten.*
- BStPra 4/2012 162-169 Handänderungssteuer; Ersatzbeschaffung und Selbstbewohnung: *Die Befreiung von der Handänderungssteuer setzt voraus, dass sowohl die veräusserte als auch die neu erworbene Liegenschaft der dauernden Selbstbewohnung dient bzw. gedient hat. Dabei ist es nicht schädlich, dass bei einer sog. Vorausbeschaffung die veräusserte Liegenschaft vor dem Verkauf neu parzelliert und an verschiedene Erwerber verkauft wird. Der Veräusserungserlös muss jedoch vollständig in das Ersatzobjekt reinvestiert werden, andernfalls der überschüssige Betrag der Handänderungssteuer unterliegt.*
- BStPra 5/2011 199-206 Handänderungssteuer: *Beim Verkauf der Liegenschaften einer Immobiliengesellschaft an den Aktionär mit anschliessender Liquidation der Aktiengesellschaft handelt es sich nicht um einen Umstrukturierungstatbestand, weshalb die gesetzlich vorgesehene Befreiung von der Handänderungssteuer nicht in Frage kommt. Für die Anwendung einer rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wonach im Endeffekt gar keine Handänderung stattfindet, besteht aufgrund der klaren gesetzlichen Regelung kein Raum.*
- BStPra 2/2006 149-155 Handänderungssteuer: Veräussereranteil zulasten Ersteigerer: *Der Ersteigerer einer Wohnliegenschaft zur Selbstnutzung muss auch dann den Anteil des Veräusserers an der Handänderungssteuer übernehmen, wenn die Steigerungsbedingungen diesbezüglich missverständlich formuliert waren. Aufgrund der Publizitätswirkung des kantonalen Amtsblatts besteht die Fiktion, dass die Übernahme des Anteils der Handänderungssteuer durch den Ersteigerer bekannt ist, auch wenn dieser selbst befreit ist. Daran vermag auch eine individuelle Auskunft des Betreibungsamtes nichts zu ändern.*
- BStPra 3/2002 186-192 Handänderungssteuer: Steuerbefreiung: *Eine Wohnbaugenossenschaft ist lediglich beim Erwerb eines Grundstückes für den sozialen Wohnungsbau, nicht aber bei der Weiterveräusserung der Parzelle von der Handänderungssteuer befreit. Daher ist die Übertragung einer Baurechtsparzelle an einen Genossenschafter steuerlich nicht privilegiert.*
- BStPra 6/2001 316-319 Handänderungssteuer: Steuerbefreiung: *Eine privat-rechtliche Religionsgemeinschaft kann nicht eine Befreiung von der Handänderungssteuer gestützt auf § 15 lit. e StG (Steuerbefreiung öffentlich-rechtlicher Körperschaften) geltend machen, auch wenn sie nach § 16 StG von der Staats- und Gemeindesteuer befreit ist. Hingegen ist eine Reduktion der Handänderungssteuer auf die Hälfte gestützt auf den Härteparagrafen gerechtfertigt, da die Übertragung der Liegenschaft im Zuge einer internen Reorganisation erfolgte.*



## **Anhang Auszug Raumplanungs- und Baugesetz vom 8. Januar 1998 (SGS 400; RBG) zur Baulandumlegung- und Grenzberichtigung.**

### **Grundsätze der Baulandumlegung**

#### § 55 Zweck

Mit der Baulandumlegung wird die bestehende Parzellenordnung auf die Nutzungsplanung abgestimmt.

Grundstücke sind in der Weise neu zu bilden, dass sie sich in Lage, Form und Grösse für eine recht- und zweckmässige bauliche Nutzung eignen.

Die Baulandumlegung dient insbesondere:

- zur Realisierung der rechtskräftigen Nutzungsplanung;
- als Begleitmassnahme zur Nutzungsplanung, etwa bei der Nutzungskonzentration im Teilzonen- oder Quartierplanverfahren;
- zur Erschliessung von Land für Wohn-, Gewerbe- und Industriebauten;
- zur Erneuerung von bereits bestehenden Quartieren;
- zur Ausscheidung von Land für Werke und Anlagen, die zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben erstellt werden sollen.

### **Einleitung des Umlegungsverfahrens und Festlegung des Perimeters**

#### § 58 Einleitungsbeschluss

Der Gemeinderat leitet das Umlegungsverfahren unverzüglich ein, wenn:

- eine oder mehrere Grundeigentümerinnen bzw. ein oder mehrere Grundeigentümer, oder
- der Regierungsrat es beantragen, oder
- er es selbst als zweckmässig erachtet.

Der Beschluss, eine Baulandumlegung einzuleiten, kann nur zusammen mit dem Umlegungsperimeter angefochten werden.

### **Durchführung der Baulandumlegung**

#### § 63 Neuzuteilung

Neu zugeteilt werden die eingebrachten Flächen nach Abzug der benötigten Flächen für den Gemeinbedarf wie Verkehrsanlagen, Spielplätze, Freizeitanlagen und weitere, den gemeinsamen Bedürfnissen des Umlegungsgebietes dienenden Anlagen (Verteilungsfläche).

Wer an der Baulandumlegung beteiligt ist, erhält aus der Verteilungsfläche seinen Anspruch, der nach Lage und Wert dem eingebrachten Land annähernd entspricht (Realersatzprinzip).

Der Abzug an benötigten Flächen für den Gemeinbedarf erfolgt im Verhältnis der eingebrachten Fläche oder des eingebrachten Wertes.

Massgebend für die Neuzuteilung sind:

- ein rechtskräftiger Strassennetzplan;
- eine rechtskräftige Nutzungsplanung;
- die rechtsgültigen Daten der amtlichen Vermessung;
- die Eintragung im Grundbuch;
- die wertbestimmenden Faktoren wie Baugrund, Vorzugslage oder besondere Investitionen.

### **Vereinfachtes Verfahren**

#### § 72 Grenzregulierung

Wird die zweckmässige Überbauung nur eines Grundstücks oder nur einer Gruppe von Grundstücken infolge ungünstigen Grenzverlaufs erschwert oder verunmöglicht, so kann zur Grenzverbesserung eine Baulandumlegung im vereinfachten Verfahren (Grenzregulierung) gemäss dem Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz des Bundes (SR 843, Art. 7-11 WEG) durchgeführt werden.

Die interessierte Grundeigentümerin bzw. der interessierte Grundeigentümer kann beim Gemeinderat die Mitwirkung der Eigentümerinnen bzw. der Eigentümer der anstossenden Grundstücke verlangen.



Der Gemeinderat beschliesst nach Anhörung der betroffenen dinglich Berechtigten ohne Auflageverfahren über die Einleitung einer Grenzregulierung, über den neuen Grenzverlauf und über allfällige Ausgleichszahlungen. Dieser Beschluss kann beim Regierungsrat angefochten werden.

### **Baulandumlegung nach privatrechtlicher Vereinbarung**

#### § 73 Anforderungen und Verfahren

Baulandumlegungen können auch durch privatrechtliche Vereinbarung eingeleitet und durchgeführt werden.

Die beteiligten Grundeigentümerinnen bzw. Grundeigentümer teilen den Umlegungsperimeter dem Gemeinderat und der zuständigen kantonalen Behörde mit. Diese geben ihnen die im öffentlichen Interesse einzuhaltenden Randbedingungen bekannt.

Privatrechtlich vereinbarte Baulandumlegungen bedürfen einer Bewilligung im Sinne der Bestimmungen über die Grenzmutationen.

Der Regierungsrat legt in der Verordnung diejenigen Bestimmungen des öffentlich-rechtlichen Verfahrens fest, welche bei der Durchführung der Baulandumlegung nach privatrechtlicher Vereinbarung einzuhalten sind.

Die Neuzuteilung wird im Grundbuch eingetragen, wenn die dinglich Berechtigten den Neuzuteilungsplan unterzeichnet haben und dieser öffentlich beurkundet ist.

---

In der Verordnung zum Raumplanungs- und Baugesetz vom 27. Oktober 1998 (SGS 400.11; RBV) noch §§ 25 - 41 als Detailausführungen.



## 83 Nr. 1 Steuerberechnung aufgrund des Verkehrswertes

### 1. Allgemeines

Wird kein Verkaufspreis festgesetzt oder ist der vereinbarte Kaufpreis erheblich tiefer als der Verkehrswert des Grundstücks, wird die Handänderungssteuer aufgrund einer amtlichen Schätzung nach dem Verkehrswert berechnet.

Die Verkehrswertschätzung erfolgt nach den in der Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer vom 16. Juni 1981 (SGS 334.11) festgelegten Regeln. Der Verordnungstext findet sich am Ende des Dokuments.

Ebenfalls massgebend ist der Verkehrswert (auch für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer) bei unterpreislichen Übertragungen von Liegenschaften einer juristischen Person, die als geldwerte Leistung qualifizieren (KM 115, StB 54 Nr. 1).

### 2. Baurechte

#### 2.1 Massgebender Verkehrswert für die Berechnung der Handänderungssteuer bei Begründung, Übertragung und Verlängerung von Baurechten

Der Verkehrswert des Baurechtes entspricht dem **Barwert** der während der Lauf- bzw. Restlaufzeit anfallenden Baurechtszinsen. Der auf diese Weise ermittelte Verkehrswert entspricht dem Wert von Grund und Boden. Die nach einer früheren Methode vorgenommene Reduktion des Landwertes um einen Drittel entfällt. Für die Veranlagung der Handänderungssteuer ist zum Bodenwert der Wert der auf dem Grundstück vorhandenen Gebäude hinzuzurechnen.

Für die Berechnung des Verkehrswertes eines Baurechtes sind somit folgende Grössen massgebend:

- Lauf- bzw. Restlaufzeit des Baurechtes;
- Baurechtszins pro Jahr (dieser muss dem Verkehrswert des Bodens angemessen sein);
- Berechnungszinssatz analog demjenigen, wie er für die Berechnung des Baurechtszinses verwendet wurde.

Der Baurechtszins pro Jahr und die Lauf- bzw. Restlaufzeit des Baurechtes sind Grössen, welche aus den jeweiligen Baurechtsverträgen ersichtlich sind. Es ist immer der am Stichtag gültige Baurechtszins in die Berechnung einzusetzen.

Sofern kein Zinssatz im Baurechtsvertrag angegeben wird, ist gemäss Weisung Nr. 19 der Zinssatz von 5 % zu verwenden.

Berechnung des für die Handänderungssteuer massgebenden Verkehrswertes des Baurechtes bei dessen Begründung:

Auf einer Parzelle wird für 600 m<sup>2</sup> ein Baurecht auf die Dauer von 50 Jahren begründet und auf einen Baurechtsnehmer übertragen. Der Baurechtszins wird zu 3 % auf einem Landwert von CHF 700/m<sup>2</sup> - was in etwa dem Verkehrswert entspricht - berechnet. Der Baurechtszins beträgt somit CHF 12'600 p.a.

Laufzeit des Baurechtes	50 Jahre
Baurechtszins	CHF 12'600 p.a.
Rentenbarwertfaktor einer sofort beginnenden, während 50 Jahren nachschüssig zahlbaren Zeitrente bei einem Zinssatz von 3 % (gemäss Stauffer / Schätzle)	26.145985

Verkehrswert des Baurechtes = Baurechtszins x Rentenbarwertfaktor (nur für Grund & Boden):  
CHF 12'600 x 26.145985 = CHF 329'439 (für die Handänderungssteuer massgebend).



## 2.2 Berechnung des für die Handänderungssteuer massgebenden Verkehrswertes bei Übertragung des Baurechts

Eine Baurechtsparzelle wird zu CHF 300'000 an einen Baurechtsnehmer übertragen. Der Kaufpreis von CHF 300'000 bezieht sich auf das darauf stehende Lagergebäude. Die Restlaufzeit des Baurechts beträgt noch 20 Jahre. Der im Zeitpunkt der Übertragung massgebende Baurechtszins beträgt CHF 12'000 p.a.

Restlaufzeit des Baurechts	20 Jahre
Baurechtszins	CHF 12'000 p.a.
Rentenbarwertfaktor einer sofort beginnenden, während 20 Jahren nachschüssig zahlbaren Zeitrente bei einem Zinssatz von 3 % (gemäss Stauffer / Schätzle)	15.118142

Verkehrswert des Baurechts = Baurechtszins x Rentenbarwertfaktor der Restlaufzeit für Grund und Boden:  
CHF 12'000 x 15.118142 = CHF 181'417

Massgebender Wert für die Handänderungssteuer:

CHF 181'417 (Grund und Boden) plus CHF 300'000 (Gebäude gemäss Kaufpreis) = CHF 481'417

## 2.3 Verlängerung des Baurechts

Bei einer Verlängerung des Baurechts zwischen Baurechtsgeber und Baurechtsnehmer wird die Handänderungssteuer in der Regel nicht erhoben, weil sonst unter Umständen mehr Handänderungssteuer zu entrichten wäre als bei einer Eigentumsübertragung des ganzen Grundstücks.

## Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- Weisung Nr. 9 zur Veranlagung der Handänderungssteuer an die Bezirksschreibereien und Fertigungsbehörden der Gemeinden
- BStPra Heft 6/1997, S. 14 ff.; StGE 014/2008 vom 22. Februar 2008
- Übertragung einer Unterbaurechtsparzelle/Bemessungsgrundlage bei Baurechtszinsen; StGE 71/2002 vom 13. September 2002



## Verkehrswertschätzung:

### § 1 Grundsatz

<sup>1</sup> Als Verkehrswert eines überbauten Grundstückes gilt die Summe aus Zustandswert des Gebäudes, Baunebenkosten und Landwert.

### § 2 Zustandswert

<sup>1</sup> Der Zustandswert des Gebäudes wird mit dem vom Regierungsrat festgelegten Indexstand auf der Grundlage des Gebäudeversicherungswertes 1939 berechnet.

<sup>2</sup> Entspricht die Versicherungssumme dem Neuwert des Gebäudes, so ist das Alter des Gebäudes gemäss § 5 als wertvermindernd zu berücksichtigen. Ist die Versicherungssumme mit dem Zeitwert identisch, so gilt dieser als Zustandswert.

### § 3 Baunebenkosten

<sup>1</sup> Die Nebenkosten sind als wertvermehrend zu berücksichtigen.

<sup>2</sup> Die Nebenkosten umfassen die Aufwendungen für die Umgebungsarbeiten inkl. Einfriedigungen und Zufahrten, für Werkleitungen und Kanalisationen sowie für Bauzinsen und Gebühren. Sie betragen je nach Ausstattung und Lage des Grundstückes zwischen 10 und 15% des Zustandswertes des Gebäudes.

<sup>3</sup> Schwimmbäder sowie gedeckte, nicht mit dem Gebäude verbundene Sitzplätze und ähnliche bauliche Objekte sind nicht in die Nebenkosten einzubeziehen, sondern ihr Zustandswert ist separat zu bewerten. Fehlt für diese Bauten eine Versicherungssumme, ist der Zustandswert zu schätzen.

### § 4 Landwert

<sup>1</sup> Als Landwert eines überbauten Grundstückes gilt der nach § 6 ermittelte und um 30% reduzierte Verkehrswert.

<sup>2</sup> Lässt sich vom Umschwung weiteres überbaubares Areal abtrennen, ist dieses zum vollen Verkehrswert zu bewerten.

### § 5 Altersentwertung

<sup>1</sup> Die Altersentwertung wird je nach Alter des Gebäudes in Prozenten des Neuwertes errechnet und richtet sich nach der als Anhang aufgeführten Tabelle.

<sup>2</sup> Bei schlecht oder besonders gut unterhaltenen Gebäuden können die Prozentsätze unter- oder überschritten werden. Die Abweichung ist zu begründen.

<sup>3</sup> Für Gebäude, die durchgreifend erneuert und den modernen Erfordernissen angepasst worden sind, gilt nicht das Erstellungsjahr, sondern das mittlere Alter des Gebäudes als Basis für die Berechnung der Altersentwertung.

## 2 Unüberbaute Grundstücke

### § 6 Grundsatz

<sup>1</sup> Der Verkehrswert von Grund und Boden richtet sich nach den durchschnittlichen Preisen, die in der betreffenden Gegend und in gleichartigen Preisen, in den dem Bemessungszeitpunkt vorangegangenen 2 Jahren bezahlt worden sind.

## 3 Besondere Fälle

### § 7 Handänderung von Grundstücken

<sup>1</sup> Ist ein Grundstück (Grund und Boden und Gebäude oder Grund und Boden allein) innert 2 Jahren vor dem Bewertungszeitpunkt entgeltlich erworben worden, gilt der Kaufpreis zuzüglich seither getätigter wertvermehrender Investitionen als Verkehrswert.

<sup>2</sup> Dasselbe gilt für nach dem Erbfall oder der Schenkung, aber vor Veranlagung der Erbschafts- und Schenkungssteuer veräusserte Grundstücke.

<sup>3</sup> Ausgenommen sind Verkäufe von Grundstücken, bei denen der Kaufpreis erheblich vom Marktwert abweicht. Für sie gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze der §§ 1–6.

### § 8 Neu erstellte Gebäude

<sup>1</sup> Ist ein Gebäude innert 2 Jahren vor dem Bewertungszeitpunkt erstellt worden, gilt anstelle der Bewertung gemäss § 2 der Erstellungspreis zuzüglich seither getätigter wertvermehrender Investitionen als Zustandswert des Gebäudes.

### § 9 Vermietete Mehrfamilien- und Geschäftshäuser

<sup>1</sup> Als Verkehrswert für Grundstücke mit vermieteten Mehrfamilien- und Geschäftshäusern gilt das Mittel aus dem dreifachen kapitalisierten Bruttomiet-ertrag und dem nach § 1 berechneten Verkehrswert.

<sup>2</sup> Der Kapitalisierungssatz liegt je nach Alter und Zustand

a. bei Mehrfamilienhäusern zwischen 1½ und 2½%

b. bei Geschäftshäusern zwischen 2 und 3¼%

über dem Zinssatz für 1. Hypotheken der Basellandschaftlichen Kantonalbank.

### § 10 Landwirtschaftliche Grundstücke

<sup>1</sup> Der Ertragswert für landwirtschaftlich genutzte Grundstücke gemäss § 16 Absatz 1 ESchStG wird nach dem Eidgenössischen Schätzungsreglement<sup>1)</sup> ermittelt.

### § 11 Wald

<sup>1</sup> Der Wald wird nach den Richtlinien gemäss § 10 zum Ertragswert bewertet.

### § 12 Ausserkantonale Grundstücke

<sup>1</sup> Für ausserhalb des Kantons gelegene Grundstücke sind die Verkehrs- und Ertragswerte bei den zuständigen Stellen des betreffenden Kantons oder bei den Erben zu erheben.



## 84 Nr. 1 Steuersatz

### 1. Grundsatz

Die Handänderungssteuer beträgt insgesamt 2,5 % und ist je hälftig durch die Veräusserer und Erwerber geschuldet, also je 1,25 %.

Die Steuer wird vom **Kaufpreis** berechnet. Weicht dieser jedoch wesentlich vom Verkehrswert ab, so wird der Verkehrswert herangezogen (§ 83 Abs. 1 StG). Zum Kaufpreis gehören alle Leistungen der Käuferschaft für das übertragene Grundstück. Die Handänderungssteuer ist sowohl auf den Kaufpreis als auch auf den Werklohn geschuldet, wenn der Kaufvertrag und der Werkvertrag derart voneinander abhängen, dass der eine ohne den anderen nicht abgeschlossen worden wäre (vgl. hierzu NEFZGER/SIMONEK/WENK, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, WENK THOMAS P., § 81 N 18).

Die **Zusammenrechnung von Landkaufpreis und Werklohn** wurde in der Praxis ursprünglich für die Handänderungssteuer entwickelt. Das Bundesgericht hat diese Praxis wiederholt geschützt (vgl. ASA 64 S. 423, E. 4b, mit Hinweisen; 50 S. 445, E. 3b; Urteile 2P.208/2003 vom 4. Dezember 2003, E. 3.1; 2P.47/1998 vom 25. Juli 2000, E. 3b/aa, mit Hinweisen; 2P.64/1995 vom 5. März 1997, E. 2e; 2P.159/1994 vom 26. November 1996, E. 7b).

Die Handänderungssteuer betrifft – als reine Rechtsverkehrssteuer – den Grundstückübergang als solchen. Im Fall eines Werkvertrags und eines damit zusammenhängenden Grundstückkaufvertrags (und umgekehrt) fragt sich, ob Gegenstand der Transaktion insgesamt eine Liegenschaft ist, und der entsprechende Vorgang als Ganzheit der Handänderungssteuer unterstellt werden kann. In dieser Hinsicht ist es auch ohne Belang, ob die beiden Verträge mit derselben Person geschlossen bzw. ob Bauunternehmen und Landverkäufer identisch sind, oder ob es sich um zwei völlig verschiedene steuerpflichtige Personen handelt. Für die Käufer zählt allein die Tatsache, dass der Werkvertrag in der Grundstückübertragung eingeschlossen ist und damit der Handänderungssteuer unterliegt (s. dazu auch das Bundesgericht im Urteil 2C\_450/2015 vom 14. Juni 2016, E. 3.4).

Ist dieser Zusammenhang – der sog. «**Konnex**» – zwischen den beiden Verträgen gegeben, so kommt es bei der Handänderungssteuer also nicht darauf an, ob die Parteien des Kauf- und des Werkvertrags nahestehend oder gar identisch sind (ASA 50 S. 445, E. 4b; Urteil 2P.410/1996 vom 19. Januar 1999, E. 3a und b; Urteil 2P.208/2003 vom 4. Dezember 2003, E. 3.1; s. zum Ganzen auch BGE 131 II 722). Eine Identität von Landverkäufer und Werkunternehmer wird bei der Handänderungssteuer als reine Rechtsverkehrssteuer deshalb nicht gefordert.

Dabei ist auch auf die neuere Rechtsprechung des kantonalen Steuergerichts (siehe hierzu das Urteil des Steuergerichts vom 9. Juni 2023 [510 23 3]) hinzuweisen, wonach sich verschiedene Umstände benennen lassen, welche in diesem Zusammenhang relevant sein können:

- Personelle Verflechtungen zwischen Landverkäufer und Werkhersteller;
- Verknüpfung der Landveräusserung mit dem Verkauf des ausgearbeiteten Projekts;
- Werbung und Inserate, worin nicht nur der Baugrund beschrieben wird, sondern auch Visualisierungen der fertigen Baute enthalten sind;
- zeitliche Nähe zwischen dem Abschluss des Kaufvertrags für das Land einerseits und dem Werkvertrag andererseits;
- gänzlichliches Fehlen von Konkurrenzofferten für die Werkerstellung oder Einholen derselben durch die Landverkäufer bzw. ihr nahestehende Personen.

Diese Umstände beinhalten jedoch keine abschliessende Aufzählung der Indizien für einen relevanten wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Landverkauf und Werkerstellung. Ebenso wenig müssen alle oder zumindest mehrere dieser Indizien vorliegen, um eine solche Zusammenrechnung vorzunehmen. Je nach Ausprägung kann auch bereits ein Indiz allein zur Annahme hierfür ausreichen. Fehlt es an einzelnen der genannten Umstände, kann dies durch ein oder mehrere andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen.



Auch kann als weiteres Indiz die zeitliche Nähe der beiden Vertragsabschlüsse auf eine Verflechtung der beiden Verträge hindeuten (s. dazu VGer ZH vom 23. Oktober 2002, ZStP 2003, 63 ff.; vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A. Zürich 2021, § 220 N 60).

## 2. Grundstücktausch

Bei Tauschgeschäften sind von jeder Partei 1,25 % des Verkehrswerts des eigenen Tauschobjekts mit Einschluss eines allfälligen Aufpreises als Handänderungssteuer zu entrichten (§ 84 Abs. 2 StG). Damit wird eine doppelte Erhebung vermieden.

### Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Urteil des Steuergerichts vom 9. Juni 2023, 510 23 3



## 85 Nr. 1 Besteuerung bei Gesamteigentum

### 1. Allgemeines

Miteigentum und Gesamteigentum sind die beiden zulässigen Formen von gemeinschaftlichem Eigentum. Haben mehrere Personen ein Grundstück nach Bruchteilen in ihrem Eigentum, so sind sie Miteigentümerinnen und Miteigentümer. Jeder Miteigentümer hat für seinen Anteil die Rechte und Pflichten eines Eigentümers; der jeweilige Miteigentumsanteil kann separat veräussert und selbständig mit Hypotheken belastet werden.

Gesamteigentum liegt vor, wenn mehrere Personen eine Gemeinschaft (sogenannte **Gesamthandschaft**) bilden und ein Grundstück kraft ihrer Gemeinschaft erwerben. Beispiele für Gesamthandschaften bilden die Erbengemeinschaft und die einfache Gesellschaft. Ehegatten, die gemeinschaftlich Grundeigentum erwerben, tun dies oft - aber nicht zwingend - als Gesamteigentümer zufolge einfacher Gesellschaft. Die einzelnen Gesamthandanteile zeigen nach aussen keine Wirkung und können weder selbständig veräussert noch mit Hypotheken belastet werden. Gesamteigentümerinnen und Gesamteigentümer können nur gemeinschaftlich handeln.

### 2. Besteuerung

Wer Gesamteigentum erwirbt oder veräussert, hat die Handänderungssteuer gemäss seiner internen Anteilsberechtigung zu entrichten (§ 85 Absatz 1 StG). Für die Berechnung der Steuer wird angenommen, dass alle Gemeinschaftler gleichmässig anteilsberechtigt sind, solange nichts anderes nachgewiesen wird (§ 85 Absatz 2 StG). Ändert sich die Höhe des verhältnismässigen Anteils eines Berechtigten, so wird die Steuer von dem Mehr- oder Minderwert seiner Beteiligung erhoben (§ 85 Absatz 3 StG).

Vielfach ist auch die Überführung von Gesamteigentum in Miteigentum und umgekehrt Gegenstand der Steuer. Aus diesem Grund ist die Steuer auch meistens beim Eintritt in eine Kollektiv- und Kommanditgesellschaft oder in eine einfache Gesellschaft bzw. beim Austritt aus einer solchen Gesellschaft geschuldet.

Nach der Rechtsprechung der kantonalen Steuerrekurskommission (heute Steuergericht) stellt die Umwandlung einer Miteigentums- in eine Alleineigentumsparzelle eine zivilrechtliche Handänderung dar. Diese wird jedoch nur insoweit erhoben, als die Fläche der neuen Parzelle von derjenigen der alten abweicht (vgl. Entscheidung der Steuerrekurskommission vom 23. März 1991; publ. in: BLStP Band XI [1991-1993] S. 107 ff.).

### 3. Prozessuales

Gemäss Art. 653 Abs. 2 ZGB bedarf es zur Ausübung des Eigentums und zur Verfügung über die Sache des einstimmigen Beschlusses aller Gesamteigentümer. Steht ein Recht auf diese Weise mehreren Personen zur gesamten Hand zu, können diese es nur gemeinsam geltend machen; im Prozess bilden sie daher eine notwendige Streitgenossenschaft. Aus diesem Grund haben Vorbringen eines einzelnen Gesamteigentümers im Verfahren Wirkung für die ganze Gesamthandschaft.

### Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ BLStP Band XI [1991-1993], S. 107 ff. (nicht im Internet)



## 135 Nr. 1 Führung des Steuerkontos

Für jede steuerpflichtige Person wird pro **Sachgebiet** (d.h. Steuerhoheit wie Staat, Bund usw.), Steuerjahr und Steuerart (ordentliche Steuern, Kapitalleistung usw.) ein Konto geführt. Dies gilt grundsätzlich sowohl für natürliche als auch juristische Personen, allerdings gelten folgende Einschränkungen:

- Kinder unter elterlicher Sorge werden zusammen mit dem Inhaber der elterlichen Sorge besteuert, demzufolge besitzen Kinder i.d.R. keine eigenen Steuerkonten (dies ist erst ab Beginn des Jahres der Volljährigkeit der Fall);
- für Ehegatten und Personen in eingetragener Partnerschaft werden ab Jahr der Heirat bzw. Eintragung der Partnerschaft die Steuerkonten gemeinsam bei Partner 1 geführt (bei verheirateten Personen in der Praxis der Ehemann). Die gesetzlichen Grundlagen hierzu:

### § 8 Abs. 2 StG

Die Ehegatten sind gemeinsam steuerpflichtig. Handlungen eines Ehegatten gegenüber der Steuerbehörde sowie Handlungen der Steuerbehörde gegenüber einem Ehegatten verpflichten auch den anderen Ehegatten.

### § 8<sup>bis</sup> Abs. 1 StG

Die Stellung von Personen in eingetragener Partnerschaft entspricht in diesem Gesetz derjenigen von Ehegatten.

### § 9 StG

Einkommen und Vermögen von Kindern unter elterlicher Sorge werden dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet. Diese Zurechnung entfällt ab Beginn des Jahres, in dem sie volljährig werden.

Das Erwerbs- oder Ersatzeinkommen sowie Grundstücksgewinne sind jedoch vom Kind selbst zu versteuern.

Für das elterliche und das zugerechnete Einkommen und Vermögen gilt § 8 Absatz 2 sinngemäss.

Üben Eltern, die nicht zusammen veranlagt werden, die elterliche Sorge gemeinsam aus, so versteuert derjenige Elternteil das Einkommen und Vermögen des Kindes, der überwiegend für das Kind sorgt.

Auf diesen Konten werden sämtliche Buchungen (Belastungen und Gutschriften), welche dem betreffenden Steuerkonto zuzuordnen sind, verbucht. Die gesetzlichen Grundlagen lauten:

### § 137 Abs. 2-4 StG

Die definitive Rechnung enthält eine Abrechnung über sämtliche Gutschriften und Belastungen auf dem betreffenden Steuerkonto.

Allfällige Restguthaben werden mit anderen offenen Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren verrechnet oder dem Steuerkonto des Folgejahres gutgeschrieben.

Besteht keine Steuerpflicht mehr und bestehen keine offenen Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren mehr, wird ein allfälliges Restguthaben samt Zins zurückerstattet.

**Ordnungsbussen** werden ab Steuerjahr 2005 im Konto der ordentlichen Staatssteuer verbucht.

Für diejenigen Gemeinden, welche den Bezug der Gemeinde- und Nebensteuern sowie Feuerwehersatzabgabe an die kantonale Steuerverwaltung abgetreten haben, wird ab Steuerjahr 2005 ein gemeinsames Konto geführt (z.B. Staats- und Gemeindesteuer Liestal 2016). Für sekundäre Steuerdomizile wird für jede Bezugsgemeinde ein separates Konto geführt.

Die Steuerverwaltung bucht Guthaben von Steuerkonten mit definitiv veranlagten Steuern zwischen den Steuerjahren innerhalb der Staats-/Gemeindesteuern\* sowie innerhalb der direkten Bundessteuer automatisch um.



Zwischen den Staats-/Gemeindesteuerkonten\* und den Konten der direkten Bundessteuer erfolgen jedoch **keine** automatischen Umbuchungen mehr (Anpassung per Januar 2019).

Die Umbuchungen innerhalb der Staats-/Gemeindesteuerkonten\* erfolgen valutagerecht. Dies bedeutet, dass die Guthaben rückwirkend mit dem Datum umgebucht werden, an welchem das Guthaben entstanden ist (Zahlungseingang bzw. Valuta Gutschrift). Die Umbuchungen innerhalb der direkten Bundessteuer erfolgen hingegen entweder per Datum der definitiven Rechnungsstellung (Guthaben ist vor definitiver Rechnungsstellung entstanden) oder per Valuta der Zahlung (Guthaben ist nach definitiver Rechnungsstellung entstanden). Dies, weil der Bund einen Rückerstattungszins gewährt.

Zahlungen mit orangen Einzahlungsscheinen (ESR) werden automatisch auf das aufgedruckte Steuerkonto gebucht. Wurde ein anderer Einzahlungsschein verwendet, kann die Gutschrift auch auf ein Konto erfolgen, das bereits ausgeglichen und abgeschlossen worden ist. In einem solchen Fall wird die Zahlung automatisch auf offene Steuerkonten umgebucht.

Die Umbuchungen werden nach folgender Priorität automatisch und ohne betragsmässige Limiten vorgenommen:

- Guthaben von Steuerkonten mit definitiv veranlagten Steuern werden innerhalb der gleichen Steuerhoheit (Staats-/Gemeindesteuern\* oder direkte Bundessteuer) mit anderen definitiven Forderungen verrechnet.
- Guthaben von Steuerkonten mit definitiv veranlagten Steuern werden innerhalb der gleichen Steuerhoheit (Staats-/Gemeindesteuern\* oder direkte Bundessteuer) mit provisorischen Forderungen verrechnet.

Diese Umbuchungspraxis kann zur Folge haben, dass beispielsweise bei der Staats-/Gemeindesteuer\* ein definitives Guthaben von CHF 1'000 und bei der direkten Bundessteuer ein definitiver Ausstand von CHF 500 besteht. Der offene Saldo bei der direkten Bundessteuer wird nicht automatisch durch Guthaben bei der Staats-/Gemeindesteuer\* ausgeglichen.

Umbuchungen zwischen definitiv in Rechnung gestellten Staats-/Gemeindesteuern\* und direkten Bundessteuern sind manuell möglich. Dazu benötigt die Steuerverwaltung jeweils einen Auftrag.

Aufträge zur manuellen Umbuchung können erst nach Erhalt der definitiven Rechnung gestellt werden. Für jedes Steuerjahr muss ein neuer Auftrag gestellt werden. Ein einmaliger Auftrag, der für alle künftigen Steuerrechnungen gilt, ist nicht möglich.

Umbuchungen ab CHF 20 führen automatisch zum Versand von Kontoauszügen der betroffenen Steuerkonten.

Bei den **Immobiliensteuern** sowie den **Erbschafts- und Schenkungssteuern** werden keine automatischen Umbuchungen vorgenommen.

\* *Gemeindesteuern: Gilt nur bei Gemeinden, die den Steuerbezug an die kantonale Steuerverwaltung übertragen haben.*



## 135 Nr. 2 Anrechnung von Zahlungen

### 1. Rechtliche Grundlagen

Die Anrechnung von Zahlungen, Rückerstattungs- oder Verrechnungssteuergutschriften hat direkte Auswirkungen auf die Höhe der Verzugs- oder Vergütungszinsen. Es bestehen für die Anrechnung folgende Regelungen:

#### 1.1 Verrechnungssteuerguthaben und pauschale Steueranrechnung

##### § 135b Absatz 3 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; StG)

Die Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen von natürlichen Personen sowie der Steuerrückbehalt USA werden als Vorauszahlung an das der Fälligkeit der steuerbaren Leistung folgende Steuerjahr angerechnet. Der Vergütungszins wird dabei ab Eingang der Steuererklärung, frühestens aber ab 1. April des der Fälligkeit der steuerbaren Leistung folgenden Steuerjahres gewährt.

Konkret heisst dies: Ausschüttung einer Dividende von CHF 100'000 im 2014, Geltendmachung der Verrechnungssteuer von CHF 35'000 mit dem Wertschriftenverzeichnis/Steuern 2014 im Jahre 2015 und - bei Gutheissung des Rückerstattungsanspruches - Anrechnung an die mutmassliche Steuerschuld des Steuerjahres 2015. Verlegt der Pflichtige im Folgejahr - d.h. 2015 den Wohnsitz in einen anderen Kanton - wird ein bereits als Vorauszahlung für 2015 angerechnetes Guthaben zuerst auf noch offene Steuerforderungen umgebucht und ein danach verbleibender Rest ausbezahlt.

##### § 2 des Regierungsratsbeschlusses über die pauschale Steueranrechnung

Der Betrag der pauschalen Steueranrechnung wird den Berechtigten mit Valuta Verfügungsdatum an die nächstfällige Staatssteuer angerechnet; bei gemeinsamem Bezug der Staatssteuer mit der Gemeindesteuer erfolgt die Anrechnung an die nächstfällige Staats- und Gemeindesteuer.

#### 1.2 Grundsatz zur Anrechnung von Zahlungen an den Steuerbezug

Alle Steuerrechnungen, Zahlungseinladungen, Zahlungsaufforderungen und Mahnungen enthalten vorgedruckte Einzahlungsscheine mit Referenznummer (ESR). Dies erlaubt eine rationelle, maschinelle Verarbeitung der Zahlungen. Deshalb ist für die Anrechnung von Zahlungen an eine bestimmte offene Steuer der verwendete ESR von Bedeutung. Auf dem Empfangsschein des ESR sind Sachgebiet (Staat, Bund) und Steuerjahr aufgedruckt. Die Zahlung wird ausschliesslich aufgrund der mit ESR übermittelten Informationen (Steuerart und Steuerjahr) gutgeschrieben. Die vorgedruckten Einzahlungsscheine weisen in der Regel keine Betragsvorgabe auf, Ausnahme sind Einzahlungsscheine bei Zahlungsabkommen.

### 2. Abrechnung und Übertrag auf andere Steuerkonti

#### § 137 StG

Nach Vornahme der Veranlagung wird die definitive Rechnung zugestellt. Wird die Veranlagung in einem Rechtsmittelverfahren geändert, wird die definitive Rechnung rektifiziert.

Die definitive Rechnung enthält eine Abrechnung über sämtliche Gutschriften und Belastungen auf dem betreffenden Steuerkonto.

Allfällige Restguthaben werden mit anderen offenen Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren verrechnet oder dem Steuerkonto des Folgejahres gutgeschrieben.

Besteht keine Steuerpflicht mehr und bestehen keine offenen Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren mehr, wird ein allfälliges Restguthaben samt Zins zurückerstattet.

#### § 141 StG

Hat eine rechtskräftige Veranlagung nur für einen Teil des Steuerjahres Gültigkeit oder wird durch eine nachträgliche Verfügung die Steuer oder Busse aufgehoben oder niedriger festgesetzt, ist ein allfällig zuviel bezahlter Betrag samt Zins von Amtes wegen zurückzuerstatten, gutzuschreiben oder mit einer anderen Forderung des Staats zu verrechnen.

Bei Rückerstattungen an Ehegatten, die in tatsächlich und rechtlich ungetrennter Ehe leben, gilt jeder Ehegatte als berechtigt, Zahlungen entgegenzunehmen.





Die mit der Veranlagung zugestellte definitive Rechnung sieht dann wie folgt aus:

### Steuerrechnung - Ordentliche Steuern - ersetzt Rechnung vom 13.01.2012 Staats- und Gemeindesteuer 2012 definitiv

Auskünfte über diese Steuerrechnung erhalten Sie unter **Telefon 061 552 51 40**.

#### Gemeinde Rickenbach

Berechnung der Staatssteuer / Massgebende Staatssteuer zur Berechnung der Gemeindesteuer							
	Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen	von	bis	Tarif	Steuer- satz %	Steuerbetrag
Staat Kinderabzug	92'428	46'214	01.01.2012	31.12.2012	Vollsplitting	6.793666	6'279.25 1'500.00 - 4'779.25*
	Steuerbares Vermögen	Satzbestimmendes Vermögen	von	bis		Steuersatz %	
	0	0	01.01.2012	31.12.2012		0.0	0.00 ⊙
Total massgebende Staatssteuer zur Berechnung der Gemeindesteuer							4'779.25 ⊙
Gemeindesteuer		62% der massgebenden Staatssteuer				2'963.15	
Röm.-kath. Kirchensteuer		7.5% der massgebenden Staatssteuer				358.45	
Feuerwehersatzabgabe		0.4% des steuerbaren Einkommens (min. 100.00 / max. 500.00)				369.70	3'691.30
<b>Total Gemeindesteuer Rickenbach</b>							<b>3'691.30</b>
<b>Total Staatssteuer</b>							<b>4'779.25*</b>
<b>Gesamttotal</b> gemäss definitiver Veranlagungsverfügung							<b>8'470.55</b>
* = Staatssteuerbeträge    ⊙ = für Gemeindesteuer massgebende Staatssteuer							
<b>Gebühren</b>							
Gebühr Fristerstreckung Steuererklärung							40.00

Beachten Sie bitte die Erläuterungen auf der Rückseite.

Im vorliegenden Fall ist die Vorausrechnung noch nicht bezahlt worden. Es wird daher der volle Betrag eingefordert. Der gebuchte provisorische Rechnungsbetrag wird storniert.

Wenn die provisorische Rechnung nicht bezahlt wurde, wird ab dem ersten Tag nach dem Verfalltag (1. Oktober 2012) ein Verzugszins berechnet und zwar auf Basis des definitiven Steuerbetrages, soweit die Zahlungen dafür nicht fristgerecht erfolgten und/oder der provisorische Steuerbetrag höher als der definitive war.

Eine separate Abrechnung über Verzugs- und Vergütungszinsen nach fristgerechter vorgenommener Bezahlung des Kontosaldo erfolgt in der Regel nicht.

Bei der **Zahlungsaufforderung** sowie bei der Mahnung werden die aufgelaufenen **Zinsen** mit in Rechnung gestellt, wenn der Kontosaldo entweder nicht vollständig oder nicht fristgerecht bezahlt wurde.



Beispiel einer Zahlungsaufforderung mit dazugehörigem Kontoauszug:

---

**Zahlungsaufforderung - Ordentliche Steuern  
Staats- und Gemeindesteuer Rickenbach 2012**

Auskünfte über diese Zahlungsaufforderung erhalten Sie unter **Telefon 061 552 51 40**.

---

Wie Sie beiliegendem Kontoauszug entnehmen können, weist das oben erwähnte Steuerkonto einen bereits zur Zahlung fällig gewordenen Saldo zu unseren Gunsten auf. Wir bitten Sie deshalb, uns diesen Ausstand von

**CHF 9'305.85**

bis zum **24. August 2014** zu überweisen.

Falls Sie eine Stundung benötigen oder den geschuldeten Betrag nur mittels Teilzahlungen begleichen können, bitten wir Sie, uns innert der gleichen Frist ein begründetes Gesuch einzureichen. Damit verhindern Sie weitere Mahnschreiben, für die wir Ihnen eine Gebühr von CHF 50.-- belasten müssten.

Für jedes gewährte Zahlungsabkommen wird eine Gebühr von CHF 40.-- erhoben.

Wir machen Sie darauf aufmerksam, dass bis zur vollständigen Bezahlung Verzugszinsen berechnet werden.

Freundliche Grüsse

Steuerverwaltung  
Kanton Basel-Landschaft

**Kontoauszug - Ordentliche Steuern  
Staats- und Gemeindesteuer Rickenbach 2012 definitiv**

Auskünfte über diesen Kontoauszug erhalten Sie unter **Telefon 061 552 51 40**.

Buchdat.	Buchungstext	Valuta	Belastung	Gutschrift	Saldo
06.05.13	Verrechnungssteuer definitiv 2011	17.07.12		8.40	8.40
22.05.14	Steuern definitiv	21.06.14	8'470.55		8'462.15 -
22.05.14	Steuererklärungs-Fristgebühr	21.06.14	40.00		8'502.15 -
25.07.14	Verzugszins	24.08.14	803.70		9'305.85 -
<b>Saldo zu unseren Gunsten zahlbar bis 24.08.2014</b>					<b>9'305.85 -</b>

Zahlungen sind berücksichtigt bis: 15. Juli 2014

Wir bitten Sie, für Ihre Einzahlung nur den unten stehenden Einzahlungsschein zu verwenden.

---



Beispiel einer Mahnung mit dazugehörigem Kontoauszug:

---

### Mahnung - Ordentliche Steuern Staats- und Gemeindesteuer Rickenbach 2012

Auskünfte über diese Mahnung erhalten Sie unter **Telefon 061 552 51 40**.

---

Wie Sie beiliegendem Kontoauszug entnehmen können, weist das oben erwähnte Steuerkonto noch immer einen längst zur Zahlung fällig gewordenen Saldo zu unseren Gunsten auf. Wir bitten Sie deshalb erneut, uns diesen Ausstand von

**CHF 9'421.05**

bis zum **19. Oktober 2014** zu überweisen.

Falls Sie eine Stundung benötigen oder den geschuldeten Betrag nur mittels Teilzahlungen begleichen können, bitten wir Sie, uns innert der gleichen Frist ein begründetes Gesuch einzureichen.

Sollte weder der geforderte Betrag noch ein entsprechendes Gesuch bei uns eingehen, so wären wir gezwungen, umgehend die Betreuung gegen Sie einzuleiten.

Für diese Mahnung belasten wir Ihnen eine Gebühr von CHF 50.--.

Für jedes gewährte Zahlungsabkommen wird eine Gebühr von CHF 40.-- erhoben.

Wir machen Sie darauf aufmerksam, dass bis zur vollständigen Bezahlung Verzugszinsen berechnet werden.

Freundliche Grüsse

Steuerverwaltung  
Kanton Basel-Landschaft

---

### Kontoauszug - Ordentliche Steuern Staats- und Gemeindesteuer Rickenbach 2012 definitiv

Auskünfte über diesen Kontoauszug erhalten Sie unter **Telefon 061 552 51 40**.

Buchdat.	Buchungstext	Valuta	Belastung	Gutschrift	Saldo
06.05.13	Verrechnungssteuer definitiv 2011	17.07.12		8.40	8.40
22.05.14	Steuern definitiv	21.06.14	8'470.55		8'462.15 -
22.05.14	Steuererklärungs-Fristgebühr	21.06.14	40.00		8'502.15 -
19.09.14	Mahngebühr 2. Mahnung	19.10.14	50.00		8'552.15 -
19.09.14	Verzugszins	19.10.14	868.90		9'421.05 -
<b>Saldo zu unseren Gunsten zahlbar bis 19.10.2014</b>					<b>9'421.05 -</b>

Zahlungen sind berücksichtigt bis: 9. September 2014

Wir bitten Sie, für Ihre Einzahlung nur den unten stehenden Einzahlungsschein zu verwenden.



## 135 Nr. 3 Fälligkeit und Verzinsung bei den Staats- und Gemeindesteuern

### 1. Allgemeines

Das Steuergesetz regelt einerseits die Verzugszinsen, andererseits die Vergütungszinsen. **Verzugszinsen fallen an**, wenn für eine in Rechnung gestellte Steuerforderung am Verfalltag noch keine Zahlung bei der Steuerverwaltung eingegangen ist. Vergütungszinsen werden gewährt, wenn vor dem Fälligkeitstermin Vorauszahlungen geleistet worden sind. Verzugszinsen werden als abzugsfähige Schuldzinsen behandelt; Vergütungszinsen hingegen in der Praxis nicht als Einkommen erfasst.

### 2. Verzugszinspflicht

1. Eine Verzugszinspflicht besteht nur dann, wenn auf den **Fälligkeitstermin** hin eine provisorische oder eine definitive Rechnung gestellt wurde. Ist bis zur Fälligkeit noch keine Steuerrechnung gestellt worden, beginnt die Verzugszinspflicht 30 Tage nach Rechnungsstellung. Erhöht sich der definitive Rechnungsbetrag gegenüber der provisorischen Rechnungsstellung, beginnt die Verzugszinspflicht für den Mehrbetrag 30 Tage nach definitiver Rechnungsstellung (§ 135a Abs. 4 StG). Als Steuerrechnung gelten die Vorausrechnung, die auf einer provisorischen Veranlagung basierende Steuerrechnung sowie die definitive Steuerrechnung.
2. Bei den Fälligkeitsterminen wird zwischen dem allgemeinen und den besonderen Terminen unterschieden. Der **allgemeine Fälligkeitstermin** kommt für die periodisch geschuldeten Einkommens-, Vermögens-, Ertrags- und Kapitalsteuern zum Tragen. Es ist dies der 30. September des Kalenderjahres, in dem die Steuerperiode endet (§ 135 Abs. 1 StG). Beginnt die Steuerpflicht nach dem 30. September des Steuerjahres, so wird die (periodisch erhobene) Steuer per 31. Dezember fällig. Die Fälligkeitstermine gelten auch dann, wenn keine definitive Rechnung gestellt oder gegen die Veranlagung ein Rechtsmittel ergriffen worden ist (§ 135 Abs. 6 StG). Wenn also Herr X am 15. Oktober vom Kanton BS in den Kanton BL zuzieht, sind die periodischen Steuern des Zuzugsjahres am 31. Dezember fällig.

Die **besonderen Fälligkeitstermine** kommen für die Steuern auf Kapitaleistungen und besonderen Liquidationserträgen, auf welchen eine separate Jahressteuer erhoben wird, für Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern sowie für Nachsteuern und Bussen zur Anwendung. Diese Steuern werden mit der Steuerrechnung fällig, die Verzugszinspflicht beginnt für die beiden erstgenannten Steuern 30 Tage nach Rechnungsstellung (§ 135b Abs. 2 StG). Bei den Nachsteuern läuft der Verzugszins auf den einzelnen Nachsteuern bereits seit den allgemeinen Fälligkeitsterminen gemäss § 135 Abs. 1 bis 3 StG (§ 146 Abs. 1 StG; StB 146 Nr. 1). Im Weiteren bestehen besondere Fälligkeitstermine in folgenden Fällen (§ 135 Abs. 5 StG):

- a. sämtliche Steuern von Personen, die das Land dauernd verlassen wollen, am Tag, an dem Anstalten zur Ausreise getroffen werden;
- b. Steuern von juristischen Personen in Liquidation oder bei Sitzverlegung ins Ausland: mit der Anmeldung zur Löschung im Handelsregister (gilt nicht für Löschungen zufolge Umstrukturierung, wenn die Steuerschuld auf eine übernehmende Gesellschaft in der Schweiz übergeht);
- c. Steuern von sekundär pflichtigen ausländischen Personen: im Zeitpunkt, in dem diese ihren Geschäftsbetrieb oder ihre Beteiligung an einem inländischen Geschäftsbetrieb, ihre inländische Betriebsstätte oder ihren inländischen Grundbesitz aufgibt;
- d. bei der Konkursöffnung über die steuerpflichtige Person;
- e. beim Tod der steuerpflichtigen Person.

In diesen besonderen Fällen besteht eine Zahlungsfrist von 30 Tagen nach Fälligkeit. Verstreicht diese ungenutzt, beginnen Verzugszinsen zu laufen.

3. Verzugszinsen werden nur erhoben, wenn bis zum Ablauf der Zahlungsfrist (Fälligkeitstermin bei den periodischen Steuern; 30 Tage nach Eintritt der besonderen Fälligkeitstermine) die in Rechnung gestellten Steuern nicht oder nur teilweise beglichen worden sind.

### 3. Vergütungszinsen auf Vorauszahlungen

Für vor der Fälligkeit geleistete **Vorauszahlungen** werden bis zum Fälligkeitstermin Vergütungszinsen gutgeschrieben. Die Verzinsung ist auf Vorauszahlungen des laufenden und folgenden Steuerjahres beschränkt



und auf 120 % der tatsächlich geschuldeten oder aufgrund provisorischer Rechnungsstellung ermittelten Steuer begrenzt (§ 135b Abs. 2 StG) Die Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen und Lotteriegewinnen von natürlichen Personen sowie der Steurrückbehalt USA werden als Vorauszahlung an das der Fälligkeit der steuerbaren Leistung folgende Steuerjahr angerechnet. Der Vergütungszins wird dabei ab Eingang Steuererklärung, frühestens aber ab 1. April des der Fälligkeit der steuerbaren Leistung folgenden Steuerjahres gewährt.

#### **4. Vergütungszinsen auf Überzahlungen**

Vergütungszinsen werden auch gewährt auf zu viel bezahlten Steuern. Wurde die Überzahlung durch eine zu hohe Steuerrechnung bewirkt, erfolgt der Vergütungszins ab Zahlung. Wurde die Überzahlung irrtümlich geleistet und wird sie zurückgefordert, läuft der Vergütungszins ebenfalls ab Zahlung.

#### **5. Zinssätze**

Der Regierungsrat setzt die Höhe der Verzugs- und Vergütungszinsen pro Kalenderjahr fest (§§ 135a Abs. 3 und § 135b Abs. 2 StG). Die vom Regierungsrat jeweils festgelegten Verzugs- und Vergütungs- bzw. Vorauszahlungszinsen sind aus der Tabelle ersichtlich, die auf der Homepage publiziert ist.

Vergütungszinsen werden in der Praxis mit Verzugszinsen verrechnet. Wenn also zum Beispiel Herr X die Vorausrechnung von CHF 10'000 in Höhe von CHF 8'000 vor dem 30.9. bezahlt und den Rest offen lässt bis zur definitiven Veranlagung, welche exakt mit CHF 10'000 ausfällt, werden auf den verspätet bezahlten CHF 2'000 Verzugszinsen ab 1.10. erhoben bis zur effektiven Zahlung. Diese werden zunächst mit den Vorauszahlungszinsen auf den vorzeitig bezahlten CHF 8'000 verrechnet und nur die danach noch verbleibende Differenz in Rechnung gestellt.

#### **Gesetzesbestimmungen**

##### **§ 135a StG - Zahlungsfrist und Verzugszinspflicht**

Die periodisch geschuldeten Steuern auf Einkommen, Vermögen, Ertrag und Kapital sind mit der Fälligkeit gemäss § 135 Absatz 1, 2 oder 3 StG zu entrichten.

Die nicht periodisch geschuldeten Steuern sowie die Bussen und Gebühren gemäss § 135 Absatz 4 StG und die periodisch geschuldeten Steuern mit besonderen Fälligkeiten gemäss § 135 Absatz 5 StG sind innert 30 Tagen nach Fälligkeit zu entrichten.

Nach Ablauf der Zahlungsfrist wird ein Verzugszins erhoben. Der Regierungsrat setzt die Höhe der Verzugszinsen pro Kalenderjahr fest.

Eine Verzugszinspflicht besteht nur dann, wenn auf den Fälligkeitstermin hin eine provisorische oder eine definitive Rechnung gestellt wurde. Ist bis zur Fälligkeit noch keine Steuerrechnung gestellt worden, beginnt die Verzugszinspflicht 30 Tage nach Rechnungsstellung. Erhöht sich der definitive Rechnungsbetrag gegenüber der provisorischen Rechnungsstellung, beginnt die Verzugszinspflicht für den Mehrbetrag 30 Tage nach definitiver Rechnungsstellung.

Steuerpflichtigen Personen, die ihren Zahlungsverpflichtungen nicht vollständig nachkommen, wird eine Mahnung zugestellt. Für Mahnungen kann eine Gebühr erhoben werden. Der Regierungsrat setzt die Höhe der Gebühr fest.

##### **§ 135b StG - Vorauszahlungen und Vergütungszinsen**

Die steuerpflichtigen Personen können vor Eintritt der Fälligkeit Vorauszahlungen leisten.

Für vor der Fälligkeit geleistete Vorauszahlungen werden bis zum Fälligkeitstermin Vergütungszinsen gutgeschrieben. Die Verzinsung ist auf Vorauszahlungen des laufenden und folgenden Steuerjahres beschränkt und auf 120 % der tatsächlich geschuldeten oder aufgrund provisorischer Rechnungsstellung ermittelten Steuer begrenzt. Der Regierungsrat setzt die Höhe der Vergütungszinsen pro Kalenderjahr fest.

Die Verrechnungssteuer auf Kapitalerträge und Lotteriegewinne von natürlichen Personen sowie der Steurrückbehalt USA wird als Vorauszahlung an das der Fälligkeit der steuerbaren Leistung folgende Steuerjahr angerechnet. Der Vergütungszins wird dabei ab Eingang der Steuererklärung, frühestens aber ab 1. April des der Fälligkeit der steuerbaren Leistung folgenden Steuerjahres gewährt.



## **135 Nr. 5 Steuerbezug juristische Personen**

Der Bezug bei den juristischen Personen verläuft analog der Regelung bei natürlichen Personen.



## 136 Nr. 1 Vorausrechnung und provisorische Rechnung

### 1. Vorausrechnung

Steuerpflichtige, die bei Beginn des Steuerjahres als primär- oder sekundärpflichtig registriert sind, erhalten normalerweise jeweils im Januar die Vorausrechnung für das betreffende Steuerjahr. Ausnahme bilden quellensteuerpflichtige Personen mit ergänzender Veranlagung, diese erhalten keine provisorische Rechnung. Personen, die erst im Verlaufe des Steuerjahres im Kanton Basel-Landschaft steuerpflichtig werden, erhalten die Vorausrechnung entweder nach Abgabe des Fragebogens zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen. Keine Vorausrechnung wird fakturiert, wenn der Steuerbetrag CHF 0 beträgt.

Mit der Vorausrechnung werden die Steuerpflichtigen zur Bezahlung der mutmasslich in diesem Jahr geschuldeten Steuern aufgefordert. Die Vorausrechnung basiert auf den aktuellsten Daten, in der Regel auf der letzten ordentlichen Veranlagung.

Die Staatssteuer wird jeweils am 30. September zur Zahlung fällig. Die Gemeindesteuern, soweit der Kanton deren Bezug übernommen hat, werden ebenfalls am 30. September fällig. Die Gemeindesteuer wird in folgenden Gemeinden zusammen mit der Staatssteuer erhoben (Stand per Steuerjahr 2023): Anwil, Arboldswil, Bennwil, Birsfelden, Blauen, Bretzwil, Brislach, Buckten, Burg i. L., Diepfingen, Dittingen, Duggingen, Eptingen, Gelterkinden, Grellingen, Häfelfingen, Hölstein, Itingen, Känerkinden, Läfelfingen, Lampenberg, Langenbruck, Laufen, Lauwil, Liedertswil, Liesberg, Liestal, Lupsingen, Nenzlingen, Niederdorf, Nussdorf, Oberdorf, Oltingen, Ormalingen, Ramlinsburg, Rickenbach, Reigoldswil, Roggenburg, Röschenz, Rümlingen, Schönenbuch, Thürnen, Titterten, Wahlen, Wintersingen, Wittinsburg, Ziefen und Zwingen.

Die übrigen Gemeinden beziehen die Gemeindesteuer selbst.

Als Folge des gemeinsamen Bezugs der Staats- und Gemeindesteuern in einem Konto müssen provisorische Rechnungen bei innerkantonalen Umzügen storniert und neu gestellt werden, damit jeweils der korrekte Anteil der Gemeindesteuer berücksichtigt ist. Die Stornierung und Neufakturierung geschieht auch, wenn das Hauptsteuerdomizil von einer Nicht-Bezugsgemeinde in eine andere verlegt wird.

Bei Gemeindesteuern, deren Bezug von der Gemeinde erfolgt, richten sich Vorausrechnung und Fälligkeit nach deren kommunalen Normen.

### 2. Provisorische Rechnung

Grundsätzlich bilden alle Steuerrechnungen, welche sich nicht auf eine definitive Veranlagungsverfügung stützen, provisorische Steuererhebungen. Dies betrifft unter anderem auch die erwähnte Vorausrechnung. Nebst dieser Vorausrechnung wird - vor allem in Fällen, die voraussichtlich bis zur Veranlagung länger dauern - eine provisorische Rechnung gestellt, welche sich auf eine provisorische Festsetzung von Steuerfaktoren stützt. Mit dieser können die mutmasslich geschuldeten Steuern präziser bestimmt werden als mit der Vorausrechnung, da mit der provisorischen Veranlagung auf aktuelle Angaben in der Deklaration abgestellt wird, während die Vorausrechnung lediglich Verhältnisse aus vorangegangenen Jahren berücksichtigt.

Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft verschickt keine Mahnungen für provisorische Rechnungen, demzufolge werden sie auch nicht betrieben.

### 3. Bezahlung der Steuern

Das Gesetz enthält keine Vorschriften über die Art und Weise der Erfüllung der Steuerschuld (Geldschuld). Grundsätzlich können die Steuern durch Banküberweisung, Barzahlung oder Postüberweisung überwiesen werden. Bevorzugt werden natürlich elektronische Überweisungsverfahren, da mit diesen die Gebühren tief gehalten werden können.

Alle Steuerrechnungen, Zahlungseinladungen, Zahlungsaufforderungen und Mahnungen enthalten vorgedruckte Einzahlungsscheine (QR-Rechnung mit QR-Referenznummer). Dies erlaubt eine rationelle, maschinelle Verarbeitung und Zuordnung Ihrer Zahlungen. Deshalb ist es wichtig, die korrekte QR-Rechnung für die Zahlungen zu verwenden. Auf dem Zahlteil unter zusätzliche Informationen ist die Steuerart (Staat, Bund) und das Steuerjahr aufgedruckt. Die Zahlung wird ausschliesslich aufgrund dieser Angaben auf dem Zahlteil gutgeschrieben.



Fehlen bei einer Zahlung/Überweisung an den Steuerbezug Angaben über Steuerart und/oder Steuerjahr oder wird die Zahlung als normale Banküberweisung getätigt, so erfolgt die Gutschrift jeweils zugunsten der ältesten Steuerschuld.

### **Gesetzesbestimmungen**

#### **§ 136 StG - Provisorische Rechnung**

Für jedes Steuerjahr wird in der Regel zu Beginn des Kalenderjahres eine provisorische Rechnung zugestellt.

Weicht das Steuerjahr vom Kalenderjahr ab, so erfolgt die provisorische Rechnung in dem Kalenderjahr, in dem das Steuerjahr endet.

Die Höhe der provisorischen Rechnung wird aufgrund einer früheren Veranlagung, einer eingereichten Steuererklärung oder nach Massgabe des voraussichtlich geschuldeten Steuerbetrages festgesetzt.

Vergütungs- und Verzugszinsen im Zusammenhang mit einer provisorischen Rechnung werden mit der definitiven Rechnung abgerechnet.



## 137 Nr. 1 Schlussrechnung

Nach Vornahme der Veranlagung wird die definitive Rechnung zugestellt. Dieser Rechnung liegt eine Abrechnung (Kontoauszug) über sämtliche Gutschriften und Belastungen auf dem betreffenden Steuerkonto bei.

Ein möglicher Saldo zu Gunsten der Steuerbehörde ist innert 30 Tagen zu bezahlen. Die Zahlungsfrist wird durch ein allfällig erhobenes Rechtsmittel nicht hinausgeschoben.

Allfällige Restguthaben werden mit anderen offenen Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren verrechnet oder dem Steuerkonto des Folgejahres gutgeschrieben (s. dazu auch Hinweise aus der Umbuchungspraxis in Kapitel [135 Nr. 1](#)). Eine Rückerstattung eines allfälligen Restguthabens samt Zins erfolgt, wenn keine Steuerpflicht mehr besteht und keine offenen Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren mehr vorhanden sind.

Eine Rechnungsstellung erfolgt nach Vornahme der Veranlagung in jedem Fall, also unabhängig des Steuerbetrages und möglicher sekundärer Steuerdomizile. So wird z.B. pro Bezugsgemeinde je eine Rechnung (selbstverständlich abhängig von den zutreffenden Steuerdomizilen je Steuerpflichtigen) versendet.

Die definitive Rechnung ist Basis für die weiteren Bezugshandlungen bei Nichtbezahlung wie Mahnung und Betreibung.

### Gesetzesbestimmungen

#### § 137 StG - Definitive Rechnung

Nach Vornahme der Veranlagung wird die definitive Rechnung zugestellt. Wird die Veranlagung in einem Rechtsmittelverfahren geändert, wird die definitive Rechnung rektifiziert.

Die definitive Rechnung enthält eine Abrechnung über sämtliche Gutschriften und Belastungen auf dem betreffenden Steuerkonto.

Allfällige Restguthaben werden mit anderen offenen Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren verrechnet oder dem Steuerkonto des Folgejahres gutgeschrieben.

Besteht keine Steuerpflicht mehr und bestehen keine offenen Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren mehr, wird ein allfälliges Restguthaben samt Zins zurückerstattet.



## 138 Nr. 1 Gemeindesteuern

Der Bezug der Gemeindesteuern ist Sache der Gemeinden, wobei die Gemeindesteuern pränumerando zu beziehen sind.

Auf Ersuchen einer Gemeinde kann die kantonale Steuerverwaltung den Bezug der Gemeindesteuern zusammen mit der Staatssteuer vornehmen. In diesem Fall gelten sämtliche für den Bezug der Staatssteuer massgeblichen Bestimmungen und verwaltungsinternen Weisungen sinngemäss auch für den Bezug der Gemeindesteuern (Liste Gemeinde mit Delegation Steuerbezug an Kanton [136 Nr. 1](#)).

Mit Gemeinden, die den Steuerbezug an den Kanton abtreten, wird eine Leistungsvereinbarung getroffen. Die Entschädigung für den Bezug richtet sich nach der Verordnung § 21 zum Steuergesetz und beträgt CHF 20 pro veranlagtem Steuerpflichtigen und Steuerjahr. Im Weiteren gelten für diese Gemeinden die Fälligkeitstermine und die Sätze für die Verzugs- und Vergütungszinsen analog der Staatssteuer.

Den Gemeinden mit gemeinsamem Steuerbezug wird täglich der Gemeindesteueranteil der einbezahlten Beträge automatisiert abgeliefert.

Die Gemeinden setzen ihren Steuerfuss für natürliche und juristische Personen gemäss § 132 StG innerhalb des gesetzlich begrenzten Rahmens jährlich selber fest.

Der Bezug und die Berechnung der Kirchensteuer und der Feuerwehersatzabgabe erfolgen gemäss den entsprechenden gesetzlichen Grundlagen der drei Landeskirchen (Kirchengesetz § 8a) sowie der Feuerwehr Reglemente.



## 139 Nr. 1 Mahnung

Steuerpflichtigen Personen, die ihren Zahlungsverpflichtungen nicht vollständig nachkommen, wird eine **Mahnung** zugestellt. Für Mahnungen kann eine Gebühr erhoben werden. Der Regierungsrat setzt die Höhe der Gebühr fest (§ 135a Abs. 5 StG).

Gemäss § 11 Abs. 2 VoStG wird für jede Mahnung, die dem Steuerpflichtigen wegen Überschreitung der Einreichungs- oder Zahlungsfrist zugestellt werden muss, eine Gebühr von CHF 50 erhoben.

Wird der aufgrund einer rechtskräftigen Veranlagung geschuldete Steuerbetrag nicht innert der angegebenen Frist von 30 Tagen bezahlt, wird die steuerpflichtige Person gemahnt. Für die Zahlungsaufforderung (1. Mahnung) wird keine Gebühr erhoben. Bei der Zahlungsaufforderung wird jedoch die Gebühr, welche mit der Mahnung belastet wird, angekündigt. Für die tatsächliche Mahnung (2. Mahnung) wird eine Gebühr von CHF 50 auf dem jeweiligen Steuerkonto belastet. Mit jedem Mahnschreiben wird jeweils eine Zahlungsfrist von 30 Tagen gewährt. Neben dem Mahnschreiben erhalten die Kunden einen aktuellen Kontoauszug mit Einzahlungsschein zugestellt. Auf dem Kontoauszug ist jeweils der bis zum Fälligkeitstermin fällige Verzugszins aufgeführt. In den Mahnschreiben wird auch auf die Möglichkeit von Zahlungsabkommen hingewiesen. Bei der Mahnung wird sodann die Betreibung als nächster Bezugsschritt angekündigt.

Die Mahnschreiben werden mit normaler Post, also nicht eingeschrieben versendet. Ein Mahnlauf findet in der Regel monatlich statt.



## 139 Nr. 2 Betreibung

### 1. Allgemeines

Werden offene Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren auf Mahnung hin nicht beglichen, wird gegen die zahlungspflichtige Person gemäss Abs. 1 die Betreibung eingeleitet. Hat die zahlungspflichtige Person zudem keinen Wohnsitz in der Schweiz, sind ihr gehörende Vermögenswerte mit Arrest belegt oder fallen Zahlungserleichterungen gemäss § 139a StG dahin, kann die Betreibung ohne vorherige Mahnung eingeleitet werden (Abs. 2).

Rechtskräftige Verfügungen oder Entscheide der mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden sind vollstreckbaren gerichtlichen Urteilen gleichgestellt (Abs. 3).

Die Eingabe offener Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren in öffentliche Inventare und auf Rechnungsrufe ist nicht erforderlich (Abs. 4).

Definitiv in Rechnung gestellte Steuern, die trotz Mahnung nicht bezahlt werden, werden auf dem betreibungsrechtlichen Weg geltend gemacht. Die Mahnung ist rechtlich nicht erforderlich, jedoch bildet sie Teil des Steuerbezugs (§§ 135a Abs. 5 und 139 Abs. 1 StG). Steuern können grundsätzlich nur auf dem Weg der Schuldbetreibung zwangsvollstreckt werden. Eine Betreibung auf Konkurs ist nicht möglich, selbst gegen Schuldner, die grundsätzlich dieser Betreibungsart unterliegen. Hingegen kann die Steuerschuld als Konkursforderung gegen einen sich in Konkurs befindlichen Schuldner angemeldet werden.

Im Steuerrecht kann die Vollstreckung durch Betreibung auf Pfändung erfolgen, wenn keine Pfandsicherung besteht oder durch Betreibung auf Pfandverwertung, wenn eine Pfandsicherung besteht (z.B. das Grundpfandrecht gemäss § 70 StG für Immobiliensteuern).

### 2. Einleitung der Betreibung/Zahlungsbefehl

Die Betreibung wird durch das Betreibungsbegehren eingeleitet. Dieses kann elektronisch oder schriftlich beim Betreibungsamt am **ordentlichen** Betreibungsort eingereicht werden. Dies ist für Steuerschulden grundsätzlich der Wohnsitz des Steuerschuldners (Art. 46 SchKG) und bei Fehlen eines festen Wohnsitzes in der Schweiz auch der Aufenthaltsort (Art. 48 SchKG). Von den besonderen Betreibungsorten sind im Steuerrecht nachfolgende Orte von Bedeutung:

1. Wurde für die Steuerforderung Vermögen verarrestiert, erfolgt die Betreibung zwecks Arrestprosequierung am Arrestort - also dort, wo der betreffende Vermögenswert ist (Art. 52 SchKG).
2. Für die Betreibung von Steuern auf Faktoren von Zweigniederlassungen (ZN) ausländischer Schuldner ist dies der Ort der ZN (Art. 50 SchKG).
3. Die Betreibung für pfandgesicherte Forderungen erfolgt am Ort der gelegenen Sache (Art. 51 SchKG).

Sämtliche Angaben, die für die Ausstellung des Zahlungsbefehls erforderlich sind, müssen schon im Betreibungsbegehren enthalten sein. Sind sie unvollständig oder fehlerhaft, so muss das Betreibungsamt Gelegenheit zur Verbesserung geben (Art. 32 Abs. 4 SchKG).

Im Kanton Basel-Landschaft gibt es seit 2014 nur noch ein kantonales Betreibungs- und Konkursamt in Liestal. Seit 2013 werden die Angaben eines Betreibungsbegehrens dem Betreibungsamt BL elektronisch via eSchKG-Schnittstelle übermittelt ([www.eschkg.ch](http://www.eschkg.ch)). An ausserkantonale Betreibungsämter werden die Begehren weiterhin in Papierform zugestellt. Haften neben der betriebenen Person noch weitere Personen solidarisch für die Steuerforderung, und werden diese gleichzeitig betrieben, soll dies auf dem Betreibungsbegehren vermerkt werden.

Nach Empfang des Betreibungsbegehrens erlässt das Betreibungsamt den **Zahlungsbefehl** (Art. 69 Abs. 1 SchKG). Dieser enthält die Aufforderung an die betriebene Person, die Forderung innerhalb von 20 Tagen zu bezahlen sowie die Mitteilung, innert 10 Tagen **Rechtsvorschlag** zu erheben, wenn sie die Forderung oder das Recht, sie auf dem Betreibungsweg geltend zu machen, bestreiten will.

### 3. Rechtsvorschlag/ Rechtsöffnung

Der Rechtsvorschlag ist nicht zu begründen, es genügt die Erklärung: «Rechtsvorschlag». Einzig wenn er mit der Einrede mangelnden neuen Vermögens erhoben wird, braucht es eine Begründung. Erhebt die betriebene Person Rechtsvorschlag mangels neuen Vermögens, so legt das Betreibungsamt den Rechtsvor-



schlag dem Richter des Betreibungsorts vor, welcher prüft, ob dieser begründet ist. Er bewilligt den Rechtsvorschlag, wenn glaubhaft erscheint, dass kein neues Vermögen<sup>1</sup> gebildet wurde (vgl. Art. 265a SchKG).

Der Rechtsvorschlag bewirkt die Sistierung der Betreibung und er muss, damit diese fortgesetzt werden kann, beseitigt werden. Bei Steuerforderungen kann die Beseitigung nur durch ordentlichen Prozessweg oder definitive Rechtsöffnung erfolgen.

Erhebt die steuerpflichtige Person Rechtsvorschlag, muss beim zuständigen Gericht (gemäss Wohnort des Schuldners) ein Begehren um Rechtsöffnung gestellt werden. Für im Kanton Basel-Landschaft wohnhafte Steuerkunden ist das Zivilkreisgericht Basel-Landschaft Ost oder West zuständig.

Bei ausserkantonalen Betreibungsverfahren ist das Rechtsöffnungsgesuch an das für den Ort der Betreibungsanhebung zuständige Gericht (Adresse ist beim jeweiligen Betreibungsamt erhältlich) einzureichen.

Die definitive Rechtsöffnung wird erteilt, wenn die in Betreibung gesetzte Forderung auf einem vollstreckbaren gerichtlichen Urteil beruht (Art. 80 Abs. 1 SchKG). Nach Art. 80 Abs. 2 SchKG bilden innerhalb des Kantonsgebietes Verfügungen und Entscheide der Verwaltungsorgane über öffentlich-rechtliche Verpflichtungen (wie Steuern usw.), welche das kantonale Recht vollstreckbaren gerichtlichen Urteilen gleichstellt, ebenfalls einen definitiven Rechtsöffnungstitel. Seit dem Inkrafttreten der schweizerischen Zivilprozessordnung sind alle Verfügungen ausserkantonaler Verwaltungsbehörden von Bundesrechts wegen vollstreckbar (Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG). Die betreffende Gleichstellung findet sich in § 139 Abs. 3 StG.

In der Praxis wird jeweils dem Rechtsöffnungsbegehren ein Ausdruck der definitiven Veranlagungsverfügung und Steuerrechnung sowie der Mahnung aus dem elektronischen Dokumentenarchiv beigelegt. Für die Verzugszinsen genügen ein aktueller Kontoauszug sowie die Übersicht der Zinssätze der letzten Jahre. Das Rechtsöffnungsbegehren muss in doppelter Ausfertigung unterschrieben beim jeweiligen zuständigen Gericht eingereicht werden.

Wurde der Rechtsvorschlag durch definitive Rechtsöffnung beseitigt oder ist kein Rechtsvorschlag erhoben worden, kann der Gläubiger nach Art. 88 SchKG die Fortsetzung der Betreibung frühestens 20 Tage nach der Zustellung des Zahlungsbefehls das Fortsetzungsbegehren stellen.

#### 4. Fortsetzung der Betreibung/Fortsetzungsbegehren

Wurde kein Rechtsvorschlag erhoben oder wurde dieser im Rechtsöffnungsverfahren beseitigt, ist mittels eines Fortsetzungsbegehrens frühestens 20 Tage und spätestens ein Jahr seit Zustellung des Zahlungsbefehls die Fortsetzung der Betreibung zu verlangen. Diese Frist verlängert sich um die Dauer eines allfälligen Rechtsöffnungsverfahrens (Art. 88 Abs. 2 SchKG). Es genügt, wenn im Begehren die Fortsetzung der genau bezeichneten Betreibung verlangt wird. Unter der Rubrik «Forderung» sind zusätzlich die entstandenen Rechtsöffnungskosten (Gerichtskosten, Parteientschädigung) aufzuführen. Beizulegen sind der Zahlungsbefehl, sofern dieser von einem anderen Betreibungsamt ausgestellt wurde, sowie gegebenenfalls der Rechtsöffnungsentscheid. Ebenfalls sind allfällig seit dem Betreibungsbegehren eingegangene Gutschriften und/oder Teilzahlungen aufzuführen.

Mittels Pfändungsvollzug hat das Betreibungsamt zusammen mit dem Schuldner den pfändbaren Lohn (Verdienst bei selbständig Erwerbenden) und oder das pfändbare Vermögen festzustellen und aufzunehmen. Zwecks Feststellung eines pfändbaren Einkommens wird eine Existenzminimumberechnung vorgenommen.

Ist kein pfändbares Einkommen oder Vermögen vorhanden, so wird direkt ein Verlustschein nach Art. 115 SchKG ausgestellt.

In den meisten Fällen kommt es zu einem Lohnpfändungsverfahren. Dabei wird *die pfändbare Quote* ermittelt und der Arbeitgeber vom Betreibungsamt angewiesen, diese direkt dem Betreibungsamt abzuliefern.

Das Verwertungsbegehren ist bei beweglichen Sachen, Forderungen oder anderen Rechten frühestens nach einem Monat und spätestens in einem Jahr, bei Grundstücken frühestens nach sechs Monaten und

<sup>1</sup> Unter neuem Vermögen ist dabei neues Nettovermögen zu verstehen, d. h. der Überschuss der nach Schluss des Konkurses erworbenen Aktiven über die neuen Schulden. Auch Arbeitseinkommen kann neues Vermögen darstellen, wenn es den Betrag übersteigt, der zur standesgemässen Lebensführung – d. h. eine über dem Existenzminimum von Art. 93 SchKG liegende – nötig ist, und Ersparnisse gebildet werden könnten.



spätestens in zwei Jahren und bei Lohn (soweit nicht vom Arbeitgeber/von der Arbeitgeberin abgeliefert) während 15 Monaten nach dem Pfändungsvollzug bzw. der letzten erfolgreichen Ergänzungspfändung zu stellen (Art. 116 SchKG).



## 139 Nr. 4 Steuererlass

### 1. Allgemeines

Der Steuererlass ist in § 139b StG und Art. 167 ff. DBG geregelt. Im Weiteren kommen insbesondere die Bestimmungen der Verordnung des EFD über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (SR 642.121 Steuererlassverordnung, StEVo) vom 12. Juni 2015 zur Anwendung, welche im Hinblick auf eine einheitliche Praxis auch für die Staatssteuern angewendet wird.

Nachfolgend wird die Praxis zu diesen Bestimmungen erläutert.

### 2. Zuständigkeit

Zuständig für Entscheide über den Erlass von Steuerforderungen ist aufgrund von § 110 Abs. 3 und § 139b Abs. 2 StG sowie Art. 8 StEVo der Präsident der kantonalen Taxations- und Erlasskommission.

Das Erlasswesen prüft Gesuche um Erlass von ordentlichen Staatssteuern, direkten Bundessteuern, Kapitalleistungssteuern, Nach- und Strafsteuern, Quellensteuern, Grundstückgewinnsteuern, Handänderungssteuern, Erbschaftssteuern und Schenkungssteuern. Bei der Prüfung werden auch die mit der zu erlassenden Forderung zusammenhängenden Gebühren, Ordnungsbussen und Verzugszinsen mit einbezogen.

Mit dem Gesuch muss eine finanzielle Notlage geltend gemacht werden. Wird hingegen die Rechtmässigkeit der Veranlagung, Gebühren, Bussen und Verzugszinsen in Frage gestellt, ist an die Steuerverwaltung zu verweisen, da Steuerveranlagungen im Rahmen des Erlassverfahrens nicht überprüft und/oder korrigiert werden können (Art. 7 StEVo). Das Erlasswesen ist ein Rechtsinstitut des Steuerbezugs.

Sind vom Gesuch ausschliesslich Gemeindesteuern und/oder -abgaben betroffen, entscheidet die Gemeinde in eigener Kompetenz.

Sind vom Erlassgesuch auch Verlustscheine betroffen, wird eine Kopie des Gesuches an die Zentrale Verlustscheinbewirtschaftung (ZVSB) weitergeleitet, da Verlustscheine seitens der Taxations- und Erlasskommission mangels Zuständigkeit nicht erlassen werden können (Art. 16 Abs. 1 StEVo).

Bis zum 31. Mai 2016 wurden Sanierungskonzepte (gerichtliche und aussergerichtliche Nachlassverträge) dann durch das Erlasswesen geprüft, wenn es sich nicht um eine 100 %-Sanierung handelte. Seit dem 1. Juni 2016 werden die Sanierungsgesuche direkt durch den Steuerbezug geprüft und entschieden.

### 3. Eintretensvoraussetzungen

Gemäss § 139b StG, Art. 167 Abs. 2 DBG und Art. 6 StEVo muss das Erlassgesuch schriftlich und begründet sowie mit den nötigen Beweismitteln eingereicht werden. Im Gesuch ist die Notlage darzulegen, aufgrund derer die Bezahlung der Forderung eine grosse Härte bedeuten würde.

Die vom Erlassgesuch betroffenen Forderungen müssen rechtskräftig veranlagt sein und dürfen weder bezahlt (ausgenommen die Zahlung wurde unter Vorbehalt getätigt, Quellensteuern) noch betrieben sein (Zustelldatum des Zahlungsbefehls ist massgebend; StEVo Art. 5 und 11).

Die gesuchstellende Person muss ihrer Mitwirkungspflicht im Rahmen des Erlassverfahrens vollumfänglich nachkommen und dabei umfassende Auskunft über ihre wirtschaftlichen Verhältnisse erteilen (vgl. Art. 10 StEVo).

Verstirbt die gesuchstellende Person während des Erlassverfahrens, fällt das Gesuch dahin (Art. 9 StEVo).

### 4. Nichteintretensentscheide

#### 4.1 Mangelnde Mitwirkungspflicht

Wenn nicht alle Angaben und/oder Unterlagen, welche für die Prüfung der finanziellen Notlage vorhanden sind, werden diese nachgefordert. Je nach Umfang der einzureichenden Angaben und/oder Unterlagen wird in der Regel eine Frist von 14 bis 30 Tagen angesetzt. Werden diese zusätzlichen Informationen nicht bzw. nicht vollständig eingereicht, wird ein Mahnschreiben verfasst und per Einschreiben versendet. In diesem



wird der Gesuchsteller darauf aufmerksam gemacht, dass die Erlassbehörde auf Gesuche, bei denen die Gesuchsteller ihre zumutbare Mitwirkungspflicht vernachlässigen resp. nicht wahrnehmen, nicht eintritt. Die Nachfrist beträgt in solchen Fällen grundsätzlich 14 Tage und ist in der Regel nicht verlängerbar. Treffen bis zur gesetzten Frist die Angaben und/oder Unterlagen nicht oder nicht vollständig ein, wird ein Nichteintretens-Entscheid gefällt.

#### **4.2 Provisorische Rechnungen / Forderung bereits bezahlt**

Gegenstand von Erlassgesuchen können nur (noch) geschuldete oder bereits rechtskräftig veranlagte Steuerforderungen sein. Nur provisorisch veranlagte oder bereits bezahlte Steuern sind nicht (mehr) geschuldet, weshalb auf Erlassgesuche für solche Steuerforderungen mangels eines Verfügungsgegenstandes nicht eingetreten werden kann. Eine Ausnahme wird bei bereits bezahlten Steuern nur dann gemacht, wenn diese während der Hängigkeit des Erlassgesuches unter dem Druck einer Betreibung oder unter ausdrücklichem Vorbehalt der Behandlung des Erlassgesuches bezahlt wurden.

#### **4.3 Einspracheverfahren betreffend Veranlagungsverfügung pendent**

Da die von Einsprachen betroffenen Forderungen noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind, kann mangels eines Verfügungsgegenstandes auf das Erlassgesuch nicht eingetreten werden.

#### **4.4 Betriebene Steuern**

Auf Gesuche, welche nach Zustellung des Zahlungsbefehls eingereicht werden, kann nicht mehr eingetreten werden, da sie als verspätet anzusehen sind.

Spätestens bei Erhalt der zweiten Mahnung mit gleichzeitiger Betreibungsandrohung sollten die Steuerpflichtigen ihre finanzielle Situation überprüfen und entsprechende Massnahmen treffen. Jede Reaktion nach Erhalt des Zahlungsbefehls kann daher als blosser Verzögerung der Bezugshandlungen angesehen werden. Eine Ausnahme von dieser Regel kann dann vorgenommen werden, wenn ausserordentliche Gründe (z.B. unerwarteter Spitalaufenthalt, bei welchem die Handlungsfähigkeit nicht mehr gegeben ist) nachgewiesen werden, welche die verspätete Reaktion objektiv begründbar machen. Andauernde psychische Probleme, Depressionen, Suchtkrankheiten etc. gelten dabei nicht als ausserordentliche Gründe.

#### **4.5 Auslandswohnsitz**

Bei Personen mit Wohnsitz im Ausland ist die finanzielle Notlage nur sehr schwer zu überprüfen bzw. abzuschätzen. Daher wird, sofern kein anderer Abweisungsgrund zutrifft, auf das Erlassgesuch nicht eingetreten. Die vom Erlassgesuch betroffenen Forderungen werden in diesem Fall vorerst für ein Jahr gestundet. Die Stundungsfrist kann auf Antrag hin verlängert werden. Der Gesuchsteller wird darauf aufmerksam gemacht, dass er bei Rückkehr in die Schweiz umgehend mit dem Erlasswesen Kontakt aufnehmen muss. Sollte der Gesuchsteller mindestens ein Jahr im Ausland wohnhaft sein, können die offenen Steuerforderungen unter Berücksichtigung der Weisung über die Abschreibung von Steuerausständen und Verzugszinsen vom 1. April 2006 durch den Steuerbezug (vorerst) abgeschrieben werden.

#### **4.6 Tod**

Da mit dem Tod des Gesuchstellers während des Erlassverfahrens die mit dem Erlassgesuch geltend gemachten Gründe wegfallen, kann auf das Gesuch nicht mehr eingetreten werden.

Gemäss StG finden nun folgende Bestimmungen Anwendung:

- § 12 StG - Steuernachfolge der Erben  
Stirbt der Steuerpflichtige, so treten seine Erben oder deren Steuernachfolger in seine Steuerpflicht ein. Sie haben die vom Erblasser bis zum Todestag geschuldeten Steuern vor der Teilung des Nachlasses zu entrichten oder sicherzustellen und sind für die Erfüllung der Verfahrensvorschriften persönlich verantwortlich.
- § 14 StG - Haftung  
Abs. 2 lit. b: Mit dem Steuerpflichtigen haften solidarisch die Erben für die Steuern des Erblassers bis zur Höhe ihrer Erbteile, mit Einschluss der Vorempfänge.



Somit müssen, sofern die Erbschaft angenommen wird, die Erben bis zur Höhe des Erbanfalls die offenen Steuern begleichen. Falls sie dadurch in eine finanzielle Notlage geraten, können sie ein Erlassgesuch einreichen oder um Zahlungerleichterung nachsuchen.

Falls die Erbschaft ausgeschlagen wurde, entfällt jegliche Haftung.

## 5. Voraussetzungen für einen Erlass

Für die Gewährung eines Steuererlasses ist es notwendig, dass neben den Steuerforderungen im Kanton Basel-Landschaft keine weiteren Schulden vorhanden sind (ausgenommen privilegierte Forderungen wie z.B. Alimente, Krankenkassenprämien KVG), und dass eine (andauernde) finanzielle Notlage i.S.v. § 139b StG und Art. 2 StEVo vorliegt. Gemäss RRB Nr. 781 vom 7. Mai 2013 sollte für das Kriterium der Dauerhaftigkeit kein längerer Zeitrahmen als zwei Jahre vorgesehen werden. Praxisgemäss wird von diesem Zeitrahmen abgewichen, wenn eine Verbesserung der finanziellen Situation voraussehbar ist (z.B. Beendigung Ausbildung bzw. Studium, Erhalt IV-Rente).

Eine finanzielle Notlage liegt vor, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht. Bei natürlichen Personen ist ein Missverhältnis insbesondere gegeben, wenn die Steuerschuld trotz Einschränkung der Lebenshaltungskosten auf das Existenzminimum in absehbarer Zeit nicht vollumfänglich beglichen werden kann.

Als Ursachen für eine Notlage gelten gemäss Art. 3 und 4 StEVo folgende Umstände:

- Eine wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, zufolge längerer Arbeitslosigkeit, drückender Familienlasten oder Unterhaltsverpflichtungen.
- Eine starke Überschuldung als Folge ausserordentlicher Aufwendungen, die in den persönlichen Verhältnissen begründet sind und für welche die steuerpflichtige Person nicht einzustehen hat.
- Erhebliche Geschäfts- und Kapitalverluste bei Selbständigerwerbenden und juristischen Personen, wenn dadurch die wirtschaftliche Existenz der Unternehmung sowie Arbeitsplätze gefährdet sind. Ein Erlass soll jedoch in der Regel nur dann gewährt werden, wenn auch die anderen gleichrangigen Gläubiger auf einen Teil ihrer Forderung verzichten.
- Hohe Gesundheitskosten, die nicht von Dritten getragen werden, sowie Pflegekosten, soweit sie für die steuerpflichtige Person eine Notlage herbeiführen.

Liegen andere Gründe als die vorgenannten für die Überschuldung vor, wie z.B. geschäftliche Misserfolge, Bürgschaftsverpflichtungen, hohe Grundpfandschulden, Kleinkreditschulden als Folge eines überhöhten Lebensstandards usw., kann das Gemeinwesen nicht zugunsten anderer Gläubiger ganz oder teilweise auf seine gesetzlichen Ansprüche verzichten (Art. 3 Abs. 2 StEVo).

Besteht die Notlage erst seit kurzem und sind objektiv keine reellen Chancen ersichtlich, die auf eine relevante Verbesserung der Einkommenssituation in mindestens den nächsten zwei Jahren schliessen lassen, kann von einer Dauerhaftigkeit ausgegangen werden. (Beispiele: getrennt lebender Vater mit einer 100%-Anstellung, der wegen Alimentenverpflichtungen auf dem Existenzminimum lebt; Rentner; IV-Bezüger). Bei der Beurteilung der Dauerhaftigkeit sind auch zusätzlich die allgemeine und die berufsspezifische Arbeitsmarktsituation sowie persönliche Faktoren wie Ausbildung, Alter oder persönliche Probleme (soweit sie bekannt sind) des Gesuchstellers zu berücksichtigen.

Somit sind es insbesondere folgende Gründe, welche für einen Erlass sprechen:

- Nichterreichen des (erweiterten) betriebsrechtlichen Existenzminimums;
- öffentliche Unterstützungen;
- nicht gedeckte Todesfallkosten.

## 6. Abweisung aus formellen und «offensichtlichen» Gründen

### 6.1 Grundsätze

In den nachfolgend beschriebenen Fällen können Erlassgesuche ohne weitergehende materielle Prüfung (u.a. ohne Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums; BEX) entschieden werden.



Trifft jedoch keiner dieser Abweisungsgründe zu, muss das Gesuch weitergehend materiell geprüft werden. Treffen jedoch mehrere Abweisungsgründe vor, sind diese einzeln aufzuführen. Damit wird dem Prinzip der Vollständigkeit Genüge getan und der Gesuchsteller erhält alle wesentlichen Informationen über die Abweisung. Zudem können unnötige Rekurse vermieden bzw. die Argumentation im Vernehmlassungsverfahren zu einem Rekurs- und Beschwerdeverfahren vereinfacht werden.

Sind jedoch neben den Steuerschulden im Kanton BL noch weitere Schulden vorhanden, muss zuerst geprüft werden, ob allein deswegen ein Abweisungsgrund vorliegt. Wenn ja, kann z.B. keine Stundung mehr infolge fehlender Dauerhaftigkeit gewährt werden.

## 6.2 Abweisung infolge Verschuldung

Zweck des Steuererlasses ist die langfristige und dauernde Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person. Sind neben den Steuerschulden im Kanton Basel-Landschaft noch weitere (erlassrelevante\*) Schulden vorhanden, muss das Steuererlassgesuch abgewiesen werden. Das Gemeinwesen ist in solchen Fällen nicht bereit, einseitig auf seine Forderungen zu verzichten. Würde es allein auf seine Forderungen verzichten, käme ein Steuererlass primär den anderen Gläubigern zugute, da diese ihre Forderungen weiterhin geltend machen können und ein allfällig pfändbares Einkommen und Vermögen nicht mit der Steuerverwaltung teilen müssten.

\*Nicht erlassrelevante Schulden sind nur:

- Verlustscheine von Staats- oder Gemeindesteuern BL;
- Verlustscheine von einer Krankenkasse (KVG);
- Hypotheken, sofern in einem angemessenen Rahmen;
- laufende Kreditkartenrechnung, die mit dem Vermögen oder dem Einkommen kurzfristig beglichen werden kann; besteht hingegen bspw. eine Abzahlungsvereinbarung über mehrere Monate, ist die Schuld erlassrelevant.

Sind neben den Steuerschulden nur Schulden bei persönlich nahestehenden Gläubigern wie Eltern, Geschwistern, Freunden, Bekannten etc. vorhanden, werden alle anderen Erlassvoraussetzungen geprüft. Fehlen eine oder mehrere Voraussetzungen, werden diese aufgeführt und zusätzlich auf das Erfordernis einer Schuldenbereinigung hingewiesen. In diesem Fall sind die vorhandenen privaten Schulden also nicht Hauptabweisungsgrund und es wird kein Sanierungskonzept verlangt. Bei einem allfälligen Forderungsverzicht durch diese Gläubiger kann nicht überprüft werden, ob dieser nur zum Schein gegenüber der Steuerverwaltung bestätigt worden ist. Es müssen daher die Umstände des konkreten Einzelfalles berücksichtigt werden.

Sind Forderungen im Stadium Zahlungsbefehl gemäss Betreibungsregisterauszug älter als 14 Monate, ist anzunehmen, dass sie bezahlt wurden. Hier bleibt die Prüfung einer allfälligen Gläubigerbevorzugung.

Im Abweisungsentscheid wird auf die Möglichkeit zur Einreichung eines Sanierungskonzeptes hingewiesen, welches alle noch vorhandenen Schulden umfasst und alle Gläubiger gleich behandelt (Opfersymmetrie).

## 6.3 Begründung «(zu hohe) amtliche Veranlagung»

Wird ein Erlassgesuch einzig mit der zu hohen amtlichen Veranlagung begründet, wird das Gesuch direkt (ohne weitere Prüfung) abgewiesen, da rechtskräftige Veranlagungen von Steuerforderungen im Steuererlassverfahren nicht überprüft oder korrigiert werden dürfen. Alleinigen Massstab bilden die in § 139b StG bzw. Art. 167 DBG aufgeführten Kriterien der finanziellen Notlage und der unbilligen Härte. Die Begründung des Erlassgesuches mit zu hoher amtlicher Einschätzung kann daher im Verfahren des Steuererlasses grundsätzlich nicht gehört werden.

Sollte das Gesuch noch vor Ende der Rechtsmittelfrist der Veranlagungsverfügung versendet worden sein, ist mit dem Geschäftsbereich Gemeinden und Einsprachen Kontakt aufzunehmen und abzuklären, ob das Gesuch allenfalls als Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung betrachtet werden kann.

Dem Gesuchsteller ist mitzuteilen, welche Voraussetzungen an ein Steuererlassgesuch infolge finanzieller Notlage gestellt werden, so dass er die Möglichkeit hat, ein entsprechendes Gesuch (ggf. nach dem Einsprache-Verfahren) nachzureichen.



#### 6.4 Abweisung infolge Gläubigerbevorzugung

Sind nach Fälligkeit der Steuern Drittgläubiger befriedigt worden, ist das Erlassgesuch infolge Gläubigerbevorzugung abzuweisen.

Dies kann auch dann gelten, wenn die Schulden bei Drittgläubigern durch eine Drittperson befriedigt worden sind und diese nun ihrerseits auf die Forderung verzichtet (s. RRB Nr. 1051 vom 18. Juni 2013). Grundsätzlich müssen jedoch die Umstände des konkreten Einzelfalles berücksichtigt werden.

#### 6.5 Vorhandenes Vermögen

Muss die steuerpflichtige Person zur Bezahlung der Steuerschulden auf ihr Vermögen zurückgreifen, ist ein Erlass zu gewähren, wenn die Belastung oder Verwertung dieses Vermögens nicht zumutbar ist.

Es gibt jedoch keinen absoluten Grenzwert (sog. «Notgroschen»), ab welchem Betrag es den Steuerpflichtigen zuzumuten ist, die Steuerausstände aus ihrem Vermögen zu begleichen. In erster Linie muss auf die Umstände des konkreten Einzelfalles abgestellt werden. Das Steuergericht hat dazu in einem Entscheid vom 4. Dezember 2015 (Nr. 510 15 40) als Richtgrössen für die Praxis folgende Vermögensfreibeträge festgelegt:

- AHV/IV-Rentner mit EL: CHF 37'500, (Verheiratete CHF 60'000);
- Erwerbstätige und Arbeitslose: den dreifachen Betrag des berechneten monatlichen Existenzbedarfs.

Hier werden bereits im Entscheid Fristen für die Begleichung der vom Erlassgesuch betroffenen Forderungen auferlegt (in der Regel 30 Tage). Entsprechende Einzahlungsscheine sind dem Entscheid beizulegen. Bei Vorhandensein von Lebensversicherungen, Aktien etc. kann auch eine kurzfristige Zahlungserleichterung angeboten werden.

#### 6.6 Selbständigkeit

Der Gesuchsteller begründet sein Erlassgesuch damit, dass er beabsichtigt, einem selbständigen Erwerb nachzugehen oder diesen bereits angetreten hat. Eine solche (beabsichtigte) Änderung der Erwerbsgrundlage erfüllt die Voraussetzung einer andauernden Notlage nicht. Grundsätzlich ist anzumerken, dass bei der Planung einer selbständigen Erwerbstätigkeit auch die finanziellen Grundlagen sichergestellt werden müssen. Dazu gehört auch, dass allgemeine Bürgerpflichten vorher erfüllt werden. Der Steuererlass kann deshalb nicht als Finanzierungsmittel dienen.

#### 6.7 Zu hohe Wohnkosten (auch bei Wohneigentum)

Übersteigt der Zins für die Wohnungsmiete oder für Hypotheken ein gewisses Mass, kann in Anwendung der Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (BEX) von einem Schuldner verlangt werden, dass er diese Ausgaben - nach Ablauf des nächsten Kündigungstermins resp. nach angemessener Frist bei Wohneigentum - auf ein Normalmass herabsetzt. Nach Auffassung des Bundesgerichts haben bei der Berechnung des Existenzminimums die mit den finanziellen Möglichkeiten des Schuldners unvereinbaren Ansprüche, welche der Schuldner an den Wohnkomfort stellt, gegenüber dem Anspruch der Gläubiger auf Befriedigung ihrer Forderungen zurückzutreten.

In einem solchen Fall ist das BEX mit einem zumutbaren und ortsüblichen Mietzins abzuschätzen resp. zu berechnen. So kann beurteilt werden, ob ein Wohnungswechsel die finanzielle Situation massgeblich verbessern würde bzw. ob die zukünftigen Steuerforderungen beglichen werden könnten. Auch ist die persönliche Situation der gesuchstellenden Person wichtig. Für eine beispielsweise behinderte oder betagte Person ist es je nachdem nicht mehr zumutbar, einen Wohnungswechsel zu vollziehen.

Die Faustregel, welche auch im Steuererlass gebraucht wird, sieht allgemein nicht mehr als einen Drittel des Einkommens für Wohnkosten vor, jedoch kommt es auch hier auf die individuelle Verhältnismässigkeit an.

Die Sozialhilfebehörde der jeweiligen Wohnorte kann Auskunft über die ihrerseits als angemessen betrachteten Wohnkosten erteilen. Die SVA BL berücksichtigt Wohnkosten in der Höhe von maximal CHF 1'100 (Alleinstehende) und CHF 1'250 (Ehepaar). Im Weiteren können im Internet unter [www.alle-immobilien.ch](http://www.alle-immobilien.ch) die aktuell zu zahlenden (ortsüblichen) Mietzinsen in Erfahrung gebracht werden.



Bei Hypotheken gelten prinzipiell die gleichen Ansätze. Allerdings ist hier vertieft die Verhältnismässigkeit zu prüfen, wenn dem Gesuchsteller auferlegt werden soll, sein Wohneigentum zu vermieten, zu verkaufen oder es hypothekarisch stärker zu belasten. Das Vorgehen sollte sich nach den Weisungen des Handbuchs Sozialhilfe richten.

Je nach Fall ist dies im Erlassentscheid entsprechend zu würdigen. Grundsätzlich gilt, dass ein Steuererlass nicht indirekt zur langfristigen Finanzierung von zu hohen Wohnkosten dienen darf.

In solchen Fällen sollten die ausstehenden Steuern im Zusammenhang mit dem Erlassentscheid während maximal eines halben Jahres gestundet werden, damit die gesuchstellende Person genügend Zeit hat, um eine Lösung zu finden.

### **6.8 Konkurs bereits eröffnet**

In diesem Fall wird die Steuerverwaltung BL beim zuständigen Konkursamt die rechtskräftig veranlagten Steuerforderungen eingeben.

## **7. Abweisungen infolge fehlender Dauerhaftigkeit**

### **7.1 Sozialhilfebezug**

Beträgt die Dauer der Unterstützung weniger als zwei Jahre, kann in der Regel noch nicht von einer Dauerhaftigkeit gesprochen werden. Das Gesuch wird aufgrund fehlender Dauerhaftigkeit abgewiesen und die vom Erlassgesuch betroffenen Forderungen verzugszinsfrei gestundet, je nach Fall vorerst für 6 bis 12 Monate. Im Entscheid wird darauf hingewiesen, dass wenn sich die finanzielle Situation in der Stundungszeit verbessern sollte, umgehend mit dem Erlasswesen Kontakt aufgenommen werden muss. Sollte sich die finanzielle Situation nicht verbessern, kann vor Ablauf der Stundungsfrist erneut mit dem Erlasswesen Kontakt aufgenommen werden (Antrag Verlängerung der verzugszinsfreien Stundung, neues Erlassgesuch).

Sollte jedoch schon vor der öffentlichen Unterstützung eine offensichtliche finanzielle Notlage bestanden haben, kann dieser Zeitraum bei der Beurteilung der Dauerhaftigkeit mitberücksichtigt werden.

### **7.2 Praktikum / Aus- bzw. Weiterbildung / Studium**

Erlassgesuche, die infolge Aus- bzw. Weiterbildung, Praktikum oder Studium mit Einkommensminderung oder fehlendem Einkommen begründet werden, sind abzuweisen. Es kann davon ausgegangen werden, dass nach deren Beendigung eine Anstellung angetreten und ein ausreichendes Erwerbseinkommen erzielt wird, womit die Steuerausstände dann beglichen werden können. Die vom Erlassgesuch betroffenen Forderungen werden in diesen Fällen grundsätzlich für die Dauer der Aus- bzw. Weiterbildung verzugszinsfrei gestundet.

### **7.3 Arbeitslosigkeit**

Arbeitslosigkeit allein vermag grundsätzlich keinen Steuererlass zu begründen. Erstens können während einer bestimmten Dauer Arbeitslosengelder (aus ALV) bezogen werden, welche ebenfalls als Ersatz Einkommen steuerpflichtig sind. Zweitens wird ein Steuererlass nur bei andauernder Verschlechterung der finanziellen Lage gewährt. Arbeitslosigkeit ist aber oftmals ein nur vorübergehender Zustand. Erst wenn die Arbeitslosigkeit sich als andauernd erweist und auch die Aussichten, eine Arbeit zu finden, als sehr schlecht beurteilt werden müssen, kann ein Steuererlass bewilligt werden. Ansonsten kann nach Prüfung der finanziellen Situation (BEX-Berechnung) mit einer Stundung oder anderen Zahlungserleichterungen gemäss § 139a Steuergesetz BL ausgeholfen werden. Sollte jedoch noch Vermögen vorhanden sein, welches nicht unmittelbar für den Lebensunterhalt dient, ist eine umgehende Begleichung der Forderung zu verlangen.



#### **7.4 IV-/EL-Antrag hängig**

Ist ein IV-/EL-Antrag des Gesuchstellers hängig, kann die (zukünftige) finanzielle Situation zurzeit noch nicht geklärt werden.

In diesen Fällen wird das Erlassgesuch abgewiesen und die geschuldeten Steuern werden, sofern kein Vermögen vorhanden oder anderer Abweisungsgrund vorhanden ist, grundsätzlich bis zum Vorliegen des IV-/EL-Entscheids verzugszinsfrei gestundet, da sowohl ein positiver als auch ein negativer Entscheid in jedem Fall Auswirkungen auf die finanziellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen haben wird.

Nach Vorliegen des definitiven Rentenbescheids kann bei Bedarf ein neues Erlassgesuch eingereicht werden. In diesen Fällen muss jedoch zusätzlich abgeklärt werden, ob eine Nachzahlung erfolgt ist und wenn ja, ob diese (vollumfänglich) abgetreten werden musste. Ansonsten kann diese auch zur Tilgung der offenen Steuerforderungen verwendet werden.

#### **7.5 Laufende Rechtstreitigkeit**

Befindet sich die gesuchstellende Person in einem Rechtsstreit, welcher je nach Ausgang positive oder negative Auswirkungen auf einen Erlassentscheid hat (z.B. Schadensersatzforderungen, Lohnnachzahlung), ist das Erlassgesuch vorerst abzuweisen und die offenen Forderungen sind zu stunden, sofern kein anderer Abweisungsgrund vorliegt.

### **8. Materielle Prüfung der finanziellen Notlage (insbesondere BEX-Berechnung)**

#### **8.1 Grundsätzliches**

Liegt keiner der formellen und «offensichtlichen» Gründe vor, ist das Gesuch weitergehend inhaltlich zu prüfen. Namentlich muss das betriebsrechtliche Existenzminimum berechnet werden.

Massgebend bei der Prüfung ist in erster Linie die Situation im Zeitpunkt des Erlassentscheides, daneben auch die Entwicklung seit der Veranlagung, auf die sich das Erlassgesuch bezieht, sowie die Aussichten für die Zukunft. Im Weiteren ist zu prüfen, ob für die steuerpflichtige Person Einschränkungen in der Lebenshaltung geboten und zumutbar sind oder gewesen wären. Einschränkungen gelten grundsätzlich als zumutbar, wenn die Auslagen die nach den Ansätzen für die Berechnung des BEX sich ergebenden Lebenshaltungskosten übersteigen. Auch ist zu berücksichtigen, ob im Zeitpunkt der Fälligkeit eine fristgerechte Zahlung oder eine entsprechende Rücklage möglich gewesen wäre.

Hat sich die Person freiwillig ihrer Einkommensquellen oder Vermögenswerte entäussert, so wird ein solcher Einkommens- oder Vermögensrückgang bei der Beurteilung des Erlassgesuches grundsätzlich nicht berücksichtigt.

#### **8.2 Berechnung des erweiterten betriebsrechtlichen Existenzminimums**

Für die Prüfung, ob eine finanzielle Notlage vorliegt, wird aushilfsweise das betriebsrechtliche Existenzminimum als Richtschnur herbeigezogen und gemäss internen Richtlinien [Richtlinie Existenzminimum](#) erweitert. Deckt das Einkommen diesen Grundbedarf nicht oder nur ganz knapp, so ist in der Regel ein Erlassgrund gegeben. Ansonsten ist der Überschuss (Dividende) zur Befriedigung der Steuerforderungen einzusetzen.

Bei der Berechnung des BEX ist primär auf die aktuelle finanzielle Situation abzustellen. In diesem Zusammenhang ist es notwendig, dass sämtliche für die Berechnung notwendigen Unterlagen auf dem aktuellsten Stand sind. Wenn die Unterlagen nicht vollständig bzw. nicht aktuell sind, ist eine Nachforderung notwendig. Sollte eine Prüfung für die Vergangenheit notwendig sein, sind auch diese Belege einzufordern.

Das BEX wird nach den Richtlinien der Konferenz der Betriebs- und Konkursbeamten der Schweiz vom 1. Juli 2009 gestützt auf Art. 93 des schweizerischen Schuldbetreibungs- und Konkursgesetz (SchKG) berechnet (siehe Richtlinien für die Berechnung des betriebsrechtlichen Existenzminimums (Notbedarf)).

Gemäss Weisung der Finanz- und Kirchendirektion vom 13. Juli 2006 und der Erlasspraxis ergeben sich gegenüber der Berechnung der Betriebsämter insbesondere folgende Abweichungen:



### 8.2.1 Unvorhergesehene Ausgaben

Für diese werden nachfolgende Beträge eingerechnet. Sie ersetzen grundsätzlich die verschiedenen Auslagen der vorgenannten Richtlinien:

- |  |     |     |
|--|-----|-----|
| - für eine erwachsene Person           | CHF | 200 |
| - für jede weitere Person ab 12 Jahren | CHF | 50  |
| - jedoch höchstens                     | CHF | 300 |

### 8.2.2 Laufende Steuern

Es wird ein Betrag für die laufenden Steuern eingesetzt, unabhängig davon, ob bereits Zahlungen an diese getätigt worden sind. Sollten diese nach dem Entscheid nicht getätigt werden, wird bei einem allfälligen weiteren Erlassverfahren keine Rückstellung mehr für die laufenden Steuern gewährt.

### 8.2.3 Einkommen

Es werden sämtliche Einkommensbestandteile mitberücksichtigt. Dies unabhängig davon, ob diese pfändbar sind oder nicht.

Bei Personen, welche Ergänzungsleistungen beziehen, sind diese, wie auch eine allenfalls zusätzlich bezogene Krankenkassenprämienverbilligung, an das Einkommen anzurechnen. Der Regierungsrat hat dies wie folgt begründet: Aus dem im Steuerrecht allgemein gültigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit muss folgen, dass bei der Prüfung eines Erlassgesuches alle Elemente des Einkommens der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen sind. Unter den Begriff Erwerbseinkommen fällt jedes Entgelt für persönliche Arbeitsleistung sowie auch dessen Ersatzeinkommen (sogenannte Surrogate). Um ein solches Ersatzeinkommen handelt es sich bei der AHV/IV-Rente sowie bei den Ergänzungsleistungen dazu. Zwar sind solche Ergänzungsleistungen ebenso wie die Hilfslosenentschädigung aus der staatlichen Grundversicherung (AHV/IV) steuerfrei, doch muss daraus keineswegs zwingend folgen, dass sie bei der Beurteilung eines Erlasses nicht berücksichtigt werden dürfen. Im Gegenteil muss in solchen Fällen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Gesuchstellers umfassend beurteilt, also das gesamte Einkommen beziehungsweise Ersatzeinkommen beachtet werden.

### 8.2.4 U-Abo

Diese werden bei erwachsenen Personen grundsätzlich immer einberechnet, auch wenn es keinen Kompetenzcharakter hat (ausgenommen, es werden höhere Fahrtauslagen geltend gemacht). Bei Kindern nur, wenn dies effektiv benötigt wird.

### 8.2.5 Besuchsrecht

Wenn ein Steuerpflichtiger zu Unterhaltszahlungen an seine Kinder verpflichtet ist, wird ihm pro Kind und Monat ein Betrag in der Höhe von CHF 150 zusätzlich zum Existenzminimum angerechnet, sofern die Kinder regelmässig zu Besuch kommen.

## 9. Gutheissung von Erlassgesuchen

### 9.1 Grundsätzliches

Kommt aus Sicht des Erlasswesens ein (Teil-)Steuererlass in Frage bzw. ist keiner der vorgenannten Abweisungs- bzw. Nichteintretensgründe gegeben, werden sämtliche relevanten Unterlagen zusammen mit der Einladung zur Vernehmlassung an die Gemeinde gesendet, welche vom Erlassgesuch auch betroffene Gemeindesteuerforderungen hat (§ 139b Abs. 2 StG). Allerdings kann die Erlasskommission bei geringer Steuerforderung (Staatssteuerbetrag gemäss definitiver Veranlagung < CHF 500) das Gesuch ohne Vernehmlassung direkt entscheiden.

Stimmt die Gemeinde einem (Teil-)Steuererlass nicht zu, sind die Ablehnungsgründe der Gemeinde zu prüfen. Sollten diese nicht relevant sein (z.B. persönliche Ansichten, generell negative Haltung gegenüber einem Steuererlass), entscheidet der Präsident der kantonalen Taxations- und Erlasskommission über einen allfälligen Steuererlass. Der Gemeinde steht es dann frei, gegen einen Entscheid Rekurs zu erheben.

Erfolgt der Gemeindesteuerbezug durch den kantonalen Steuerbezug, sind im Erlass auch die Kirchensteuern und Feuerwehersatzabgabe enthalten.



Sind die vom Erlassgesuch betroffenen Gemeindesteuern, welche durch die Gemeinde direkt bezogen werden, bereits betrieben oder bezahlt, sind diese bei einer Gutheissung des Erlasses bezüglich Staatssteuern nicht mit einzubeziehen. § 139b Abs. 3 StG findet in diesem Fall keine Anwendung; der Gemeinde steht es jedoch frei, hier einen selbständigen Erlass zu gewähren.

### **9.2 Gutheissung infolge Nichterreichen des betriebsrechtlichen Existenzminimums**

Ergibt die BEX-Berechnung einen Überschuss von weniger als CHF 75 im Monat ist ein Erlassgrund gegeben.

Beim Entscheid ist zu berücksichtigen, ob nur unter Berücksichtigung der laufenden Steuern das BEX nicht oder nur knapp gedeckt wird.

### **9.3 Teilgutheissung**

Ergibt die BEX-Berechnung einen Überschuss, welcher jedoch nicht reicht, die vom Erlassgesuch betroffenen Steuerforderungen zu 100 % zu begleichen, ist dieser für 24 Monate (bei Nach- und Strafsteuern 36 Monate) an diese Steuerforderungen zu begleichen. Die berechnete Dividende wird in der Regel anteilmässig an die offenen Forderungen verteilt. Der Teilerlass wird in diesem Fall unter dem Vorbehalt gewährt, dass die Dividendenzahlungen pünktlich und in voller Höhe vorgenommen werden und an die laufenden Steuern die in der Berechnung berücksichtigten Beträge überwiesen werden. Dies geschieht im Hinblick darauf, dass ein Steuererlass zu einer langfristigen und dauernden Sanierung der wirtschaftlichen Lage der steuerpflichtigen Person beitragen soll.

### **9.4 Gutheissung infolge öffentlicher Unterstützung**

Der Gesuchsteller wird von der Sozialhilfe unterstützt, die Dauerhaftigkeit der finanziellen Notlage ist gegeben (in der Regel seit zwei Jahren) und es besteht keine Aussicht auf Besserung der finanziellen Situation in absehbarer Zeit.

### **9.5 Gutheissung infolge nicht gedeckter Todesfallkosten**

Wird die Erbschaft von den Erben angenommen und bestehen nicht gedeckte Todesfallkosten, kann ein Erlass gewährt werden. Sind jedoch neben den Steuerschulden im Kanton BL noch weitere Schulden (angenommen sind u.a. privilegierte Forderungen, Todesfallkosten, Lebenshaltungskosten wie Miete etc.) vorhanden, ist ein Erlass auszuschliessen. Ein Forderungsverzicht würde in erster Linie nur den übrigen Gläubigern dienen.

## **10. Eröffnung von Erlassentscheiden**

### **10.1 Grundsätzliches**

Die Entscheide werden dem Gesuchsteller in jedem Fall schriftlich eröffnet. Sind vom Erlassverfahren auch Gemeindesteuern betroffen, sind die Gemeinden mittels einer Kopie des Entscheides über den Ausgang des Verfahrens zu informieren.

Dem Steuerbezug BL sind nur Kopien von positiven Erlassentscheiden (Buchhaltung) sowie von Spezialfällen (zuständiger Sachbearbeiter Inkasso) auszuhändigen.

Sämtliche negativen (d.h. nicht dem Antrag entsprechenden) Erlassverfügungen werden per Einschreiben versendet und mit folgender Rechtsmittelbelehrung versehen:

*Gegen diesen Entscheid können der Steuerpflichtige, die kantonale Steuerverwaltung sowie die Gemeinde innert 30 Tagen nach der Zustellung beim kantonalen Steuergericht in Liestal schriftlich Rekurs erheben. Die Begehren sowie die sie begründeten Tatsachen und Beweismittel sind im Rekurs deutlich anzugeben. Das Verfahren vor Steuergericht ist kostenpflichtig.*



## 11. Revisionsverfahren

### 11.1 Revision (Wiedererwägung)

Massgebend für die Beurteilung von Revisionsgesuchen ist § 132 StG. In diesem ist festgehalten, dass ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden kann, wenn:

- erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden;
- die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat;
- wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat.

Im Weiteren ist eine Revision jedoch ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können.

Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens jedoch innert 10 Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids eingereicht werden.

## 12. Zahlungserleichterungen

### 12.1 Abzahlungs- und Stundungsgesuche

Gesuche um Zahlungserleichterungen werden vom Erlasswesen nur geprüft, wenn diese in einem Zusammenhang mit einem Erlassentscheid stehen. Ansonsten sind diese aus Kompetenzgründen an den Geschäftsbereich Steuerbezug weiterzuleiten.

Bei den Abweisungen gemäss Ziffer 6 werden die Abzahlungsmodalitäten direkt mit dem Erlasswesen vereinbart, ebenso gewährt dieses gegebenenfalls eine Stundung bei Abweisung gemäss Ziffer 7.

## 13. Erlass von nicht periodischen Steuern

### 13.1 Kapitaleistungen

Gesuche um Erlass von Steuern auf Kapitaleistungen werden in der Regel abgewiesen, da in diesen Fällen nur selten eine finanzielle Notlage im Sinne des Steuererlasses vorliegt (z.B. die Kapitaleistung muss an die Sozialhilfebehörde abgetreten werden, sie wird für den unmittelbaren Lebensbedarf benötigt).

### 13.2 Grundstückgewinn- / Handänderungssteuern

#### 13.2.1 Grundsätzliches

Eine Vernehmlassung durch die Gemeinde muss bei einem Gesuch um Erlass der Immobiliensteuern nicht eingefordert werden, weil die Gemeinde keinen Anteil an diesen Steuern hat.

Der Leiter des Geschäftsbereiches Steuerbezug erhält eine Kopie des Entscheides. Bei einer allfälligen Gutheissung ist eine zusätzliche Kopie an die Buchhaltung des Steuerbezuges zu übergeben.

#### 13.2.2 Grundsätzliche Abweisung

Gesuche um Erlass von Immobiliensteuern, welche vom Veräusserer gestellt werden, müssen grundsätzlich abgewiesen werden, da für die Immobiliensteuern ein gesetzliches Grundpfandrecht besteht und somit die kantonale Steuerverwaltung die Möglichkeit hat, dieses innert Frist geltend zu machen. Aufgrund der Tatsache, dass letztendlich das veräusserte Grundstück für die Immobiliensteuern haftet, können keine ordentlichen Erlassgründe berücksichtigt werden. Im Weiteren ist zu berücksichtigen, dass in den Kaufverträgen in aller Regel erwähnt ist, dass der Käufer mit der Forderung belangt werden kann, falls der Verkäufer seine Steuern nicht bezahlt. Es ist deshalb wichtig, dass der Käufer sich vor Vertragsabschluss absichert, dass die Steuern vom Verkäufer tatsächlich bezahlt oder sichergestellt werden.



### 13.2.3 Gutheissung in besonderen Fällen

Es kann unter Umständen als unbillige Härte betrachtet werden, wenn der Verkäufer plötzlich und unverhofft in Konkurs gerät und es für den Käufer bei Vertragsabschluss nicht erkennbar war, dass der Verkäufer in finanziellen Schwierigkeiten steckt.

## 13.3 Erbschafts- und Schenkungssteuern

### 13.3.1 Grundsätzliches

Eine Vernehmlassung durch die Gemeinde muss bei einem Gesuch um Erlass der Erbschafts- und Schenkungssteuern nicht eingefordert werden, weil die Gemeinde keinen Anteil an diesen Steuern hat.

Der Leiter des Geschäftsbereiches Steuerbezug erhält eine Kopie des Entscheides. Bei einer allfälligen Gutheissung ist eine zusätzliche Kopie an die Buchhaltung des Steuerbezuges zu übergeben.

### 13.3.2 Abweisung als Regelfall

Gesuche um Erlass von Erbschaftssteuern werden grundsätzlich immer abgewiesen, da diese nur aufgrund von Aktiven anfallen und daher keine Notlage im Sinne von § 139b StG erkannt werden kann. Im Notfall muss das Erbgut / Geschenk veräussert werden oder zumindest ein Teil davon. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass die Erben in einer Erbengemeinschaft und die schenkende Person solidarisch haften. Bei Zahlungsunfähigkeit eines Erben bzw. Beschenkten kann daher auch auf die anderen Erben bzw. auf den Schenkenden zurückgegriffen werden. Ein Erlass würde deshalb grundsätzlich die gesetzlich vorgesehene Solidarhaftung umgehen.

### 13.3.3 Gutheissung als Ausnahme in besonderen Fällen

Wenn das Erbgut nicht veräusserbar ist und die wirtschaftliche Situation des Erben als schlecht beurteilt werden muss, kann in Ausnahmefällen ein Erlass gesprochen werden.

## 13.4 Quellensteuern

### 13.4.1 Grundsätzliches

Bei den Erlassgesuchen betreffend die Quellensteuern ist zu unterscheiden zwischen:

- Rückerstattung der vom Arbeitgeber bereits abgerechneten und bezahlten Steuern;
- Erlass der vom Arbeitgeber nicht abgerechneten und deshalb vom Arbeitnehmer geschuldeten Forderungen (QA).

Bei einem Gesuch um Erlass der Quellensteuern muss keine Vernehmlassung bei der Gemeinde eingeholt werden, wenn das Gesuch vom Sozialdienst der Gemeinde gestellt wird, oder wenn der Quellensteuerbetrag insgesamt unter CHF 700 liegt. Ansonsten ist eine Vernehmlassung notwendig, da ein Erlass bzw. Rückerstattung auch den Gemeindeanteil (30 %) betrifft.

### 13.4.2 Rückerstattung

Gemäss § 7 Abs. 2 der Verordnung zur Quellensteuer BL sind Gesuche um Rückerstattung bis spätestens Ende März des auf die Fälligkeit der Steuer folgenden Kalenderjahres einzureichen. Trifft das Gesuch verspätet ein, ist auf dieses nicht mehr einzutreten.

Da in diesen Fällen die Steuerforderung bereits bezahlt ist, handelt es sich bei den diesbezüglichen Erlassgesuchen im eigentlichen Sinne um Rückerstattungs-gesuche, so dass die vorgenannte Bestimmung praxisgemäss auch für das Erlasswesen Anwendung findet (Analogie).

Falls die Rückerstattung nicht an den Pflichtigen selber erfolgen soll, ist zwingend eine Abtretungserklärung vorzulegen.

Wird der Pflichtige von der Sozialhilfe unterstützt, ist ohne weitere Überprüfung des Gesuches davon auszugehen, dass der Pflichtige auf dem BEX lebt und somit diese Erlassvoraussetzung erfüllt ist – es sei denn, aus den Berechnungsblättern der Quellensteuer entstehen Zweifel über die finanzielle Notlage. Selbstverständlich erfolgt eine Rückerstattung der Beträge nur auf jene Monate, in welcher der Pflichtige von der Sozialhilfe unterstützt wurde. Deshalb ist in diesem Fall hier auch die Situation im Abrechnungsjahr massge-



bend. Im Weiteren können nur die Beträge zurückerstattet werden, die der Arbeitgeber mit dem Kanton abgerechnet hat.

Wird der Pflichtige nicht von der Sozialhilfe unterstützt, werden sämtliche Abweisungsgründe geprüft.

#### **13.4.3 Erlass noch offener Quellensteuern**

Für einen Erlass von Quellensteuern gelten die gleichen Voraussetzungen wie für die ordentlichen Steuern. Der Geschäftsbereich Quellensteuer wird über den Eingang des Gesuches informiert, damit dieser eine Mahnsperre setzen kann.

#### **13.4.4 Entscheide**

Der Geschäftsbereich Quellensteuer erhält immer eine Kopie des Entscheides.

#### **Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))**

- ➡ Steuererlass: Steuerrücklagen und Unvorhergesehenes; BStPra 5/2015 257-26



## **139 Nr. 5 Abschreibung von Steuerforderungen**

Die Steuerverwaltung kann unter besonderen Umständen darauf verzichten, weitere Inkassomassnahmen für Restausstände vorzunehmen. Die sogenannte administrative Abschreibung hat rein interne Wirkung, d.h. gegenüber dem Steuerpflichtigen bleibt die Forderung weiterhin bestehen. Sie wird jedoch beim betreffenden Debitor ausgebucht und in der laufenden Rechnung als Verlust erfasst. Administrativ abgeschrieben werden unter anderem Forderungen, die verjährt sind oder für welche ein Pfändungs- oder Konkursverlustschein vorliegt.



## 142 Nr. 1 Rückforderung von Zahlungen für Steuern

### 1. Rückforderung von irrtümlich erfolgten Zahlungen an die Steuerbezugsbehörden

#### 1.1 Gesetzestext

§ 142 StG - Rückforderung:

Die steuerpflichtige Person kann einen von ihr bezahlten Steuerbetrag zurückfordern, wenn sie irrtümlicherweise eine ganz oder teilweise nicht geschuldete Steuer bezahlt hat. Das Gleiche gilt für nicht geschuldete Zinsen, Bussen und Gebühren.

Zurückgeforderte Beträge werden vom Zeitpunkt der Zahlung an zum Vergütungszinssatz verzinst, wenn seit der Zahlung mehr als 30 Tage vergangen sind.

Das Gesuch um Rückforderung ist innert 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Zahlung geleistet wurde, bei der kantonalen Steuerverwaltung einzureichen. Weist diese das Gesuch ab, stehen der betroffenen Person die gleichen Rechtsmittel zu wie gegen eine Veranlagungsverfügung.

Wird das Rückforderungsgesuch rechtskräftig abgewiesen, hat die gesuchstellende Person die Kosten des Verfahrens zu tragen, wenn sie ein offensichtlich unbegründetes Rückforderungsgesuch eingereicht hat.

#### 1.2 Ausführungstext

Gemäss § 142 Abs. 1 StG können irrtümlich bezahlte, aber nicht oder teilweise nicht geschuldete Steuern zurückgefordert werden. Dasselbe gilt auch für irrtümlich erfolgte Zahlungen für Bussen, Kosten Gebühren u.dgl. an die betreffenden Inkassostellen im Steuerwesen. Das Gesuch um Rückforderung ist innert 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Zahlung geleistet wurde, bei der kantonalen Steuerverwaltung einzureichen (Abs. 3). Die kantonale Steuerverwaltung prüft die Voraussetzungen und heisst das Gesuch gut oder weist es teilweise oder vollumfänglich ab. Gegen den Entscheid stehen dieselben Rechtsmittel wie gegen eine Veranlagungsverfügung offen, also Einsprache, Rekurs und Beschwerde (Abs. 3). Die Verfahrenskosten trägt die gesuchstellende Person aber nur, wenn sie ein offensichtlich unbegründetes Rückforderungsgesuch eingereicht hat (Abs. 4).

Die Rückforderung nach Massgabe von § 142 StG ist von der Rückerstattung resp. Verrechnung zuviel bezahlter Steuern auf Grund von § 141 StG abzugrenzen. Erstgenannte betrifft **nicht geschuldete** Steuern. Bei der Rückerstattung handelt es sich hingegen um **geschuldete und definitiv** veranlagte Steuern, die durch nachträgliche Verfügung reduziert werden oder gänzlich wegfallen. In solchen Fällen erfolgt die Rückerstattung oder Verrechnung von Amtes wegen.

Gemäss konstanter Praxis werden bei Fortbestand der Steuerpflicht im Kanton zuviel bezahlte Steuern automatisch auf offene Steuerforderungen der laufenden oder folgenden Steuerjahr gebucht und entsprechend verzinst (Laurenz Schneider/René Merz in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Baselbieter Steuergesetz, § 145 N 2). Eigentlich könnten sie, wenn sie irrtümlich erfolgten, zurückverlangt werden (zum Verhältnis zum Verrechnungsrecht s. nachfolgend). Wenn keine Verrechnungen mit offenen Steuerforderungen möglich sind, z.B. weil die Steuerpflicht im Kanton beendet und alle Steuerforderungen beglichen wurden, muss die Rückerstattung explizit verlangt werden.

Grundsätzlich ist die Steuerverwaltung berechtigt, Rückforderungsguthaben der steuerpflichtigen Person mit Steuerausständen zu **verrechnen**. Das Verrechnen von beidseitig fälligen Forderungen analog den Bestimmungen des CH-Obligationenrecht gilt auch im öffentlichen Recht als allgemeiner Rechtsgrundsatz. Die Einschränkung von Art. 125 Abs. 3 OR betrifft nur die Verrechnungserklärung des Bürgers nicht aber jene des Gemeinwesens. In Bezug auf irrtümliche Zahlung bildet jedoch § 142 StG eine Sondernorm, die das Verrechnungsrecht einschränkt. Wegen des Charakters als Ausnahmebestimmung ist deshalb der Begriff der irrtümlichen Zahlung eng bzw. restriktiv auszulegen.

Nicht irrtümlich erfolgen Zahlungen auf Vorausrechnung oder auf provisorische Rechnung dann, wenn sie sich nach Eröffnung der definitiven Veranlagung als zu hoch erweisen. Solche Überzahlungen werden gemäss § 137 StG abgerechnet und an allfällige Restguthaben anderen offenen Steuerforderungen, Zinsen, Bussen und Gebühren angerechnet oder dem Steuerkonto des Folgejahres gutgeschrieben (§ 137 Abs. 3



StG). Nur wenn keine Steuerpflicht und keine offenen Steuerforderungen mehr bestehen, erfolgt eine Auszahlung des Restguthabens (§ 137 Abs. 4 StG) von Amtes wegen.

## **2. Rückforderungen nach Art. 86 SchKG**

Im Gegensatz zur früheren Fassung des § 145 StG sind in § 142 StG Rückforderungen, welche die Voraussetzungen von Art. 86 SchKG erfüllen, nicht mehr erwähnt. Die Grundlage für derartige Rückforderungen liegt im Schuldbetreibungs- und Konkursrecht. Mit der Rückforderungsklage kann ein Schuldner, welcher unter dem Druck des Betreibungsverfahrens einen Betrag hat bezahlen müssen, den er in Wirklichkeit nicht schuldet, sein Geld zurückholen (Art. 86 SchKG). Die Rückforderungsklage ist dann quasi der letzte Strohhalm. Es handelt sich hierbei um einen ordentlichen Prozess. Für Steuerforderungen kommen daher die betreffenden Verwaltungsverfahren zur Anwendung.



## 144 Nr. 1 Arrest

### 1. Allgemeines

§ 144 StG lautet:

- Die Sicherstellungsverfügung gilt als Arrestbefehl nach Artikel 274 des Bundesgesetzes über Schuldbetreibung und Konkurs. Der Arrest wird durch das zuständige Betreibungsamt vollzogen.
- Die Einsprache gegen den Arrestbefehl nach Artikel 278 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs ist nicht zulässig.

Entgegen dem vom Gesetzestext erweckten Anschein wird nicht jede Sicherstellungsverfügung als Arrestbefehl eingesetzt. Die Steuerbezugsbehörden haben aber die Möglichkeit, mit der Sicherstellungsverfügung gleichzeitig einen Arrestbefehl zu erlassen. Es muss sich dabei immer um pfändbare Objekte handeln. Die Abgrenzung zwischen «pfändbar» und «nicht pfändbar» ergibt sich aus Art. 92 und 93 SchKG. Die Arrestgegenstände müssen deshalb hinreichend bezeichnet sein - ein sogenannter Sucharrest ist nicht zulässig. Dies betrifft vor allem Bankguthaben und -konti oder Wertschriften.

Der Arrestbefehl wird nicht von den Steuerbehörden, sondern von den Betreibungsbehörden nach den Bestimmungen über die Pfändung gemäss SchKG vollzogen. Unter Vorlage des Arrestbefehls werden die bezeichneten Gegenstände mit Arrest belegt und die Verarrestierung in einer Arresturkunde festgehalten. Die Wirkung des Arrestes ist die, dass der Arrestschuldner über die in der Arresturkunde aufgeführten Gegenstände vom Arrestschuldner nicht mehr verfügen darf.

Weil ein Arrest erwirkt werden kann, bevor eine Forderung gerichtlich festgelegt ist und bevor diese betrieben wird, bildet ein Arrest eine sehr einschneidende Massnahme in die Eigentumsrechte. Deshalb hat der Gläubiger möglichst rasch seine Forderung betreibungsrechtlich geltend zu machen. Er hat bestimmte Fristen, um die sichergestellte Forderung auf dem Wege der Schuldbetreibung durchzusetzen, andernfalls der Arrest dahinfällt. Diesen Vorgang nennt man Arrestprosequierung, welcher in Art. 278 SchKG geregelt ist. Dabei wird für die Prosequierungshandlung unterschieden, ob vor Arrest Betreibung eingeleitet worden ist oder nicht.

### 2. Sicherung der Steuer

#### 2.1 Sicherstellung und Voraussetzungen

Für die Staats- und Gemeindesteuern ist Sicherstellung aufgrund von § 143 StG möglich, für die direkte Bundessteuer aufgrund von Art. 169 DBG. Die Sicherstellung kann verlangt werden, wenn die steuerpflichtige Person keinen Wohnsitz in der Schweiz hat (z.B. Hotelaufenthalter, Zirkusleute, ausländische Personen mit Liegenschaften oder Betriebsstätten) oder die Bezahlung der von ihr geschuldeten Steuer als gefährdet erscheint (z.B. aufgrund Vorbereitungen zur Abreise, Fluchtgefahr, Beiseiteschaffen oder Veräussern von Vermögenswerten, verschwenderische Lebensführung, umfassende Schenkungen an Familienmitglieder, Nach- und Strafsteuerverfahren, usw.).

#### 2.2 Zuständigkeit

Zuständig für die Anordnung von Sicherstellungsverfügungen zur Sicherung kommunaler und kantonaler Steuerforderungen sowie der direkten Bundessteuer ist die Bezugsbehörde oder die Steuerverwaltung (§ 143 Abs. 1 StG bzw. Art. 169 Abs. 1 DBG).

#### 2.3 Sicherbare Steuern; Vorgehen

Liegen die in § 143 Abs. 1 StG bzw. Art. 169 Abs. 1 DBG genannten Voraussetzungen vor, kann die Bezugsbehörde von der steuerpflichtigen Person jederzeit Sicherstellung der bis zum Erlass der Sicherstellungsverfügung geschuldeten Staats- und Gemeinde- sowie direkten Bundessteuern verlangen, d.h. auch vor der rechtskräftigen Festsetzung des Steuerbetrages. Für die Staats- und Gemeindesteuern und für die direkte Bundessteuer ist je eine separate Verfügung zu erstellen. Bei der Umschreibung des Grundes ist darzulegen, weshalb das Inkasso der Steuerforderung als gefährdet erscheint. Die Anforderungen an den Nachweis der Gefährdung sind nicht allzu streng, es genügt die Glaubhaftmachung. Bei bevorstehender Ausreise einer steuerpflichtigen Person aus der Schweiz reicht der Hinweis auf eine Meldung des Arbeitgebers/der Arbeitgeberin, auf die Kündigung der Wohnung, usw.



Die Sicherstellungsverfügung ist sofort vollstreckbar. Die Vollstreckung geschieht auf dem Wege der Betreuung auf Sicherheitsleistung (Art. 38 SchKG). Die Verfügung wird dabei einem vollstreckbaren gerichtlichen Urteil gleichgestellt und ermöglicht gegenüber einem vom Schuldner erhobenen Rechtsvorschlag die definitive Rechtsöffnung gemäss Art. 80 SchKG.

In der Praxis wird die Sicherstellungsverfügung grundsätzlich mit einem Arrest verbunden (siehe nachfolgenden Abschnitt).

### **3. Arrest und Arrestprosequierung (Art. 279 SchKG)**

#### **3.1 Vorgehen beim Arrestvollzug**

Die Sicherstellungsverfügung gilt als Arrestbefehl nach Art. 274 SchKG (§144 Abs. 1 StG und Art. 170 Abs. 1 DBG). Sie kann von der Bezugsbehörde bzw. der kantonalen Steuerverwaltung zusammen mit dem Arrestbefehl ohne weiteres an das für den Vollzug des Arrests zuständige Betreibungsamt am Arrestort (siehe nachfolgenden Abschnitt) eingereicht und damit vollzogen werden. Gegen den Arrestbefehl ist eine Einsprache nicht zulässig (§ 144 Abs. 2 StG bzw. Art. 170 Abs. 2 DBG). Nach erfolgter Arrestlegung hat die Bezugsbehörde unbedingt darauf zu achten, dass sie die zur Aufrechterhaltung des Arrests (Arrestprosequierung) notwendigen Verfahrenshandlungen innert den kurzen gesetzlichen Fristen vornimmt.

#### **3.2 Arrestort**

Je nach Wohnsitz und Vermögenswert ergeben sich verschiedene Arrestorte:

- Steuerpflichtige mit Wohnsitz in der Schweiz: Sachvermögen wie z.B. Liegenschaften, Warenlager, Autos, Safes sind am Ort der gelegenen Sache zu verarrestieren (Art. 272 SchKG). Durch Grundpfandverschreibung sichergestellte Forderungen sind am Liegenschaftsort zu verarrestieren. Forderungen (Bank-/Postkontoguthaben, Debitorenguthaben, Anteile an einfachen Gesellschaften, Konsortien, Erbengemeinschaften usw.) sind am Wohnort der steuerpflichtigen Person zu verarrestieren. Physische Wertpapiere sind grundsätzlich am Aufbewahrungsort zu verarrestieren. Werden die Wertpapiere aber in einem Bank-Sammeldepot verwahrt, gelten sie bezüglich der Arrestorte als Forderungen (Herausgabeanspruch des Arrestschuldners gegenüber der depotführenden Bank), womit sie am Wohnort der steuerpflichtigen Person zu verarrestieren sind. Dasselbe gilt für nicht als Titel ausgegebene Aktien sowie für Bucheffekten gemäss dem Bundesgesetz über Bucheffekten (SR 957.1). Werden körperliche Vermögenswerte und Forderungen verarrestiert, können sich demnach mehrere Arrestorte für dieselbe steuerpflichtige Person ergeben. Diesfalls ist an jedes zuständige Betreibungsamt ein Arrestbefehl, sowie mit einem Doppel der Sicherstellungsverfügung zu senden. Die steuerpflichtige Person wird vom Betreibungsamt über die Arrestnahme in Kenntnis gesetzt.
- Steuerpflichtige ohne Wohnsitz in der Schweiz: körperliche Gegenstände sind jeweils am Ort der gelegenen Sache und Forderungen bei den Drittschuldern - bei Banken grundsätzlich an deren Hauptsitz - zu verarrestieren.

#### **3.3 Erste Arrestprosequierung**

##### **3.3.1 Bei rechtskräftiger Veranlagung bzw. Sicherstellungsverfügung:**

- ➡ Betreuung auf Zahlung oder Sicherheitsleistung innert 10 Tagen

Ist im Zeitpunkt der Einreichung der Sicherstellungsverfügung sowie des Arrestbefehls an das Betreibungsamt die Steuerveranlagung oder die Sicherstellungsverfügung bereits rechtskräftig, so ist gleichzeitig die Betreuung einzuleiten, spätestens aber innert 10 Tagen nach Zustellung der Arresturkunde (bei mehreren Arrestbefehlen an verschiedene Betreibungsämter beginnt die 10-Tage-Frist erst nach Zustellung aller Arresturkunden zu laufen). Bei rechtskräftiger Veranlagung ist Betreuung auf Zahlung, bei rechtskräftiger Sicherstellungsverfügung Betreuung auf Sicherheitsleistung (mit ausdrücklichem Vermerk «auf Sicherheitsleistung») anzuheben.

##### **3.3.2 Ohne rechtskräftige Veranlagung bzw. Sicherstellungsverfügung:**

- ➡ Abwarten Rechtskraft, danach Betreuung auf Zahlung oder Sicherheitsleistung innert 10 Tagen



Liegt bei der Einreichung der Sicherstellungsverfügung sowie des Arrestbefehls an das Betreibungsamt weder eine rechtskräftige Veranlagung noch eine rechtskräftige Sicherstellungsverfügung vor, so ist ungeachtet der Zustellung der Arresturkunde mit der Einleitung der Betreibung zuzuwarten, bis entweder die Sicherstellungsverfügung oder die Veranlagung rechtskräftig wird.

Wird die Sicherstellungsverfügung zuerst rechtskräftig, so ist innerhalb von 10 Tagen nach deren Rechtskraft die Betreibung auf Sicherheitsleistung einzuleiten.

Wird dagegen die Veranlagung zuerst rechtskräftig, so ist innert 10 Tagen nach deren Rechtskraft die Betreibung auf Zahlung anzuheben.

Eine Betreibung auf Sicherheitsleistung muss unbedingt den Vermerk «auf Sicherheitsleistung» enthalten.

### **3.4 Zweite Arrestprosequierung**

#### **3.4.1 Falls Rechtsvorschlag erhoben wird:**

- ➔ Rechtsöffnungsgesuch innert 10 Tagen

Wird gegen den Zahlungsbefehl Rechtsvorschlag erhoben, so ist sowohl in der Betreibung auf Zahlung wie auch in der Betreibung auf Sicherheitsleistung innert 10 Tagen nach Zustellung des Gläubigerdoppels des Zahlungsbefehls gestützt auf die rechtskräftige Veranlagung bzw. auf die rechtskräftige Sicherstellungsverfügung die definitive Rechtsöffnung zu verlangen.

#### **3.4.2 Falls kein Rechtsvorschlag erhoben:**

- ➔ Fortsetzungsbegehren innert 20 Tagen

Hat der Schuldner keinen Rechtsvorschlag erhoben, ist das Fortsetzungsbegehren innert 20 Tagen nach Zustellung des Gläubigerdoppels des Zahlungsbefehls zu stellen.

### **3.5 Dritte Arrestprosequierung nach Beseitigung Rechtsvorschlag:**

- ➔ Fortsetzungsbegehren innert 20 Tagen

Wurde Rechtsvorschlag erhoben, so ist das Fortsetzungsbegehren innert 20 Tagen nach dessen Beseitigung (=Zeitpunkt des Rechtskrafteintritts des Rechtsöffnungsentscheids) zu stellen.

### **3.6 Verwertungsbegehren**

Schliesslich ist nach der Zustellung der Pfändungsurkunde durch das Betreibungsamt so rasch wie möglich das Verwertungsbegehren zu stellen, wobei die Fristen gemäss Art. 116 SchKG, die mit dem Tag der Pfändung zu laufen beginnen, in jedem Fall einzuhalten sind (bewegliches Vermögen, Forderungen: frühestens 1 Monat, spätestens 1 Jahr nach Pfändung; Grundstücke: frühestens 6 Monate, spätestens 2 Jahre nach Pfändung; gepfändeter nicht abgelieferter Lohn: innert 15 Monate nach Pfändung).

Bei einer Betreibung auf Sicherheitsleistung wird der Verwertungserlös vom Betreibungsamt auf den Namen des Schuldners, jedoch mit Pfandrecht der Bezugsbehörde, bei einer Bank hinterlegt. Mit der Hinterlegung ist die Betreibung auf Sicherheitsleistung abgeschlossen. Gibt der Schuldner nach Rechtskraft der Veranlagung den als Pfand hinterlegten Betrag nicht zur Deckung der Steuerforderungen frei, muss noch eine Betreibung auf Pfandverwertung (Art. 151 ff. SchKG) durchgeführt werden.

### **Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))**

- ➔ Merkblatt Sicherstellung und Arrest



## 146 Nr. 1 Voraussetzungen Nachsteuer

### 1. Voraussetzungen

Eine Nachsteuer wird nach § 146 StG erhoben, wenn die Veranlagung einer steuerpflichtigen Person zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, weil:

- der zuständigen Steuerbehörde Tatsachen oder Beweismittel bei Erlass der Veranlagungsverfügung oder des Beschwerdeentscheides nicht bekannt waren oder
- durch ein Verbrechen oder Vergehen auf die Tätigkeit der Steuerbehörde eingewirkt wurde.

In diesem Fall wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Der Zinsenlauf für die Staatssteuer beginnt jeweils mit dem Fälligkeitsdatum des jeweiligen Jahres (30. September) zu laufen, für das eine Nachsteuer erhoben wird. Einige Gemeinden haben für die Gemeindesteuern den gleichen Fälligkeitstermin und somit den gleichen Beginn des Zinsenlaufs. Es hat jedoch auch noch Gemeinden, die andere Fälligkeitstermine für die Gemeindesteuern vorsehen. Die Gemeinden, die den Bezug selber vornehmen, berechnen die Nachsteuern auf die Gemeindesteuern und den Verzugszins selber (bei den Bezugsgemeinden werden sie intern vom Steuerbezug erstellt). Die unterschiedlichen Fälligkeitstermine bei der Berechnung der Verzugszinsen auf die Gemeindenachsteuern werden entsprechend berücksichtigt.

Die eingangs erwähnten Tatsachen müssen für die steuerliche Beurteilung erheblich sein. Es kann sich z.B. um eine Erbschaft handeln, von welcher die steuerpflichtige Person erst nach erfolgter Veranlagung Kenntnis erhält. Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzwidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt wurde, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Die Veranlagungsbehörde darf annehmen, dass die steuerpflichtige Person vollständig und richtig deklariert sowie wahrheitsgemäss Auskunft erteilt. Eine Pflicht zur ergänzenden Untersuchung besteht nur dann, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind («in die Augen springen»). Weist die Steuererklärung zwar erkennbare Mängel auf, sind diese aber nicht geradezu offensichtlich, so führt das nicht dazu, dass hiermit zusammenhängende Tatsachen oder Beweismittel als den Behörden schon im Veranlagungszeitpunkt bekannt fingiert werden bzw. dass sich die Behörden ein entsprechendes Wissen anrechnen lassen müssten (BGE 2C\_26/2007, Erw. 3.2.2 m.w.H.).

#### Beispiel:

Die X-GmbH richtet ihrem Stammanteilsinhaber eine geldwerte Leistung aus, indem sie ihm Pauschalspesen von CHF 15'000 vergütet. Im Lohnausweis ist nur angekreuzt, dass effektive Spesen vergütet wurden. Herr X wurde gemäss Selbstdeklaration veranlagt, die Veranlagung erwächst am 22. Mai 2014 in Rechtskraft. Der Geschäftsbereich JP rechnet bei der Veranlagung der GmbH eine geldwerte Leistung von CHF 15'000 auf. Die Plausibilisierung erfolgt am 15. April 2014. Erst am 24. Juni 2014 ergeht eine Meldung z.H. des Dossiers des Stammanteilsinhabers.

Bei der Veranlagung des Stammanteilsinhabers war dem Veranlagenden die geldwerte Leistung nicht bekannt. Die Meldung hierüber bildet eine neue Tatsache. Anders verhielte es sich, wenn im Lohnausweis die pauschale Spesenvergütung mit Betrag genannt gewesen wäre.

### 2. Bewertung

Hat der Steuerpflichtige seine Steuererklärung vollständig und genau ausgefüllt und wurde die Bewertung einzelner Bestandteile von der Steuerbehörde anerkannt, kann keine Nachsteuer erhoben werden (§ 146 Abs. 1 StG letzter Satz). In einem solchen Fall liegt nämlich keine neue Tatsache vor. Hat eine steuerpflichtige Person z.B. Angaben über den Wert eines Vermögensgegenstandes oder die Höhe einer geschäftsmässig begründeten Abschreibung gemacht, hat sie ein subjektives Werturteil abgegeben. Später kann eine solche Veranlagung nur dann erneut überprüft und korrigiert werden, wenn sich herausstellt, dass die steuerpflichtige Person unrichtige oder unvollständige Angaben über die Grundlagen der Bewertung gemacht hatte.

### 3. Verjährung

Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung fälschlicherweise unterblieben oder unvollständig ausgefallen ist. Es handelt sich dabei um eine Verwirkungsfrist, die nur durch rechtzeitiges Einleiten des Verfahrens gewahrt werden kann.



Fünfzehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sich die Nachsteuer bezieht, muss das Nachsteuerverfahren abgeschlossen sein. Auch dies ist eine Verwirkungsfrist. Dies bedeutet, dass das Recht, ein Nachsteuerverfahren durchzuführen, allein aufgrund des Zeitablaufs seit der massgebenden Steuerperiode verwirkt. Eine Unterbrechung dieser Frist - anders als die Verjährung nach § 147 StG - kann nicht durch ganz bestimmte Handlungen unterbrochen und verlängert werden.

Wenn also ein Nachsteuerverfahren im Jahre 2014 für die Steuerperiode 2004 eingeleitet wird, dann verwirkt das Recht, die Nachsteuer festzusetzen im Jahre 2019.

Für den Bezug und die Verjährung der Nachsteuerforderung gelten die allgemeinen Bestimmungen (§ 147 StG).

#### **4. Zusammenhang zwischen Aufrechnung und Abzug**

Im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens wird die Veranlagung für die Nachsteuerperiode nicht nochmals vollständig geöffnet. Das Nachsteuerverfahren beschränkt sich auf die aufzurechnenden Faktoren, wobei damit unmittelbar zusammenhängende Abzüge («direkter Konnex») berücksichtigt werden. Erfolgt zum Beispiel in einem Nachsteuerverfahren eine Aufrechnung von Einkommen aus unselbständigem Nebenerwerb, so sind auch die damit direkt zusammenhängenden Berufsauslagen (Fahrkosten, Mehrkosten Verpflegung, übrige Berufskosten) zu berücksichtigen. Dasselbe gilt bei der Aufrechnung von Wertschriftenvermögen, wo die Bankspesen und Vermögensverwaltungskosten als Abzug in die Nachsteuerberechnungen einfließen.

#### **5. Hinweis auf späteres Strafsteuerverfahren**

Wenn bei Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung weder eingeleitet wird, noch hängig ist, noch von vornherein ausgeschlossen werden kann, wird die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines solchen Strafverfahrens aufmerksam gemacht. Der Hinweis erfolgt mit der Einleitung des Nachsteuerverfahrens.

#### **6. Inhalt und Form**

Das Schreiben über die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nennt die von diesem betroffenen Steuerperioden (maximal 10 Steuerperioden ab Einleitung) und kurz die Gründe für die Einleitung.

Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens erfolgt schriftlich. Da das Recht, ein Verfahren einzuleiten, verwirkt, ist sie in aller Regel durch eingeschriebenen Brief vorzunehmen. Die Einleitungsverfügung geht an die steuerpflichtige Person. Auch wenn die steuerpflichtige Person für das ordentliche Veranlagungsverfahren einen Vertreter hat, geht die Einleitung immer eingeschrieben an den Steuerpflichtigen.

Wird ein Verfahren vom Bereich Revisorat vor Ort beim Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter bzw. Treuhänder eröffnet, erfolgt die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens mittels Revers, welcher vom Steuerpflichtigen oder auch vom Vertreter bzw. Treuhänder zu unterzeichnen ist. Eine Kopie des Revers wird dem Revisionsbericht beigelegt.

Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ist kein selbständig anfechtbarer Zwischenentscheid. Der Steuerpflichtige hat keine Möglichkeit, gegen die Eröffnung des Verfahrens ein Rechtsmittel (Einsprache) zu erheben.

Mit der Eröffnung des Nachsteuerverfahrens wird – falls ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung weder eingeleitet wird, noch hängig ist, noch von vornherein ausgeschlossen werden kann - die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines solchen Strafverfahrens aufmerksam gemacht (§ 164 Abs. 4 StG).

#### **7. Steuerhinterziehung**

Häufig ist neben der Nachsteuer eine Busse wegen Steuerhinterziehung zu erheben. In solchen Fällen gilt die Eröffnung der Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung (oder wegen Steuervergehens) zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens. Dies hat zur Folge, dass auch die Einleitung des Nachsteuerverfahrens zusammen mit der Einleitung des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf jeden Fall an die betroffene Person geht. Grundsätzlich werden Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren gleichzeitig eröffnet und durchgeführt.



## **8. Getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten**

Wird ein Nachsteuerverfahren für Steuerperioden eröffnet, bei denen die Ehegatten noch zusammen besteuert wurden, dann erfolgt die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens – mit zwei separaten Einschreiben – immer an beide Ehegatten, unabhängig davon, welche Steuerfaktoren im Nachsteuerverfahren aufgerechnet werden müssen (Entscheid des Steuergerichts Basel-Landschaft Nr. 028/2008 vom 14. März 2008).

## **9. Erbinnen und Erben**

Ist ein Verfahren beim Tod einer steuerpflichtigen Person noch nicht eingeleitet oder noch nicht abgeschlossen, wird es gegenüber den Erbinnen und Erben eingeleitet oder fortgesetzt. Es werden sämtliche Erben bzw. Erbinnen in das Verfahren miteinbezogen, wobei von den steuerpflichtigen Erben verlangt werden kann, einen gemeinsamen Erbenvertreter zu bezeichnen (s. § 11 StG).

## **10. Zustellung des Nachsteuerberechnungen mit der Einleitung**

Gleichzeitig mit der Einleitung des Nachsteuerverfahrens werden auch die Nachsteuerberechnungen samt Verzugszinsen zugestellt, wenn die Höhe der nachzubesteuernden Einkommens- und Vermögenswerte bekannt ist. Die steuerpflichtige Person hat damit die Möglichkeit, zu den mutmasslichen Nachsteuern und Verzugszinsen Stellung zu nehmen.

## **11. Aufbewahrung der Steuerakten**

Ist ein Nachsteuerverfahren eingeleitet, sind die entsprechenden Steuerakten bis zum rechtskräftigen Abschluss des Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens im Nach- und Strafsteuerdossier aufzubewahren. Ein Rückschub der Akten erfolgt erst nach rechtskräftigem Abschluss des Nach- und allfälligen Strafsteuerverfahrens.



## 146 Nr. 2 vereinfachtes Nachsteuerverfahren

### 1. Allgemeines

Seit dem 1. Juli 2014 können im Kanton Basel-Landschaft unter bestimmten Voraussetzungen nicht deklarierte Einkommens- und Vermögensbestandteile im Rahmen eines vereinfachten Verfahrens nachbesteuert werden. Das sog. vereinfachte Nachsteuerverfahren wurde aus verfahrensökonomischen Gründen für die Erledigung von Bagatellfällen geschaffen und trägt der objektiven Schwere des Falles Rechnung.

### 2. Voraussetzungen

Das vereinfachte Nachsteuerverfahren kann angewendet werden, wenn in der massgebenden Nachsteuerperiode (Dauer, in der Steuerfaktoren der Besteuerung entzogen worden sind, maximal aber 10 Steuerperioden) hinterzogene Einkünfte oder Vermögenswerte entdeckt werden, die

- a) über die betroffenen Jahre gesamthaft ein Einkommen von CHF 30'000 und/oder gesamthaft ein Vermögen von CHF 600'000 nicht übersteigen  
oder
- b) die hinterzogenen Einkommens- und Vermögensbestandteile durchschnittlich nicht mehr als 5 % des jeweils steuerbaren Einkommens und Vermögens in der massgebenden Nachsteuerperiode betragen.

Die Durchführung des vereinfachten Nachsteuerverfahrens gelangt nur mit schriftlicher Zustimmung der steuerpflichtigen Person zur Anwendung. Diese hat jedoch keinen Anspruch auf die Durchführung des vereinfachten Nachsteuerverfahrens. Sowohl die steuerpflichtige Person als auch die Veranlagungsbehörde können bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung, in der die entdeckten Steuerfaktoren nachbesteuert werden, die Durchführung eines ordentlichen Nach- und Strafsteuerverfahrens beantragen.

### 3. Aufrechnung in der nächsten offenen Veranlagung

Die bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile werden von der zuständigen Veranlagungsbehörde in der nächsten offenen bzw. noch nicht rechtskräftigen Veranlagung mit einem Zuschlag von 50 % aufgerechnet. Mit diesem Zuschlag werden Verzugszinsen und allfällige Bussen pauschal abgegolten. Das Verschulden der steuerpflichtigen Person wird im vereinfachten Nachsteuerverfahren nicht näher untersucht.

### 4. Strafflose Selbstanzeigen und Fälle der vereinfachten Erbennachbesteuerung

Selbstanzeigen und strafflose Selbstanzeigen sowie Fälle der vereinfachten Erbennachbesteuerung werden nicht im vereinfachten Nachsteuerverfahren erledigt, sondern werden wie bis anhin ausschliesslich von der kantonalen Steuerverwaltung bearbeitet.

### 5. Beispiele

Die nachfolgenden zwei Beispiele veranschaulichen das vereinfachte Nachsteuerverfahren gemäss den oben erwähnten Voraussetzungen. Dabei wird davon ausgegangen, dass die Steuerjahre bis zum Steuerjahr 2021 in Rechtskraft erwachsen sind und das Jahr 2022 noch offen ist:



**a) Beispiel 1 gemäss Ziffer 2. Buchstabe a**

(die hinterzogenen Faktoren betragen beim Einkommen maximal CHF 30'000 und beim Vermögen maximal CHF 600'000)

Jahr	Nicht versteuere Werte	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte
		Einkommen	Vermögen	Bundessteuer
2015	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'000	75'000	4'000
2016	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'000	70'000	3'000
2017	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'500	75'000	3'500
2018	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'000	80'000	4'000
2019	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'000	80'000	4'000
2020	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'500	65'000	3'500
2021	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'000	65'000	3'000
Total nicht versteuerte Werte		25'000	510'000	25'000

Die Limiten für das vereinfachte Nachsteuerverfahren werden nicht überschritten. Die Aufrechnung dieser bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile erfolgt in der nächsten offenen Steuerperiode 2022, und zwar wie folgt:

Jahr	Nicht versteuere Werte	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte
		Einkommen	Vermögen	Bundessteuer
Total nicht versteuerte Werte		25'000	510'000	25'000
Zuschlag 50 %		12'500	255'000	12'500
Nachbesteuerung in Steuerperiode 2022		37'500	765'000	37'500



**b) Beispiel 2 gemäss Ziffer 2. Buchstabe b**

(die hinterzogenen Einkommens- und Vermögensbestandteile betragen durchschnittlich nicht mehr als 5 % des steuerbaren Einkommens und Vermögens der massgebenden Nachsteuerperiode)

Jahr	Nicht versteuerte Werte	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte
		Einkommen	Vermögen	Bundessteuer
2015	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'400	70'000	3'400
2016	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'900	75'000	3'900
2017	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'900	75'000	4'900
2018	Nebenerwerb und Bankguthaben	6'500	80'000	6'500
2019	Nebenerwerb und Bankguthaben	6'500	80'000	6'500
2020	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'900	70'000	4'900
2021	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'900	70'000	4'900
Total nicht versteuerte Werte		35'000	520'000	35'000

Die Limiten für das vereinfachte Nachsteuerverfahren sind nur in Bezug auf das Vermögen eingehalten, nicht jedoch beim Einkommen (Einkommen > CHF 30'000). Da das bisher nicht deklarierte Einkommen der Jahre 2015 bis 2021 aber nicht mehr als 5 % des durchschnittlichen steuerbaren Einkommens in diesem Zeitraum ausmacht (CHF 110'000 gemäss nachfolgender Tabelle), kann hier das vereinfachte Nachsteuerverfahren trotzdem durchgeführt werden.

	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte
	Einkommen		Bundessteuer
Durchschnittlich nicht versteuerte Werte 2015 bis 2021	5'000		5'000
Durchschnittliches steuerbares Einkommen 2015 bis 2013 (Annahme)	110'500		110'500

Die Aufrechnung dieser bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile erfolgt in der nächsten offenen Steuerperiode 2022 wie folgt:



Jahr	Nicht versteuerte Werte	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte
		Einkommen	Vermögen	Bundessteuer
	Total nicht versteuerte Werte	35'000	520'000	35'000
	Zuschlag 50 %	17'500	260'000	17'500
	Nachbesteuerung in Steuerperiode 2022	52'500	780'000	52'500

## 6. Geldwerte Leistungen aus qualifizierter Beteiligung

Bei den Staatssteuern werden geldwerte Leistungen aus qualifizierter Beteiligung mit einer Quote von 60 % besteuert. Diese Regelung ist seit 1.1.2020 in Kraft (SV 17; § 27<sup>quater</sup> StG). Bei den direkten Bundessteuern beträgt die Teilbesteuerungsquote 70 % seit 1.1.2020. Zuvor betrug sie ebenfalls 60 %.

Bei der Nachbesteuerung ergeben sich der steuerbare Ertrag aus qualifizierter Beteiligung und der Zuschlag aus der rechnerischen Anwendung den genannten Teilbesteuerungsquoten.

Beispiel: Aktionär A hat 100 % an der A-AG. Bei der A-AG wurden für das Jahr 2020 geldwerte Leistungen von CHF 20'000 aufgerechnet. A hat im Veranlagungsverfahren 2021 der vereinfachten Nachbesteuerung der geldwerten Leistung (2020 war bei Eingang der Meldung bereits rechtskräftig veranlagt) zugestimmt. Somit sind der nachzubesteuernde Ertrag und der Zuschlag für die Staats- und Bundessteuer wie folgt zu ermitteln:

Staat:  $\text{CHF } 20'000 \times 0.6 = \text{CHF } 12'000 + 50 \% \text{ davon (CHF } 6'000) = \text{CHF } 18'000$

Bund:  $\text{CHF } 20'000 \times 0.7 = \text{CHF } 14'000 + 50 \% \text{ davon (CHF } 7'000) = \text{CHF } 21'000$

## Anhang Mustertext Zustimmung



Steuerverwaltung Kanton  
Basel-Landschaft  
Rheinstrasse 33  
Postfach  
4410 Liestal

## MUSTER Schreiben Zustimmung

Person-Id. xxx'xxx / Ort  
Reg. Nr. xxx-xx-xxxxx

Betrifft: xxxx xxxxx

### Zustimmung zum vereinfachten Nachsteuerverfahren (Direkte Bundessteuer / Staats- und Gemeindesteuer)

<b>Betroffenes Steuerjahr:</b>	
<b>Aufrechnung Einkommen CHF:</b>	
<b>Aufrechnung Vermögen CHF:</b>	

Hiermit stimme ich zu, dass die oben aufgeführten Einkommens- und/oder Vermögensbestandteile in der nächsten offenen Veranlagung mit einem **Zuschlag von 50 %** (als pauschale Abgeltung von Verzugszinsen und allfälligen Bussen) aufgerechnet werden. Ein formelles Nach- und Strafsteuerverfahren für das betroffene Steuerjahr wird nicht durchgeführt.

Das vereinfachte Nachsteuerverfahren tritt an die Stelle eines formellen Nach- und Strafsteuerverfahrens. Die steuerpflichtige Person kann jederzeit (vor Eintritt der Rechtskraft der ordentlichen Veranlagung) die Durchführung eines ordentlichen Nach- und Strafsteuerverfahrens verlangen. Wünscht sie die Durchführung eines ordentlichen Nach- und Strafsteuerverfahrens, so ist dies schriftlich der zuständigen Veranlagungsbehörde mitzuteilen.

Mit der Unterzeichnung dieser Zustimmungserklärung verzichte ich auf die Verjährungseinrede bezüglich des nachzubesteuernden Steuerjahres.

Ort	Datum	Unterschrift Person 1
Ort	Datum	Unterschrift Person 2

Kopie an:  
Steuerverwaltung Kanton Basel-Landschaft, Nach- und Strafsteuer, Rheinstrasse 33, Postfach,  
4410 Liestal



## 146 Nr. 5 Vereinfachte Nachbesteuerung von Erbinnen und Erben

### 1. Zweck und Geltungsbereich

Die vereinfachte Nachbesteuerung von Erben betrifft Steuern, die vom Erblasser geschuldet gewesen wären. Die Vereinfachung besteht darin, dass die Nachsteuerperiode von 10 auf 3 Jahre verkürzt wird.

Gemäss § 146<sup>bis</sup> Abs. 1 StG haben alle Erben unabhängig voneinander unter gewissen Voraussetzungen (s. Abs. 1 lit. a-c) Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung der von der Erblasserin oder vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Einkommen und Vermögen. Die Nachsteuer wird für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden berechnet und samt Verzugszins nachgefordert (Abs. 2).

Mit der vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen bezweckt der Gesetzgeber, die Motivation zur Offenlegung bisher nicht deklarerter Einkünfte und Vermögenswerte zu fördern, und damit die Steuereinnahmen zu erhöhen. Um in den Genuss der vereinfachten Nachbesteuerung zu kommen, müssen gewisse Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein (Abs. 1 lit. a-c und Ziffern 3-6 unten):

- die Hinterziehung darf keiner Steuerbehörde bekannt sein;
- die Erben bzw. Erbinnen müssen die Steuerverwaltung bei der Festsetzung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommensteile vorbehaltlos unterstützen;
- zudem müssen sich die Erben bzw. Erbinnen ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen.

Die vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen ist ausgeschlossen, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird (Abs. 3).

### 2. Steuerfaktoren des Erblassers und des überlebenden Ehegatten

Die Privilegierung gilt nur für die von der Erblasserin oder vom Erblasser hinterzogenen Vermögens- und Einkommensbestandteile. Hat nur der überlebende Ehegatte eigene Faktoren hinterzogen, ist eine ordentliche, d.h. maximale 10-jährige Nachbesteuerung vorzunehmen.

Haben sowohl der verstorbene wie auch der hinterbliebene Ehegatte je eigene Faktoren nicht korrekt deklariert, wird betreffend der vom verstorbenen Ehegatten hinterzogenen Faktoren die vereinfachte 3-jährige Nachbesteuerung vorgenommen und betreffend der vom überlebenden Ehegatten hinterzogenen Faktoren die ordentliche 10-jährige Nachbesteuerung.

Wenn nennenswerte Vermögenswerte im Mit- oder Gesamteigentum der Ehegatten sind, sind diese ohne Nachweis anderer Quoten hälftig aufzuteilen. Sind die vom überlebenden Ehegatten hinterzogenen Faktoren in absoluten Zahlen oder im Verhältnis zu den vom verstorbenen Ehegatten hinterzogenen Faktoren bescheiden, kann die vereinfachte Nacherbenbesteuerung auf allen Faktoren gewährt werden. Der überlebende Ehegatte kann für die von ihm hinterzogenen Faktoren eine Selbstanzeige einreichen. Falls die Bedingungen der straflosen Selbstanzeige erfüllt sind, wird von einer Strafverfolgung, d.h. Bussenerhebung abgesehen.

### 3. Antragssteller/in

Alle Erbinnen und Erben können unabhängig voneinander und allenfalls sogar gegen den Willen der andern Miterbinnen und Miterben die vereinfachte Nachbesteuerung beanspruchen (§ 146<sup>bis</sup> Abs. 1 StG). Sind die Voraussetzungen erfüllt, wird die vereinfachte Nachbesteuerung allen Miterbinnen und Miterben gewährt, auch wenn nur eine Erbin oder ein Erbe sie verlangt hat. Dasselbe gilt, wenn eine mit der Willensvollstreckung oder Erbschaftsverwaltung beauftragte Person die vereinfachte Nachbesteuerung verlangt (Abs. 4).

### 4. Hinterziehung darf keiner Steuerbehörde bekannt sein

Kein Recht auf eine vereinfachte Nachbesteuerung besteht nach § 146<sup>bis</sup> Abs. 1 lit. a StG, wenn die von der Erblasserin oder vom Erblasser verursachte Unterbesteuerung im Moment des Todesfalles bereits einer kommunalen, kantonalen oder eidgenössischen Steuerbehörde bekannt ist. Wenn beispielsweise die steuerpflichtige Person zu Lebzeiten eine Selbstanzeige eingereicht hat, aber vor deren rechtskräftigen Erledigung stirbt, ist die ordentliche, d.h. 10-jährige Nachbesteuerung vorzunehmen. Dasselbe gilt, wenn zum Beispiel die eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, zu Lebzeiten ein Verfahren



wegen Hinterziehung der Mehrwertsteuer eingeleitet hat, jedoch der kantonalen Steuerverwaltung die Meldung erst nach dem Tod der steuerpflichtigen Person zustellt. Um von der vereinfachten Erbnachbesteuerung profitieren zu können, darf die Steuerhinterziehung vor dem Tod der steuerpflichtigen Person keiner Behörde bekannt sein, d.h. die Steuerhinterziehung darf erst nach dem Tod der steuerpflichtigen Person zum Vorschein kommen.

## 5. Vorbehaltlose Unterstützung bei der Feststellung der Nachsteuer

Die Erbinnen und Erben müssen gemäss § 146<sup>bis</sup> Abs. 1 lit. b StG von sich aus alle bisher nicht deklarierten Faktoren offen legen, soweit ihnen diese bekannt sind. Ausserdem müssen sie die Steuerbehörden vorbehaltlos bei der Aufnahme eines vollständigen und genauen Nachlassinventars unterstützen bzw. von sich aus ein solches einreichen. Von den Steuerbehörden verlangte Unterlagen müssen, soweit möglich, vollständig und fristgerecht eingereicht werden. Entdecken die Erbinnen und Erben nach Abschluss des Inventarverfahrens oder des Nachsteuerverfahrens weitere bisher nicht deklarierte Faktoren, ist die vereinfachte Nachbesteuerung auch auf diesen Werten zu gewähren, sofern die übrigen Bedingungen (Mitwirkung, den Steuerbehörden nicht bekannt, Bezahlung der Nachsteuer) erfüllt werden.

## 6. Ernstliches Bemühen um Bezahlung der Nachsteuer

Die Erbinnen und Erben müssen sich gemäss § 146<sup>bis</sup> Abs. 1 lit. c StG ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen. Dies bedeutet, dass sie, sofern sie die Nachsteuern nicht oder nicht ganz bezahlen können, von sich aus aktiv mit der Steuerbehörde Kontakt aufnehmen und um eine Stundung oder Ratenzahlung ersuchen müssen. Unterlassen sie dies oder wird trotz Zahlungserleichterungen nicht die ganze Schuld beglichen, wird das Nachsteuerverfahren mit Wirkung für alle Erbinnen und Erben nachträglich auf 10 Jahre ausgedehnt.

## 7. Rechtsfolgen

Die Nachsteuer wird nach § 146<sup>bis</sup> Abs. 2 StG für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden berechnet und samt Verzugszins nachgefordert. Auch bei der vereinfachten Nachbesteuerung ist das Nachsteuerverfahren den Erbinnen und Erben schriftlich zu eröffnen. Die Verwirkung richtet sich nach § 147 StG.

### Beispiel:

Die steuerpflichtige Person stirbt am 30. April 2014. Das Steuerjahr 2013 ist noch offen. Nachbesteuert werden die Jahre 2011 bis 2013, wobei das Steuerjahr 2013 im ordentlichen Veranlagungsverfahren erledigt wird.

## 8. Übergangsrecht

Die Bestimmungen über die vereinfachte Nachbesteuerung von Erbinnen und Erben sind auf alle Todesfälle ab dem 1. Januar 2010 anwendbar. Bei Personen, welche vor 2010 gestorben sind, sind Nachsteuern somit nach altem Recht zu erheben, also immer für maximal 10 Jahre (§146<sup>bis</sup> Abs. 5 und § 147 StG).

### Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ MB BL zur straflosen Selbstanzeige und zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen (gültig ab 1. Januar 2010)



## 147 Nr. 2 Verjährung

### 1. Steuerforderung, für die kein Verlustschein besteht

Das Recht eine Steuer zu veranlagern, verjährt 5 Jahre, bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung spätestens 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Vorbehalten bleiben die §§ 146 und 166 StG.

Steuerforderungen verjähren 5 Jahre, nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist, bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung jedoch spätestens 10 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Steuern rechtskräftig festgesetzt worden sind.

Die Verjährung beginnt nicht oder steht still:

- während eines Einsprache-, Rekurs-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens;
- solange die Steuerforderung sichergestellt oder eine Zahlungserleichterung gewährt worden ist;
- solange weder die steuerpflichtige noch eine mithaftende Person in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben.

Die Verjährung beginnt neu mit:

- jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird;
- jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch die steuerpflichtige oder eine mithaftende Person;
- der Einreichung eines Erlassgesuches;
- der Einleitung einer Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung oder wegen Steuervergehens.

### 2. Steuerforderung, für welche ein Verlustschein besteht

#### 2.1 Gesetzliche Grundlagen

Eine Verlustscheinforderung verjährt 20 Jahre nach der Ausstellung des Verlustscheines (Art. 149a Abs. 1 SchKG). Für Verlustscheine gilt eine jederzeit unterbrechbare Verjährungsfrist von 20 Jahren (Art. 135 OR). Der Verlustschein verleiht dem Gläubiger das Recht, eine Betreuung oder Nachpfändung zu verlangen (Art. 115 Abs. 3 SchKG). Der Verlustschein bildet einen Arrestgrund (Art. 271 Abs. 5 SchKG).

#### 2.2 Einträge im Verlustscheinregister

Die Ausstellung eines Verlustscheines wird in den Betreibungsregistern eingetragen. Dort wird er Gegenstand des Einsichtsrechts nach Art. 8 SchKG. Einträge im Betreibungsregister werden von staatlichen Stellen, Arbeitgebern, Wohnungsvermietern, Kreditgebern usw. negativ gewertet. Aus diesem Grund werden die Verlustscheine nach Zahlung der vereinbarten Summe (gemäss Abzahlungsvereinbarung) dem zuständigen Betreibungsamt zur Löschung übergeben.

Steuerverlustscheine werden durch das Team der Zentralen Verlustscheinbewirtschaftung, Bächliackerstrasse 2, 4402 Frenkendorf bewirtschaftet (vgl. auch [Merkblatt Verlustscheinbewirtschaftung](#)).



## 148 Nr. 1 Steuervergehen

### 1. Tatbestände

Das Steuergesetz enthält auch Bestimmungen über Steuervergehen, welche nicht in die Zuständigkeit der Steuerbehörde fallen, sondern in diejenige der zuständigen Strafverfolgungsbehörde, d.h. der Staatsanwaltschaft. § 148 Abs. 1 StG regelt den Steuerbetrug und die Veruntreuung von Quellensteuern.

#### a) Steuerbetrug

Der Tatbestand des Steuerbetrugs zeichnet sich dadurch aus, dass der Steuerpflichtige zum Zwecke der Steuerhinterziehung vorsätzlich Urkunden zur Täuschung gebraucht.

Nach der im Schweizerischen Strafgesetzbuch (StGB) enthaltenen Definition sind Urkunden Schriften, die bestimmt und geeignet sind, oder Zeichen, die bestimmt sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen. Die Aufzeichnung auf Bild- und Datenträgern steht der Schriftform gleich, sofern sie demselben Zweck dient (§ 227 StG i.V.m. Art. 110 Abs. 5 StGB). Nach Art. 186 DBG zählen dazu die Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter.

Als Täterin oder Täter kommt nicht nur die steuerpflichtige Person in Frage, sondern jede natürliche Person, welche die objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt, so z.B. der gesetzliche oder vertragliche Vertreter oder die Beauftragte einer steuerpflichtigen Person, Organe oder Angestellte einer juristischen Person. Denkbar ist auch, dass nur die Drittperson, nicht aber die steuerpflichtige Person selbst einen Steuerbetrug begeht.

Anstiftung und Gehilfenschaft sind nach den allgemeinen Regeln von Art. 24 und 25 StGB (i.V.m. § 153 StG) strafbar. Eine Bestrafung der Gehilfen kommt jedoch nur bei Vorsatz in Frage.

#### b) Veruntreuung von Quellensteuern

Der Tatbestand der Veruntreuung von Quellensteuern ist das Pendant zur Hinterziehung von Quellensteuern. Er stellt im Gegensatz zum Steuerbetrug ein Sonderdelikt dar. Teilnahmehandlungen und Versuch sind nach den allgemeinen Bestimmungen des StGB denkbar (§ 153 StG).

### 2. Unterschied zur Steuerhinterziehung

Beim Steuerbetrug wird eine Urkunde zum Zwecke der Steuerhinterziehung vorsätzlich zur Täuschung gebraucht. Entsprechend handelt es sich beim Steuerbetrug um eine Steuerhinterziehung, bei welcher der Täter zusätzlich eine Urkunde vorsätzlich zur Täuschung gebraucht. Anders als die Steuerhinterziehung stellt der Steuerbetrug kein Sonderdelikt dar, sondern gehört zu den gemeinen Delikten, die von irgendwem begangen werden können. Mittäterschaft, Anstiftung und Gehilfenschaft nach StGB sind möglich.

Eine Bestrafung wegen Steuerbetrug und auch wegen Steuerhinterziehung ist möglich. Jedoch ist dem Umstand, dass zwei Strafen ausgefällt werden, in der Strafzumessung Rechnung zu tragen. Dies unabhängig davon, ob die Zweitstrafe für die Steuerhinterziehung oder für den Steuerbetrug ausgesprochen wird (vgl. [151 Nr. 1](#)).

### 3. Zuständigkeit

Das Strafverfahren zur Untersuchung der Steuervergehen richtet sich nach der Strafprozessordnung (SR 312.0). Beurteilt wird daher ein Steuerbetrug von den ordentlichen Strafverfolgungsbehörden (Staatsanwaltschaft bzw. Strafgericht Basel-Landschaft) und nicht durch die kantonale Steuerverwaltung, die lediglich durch eine Strafanzeige, die das Strafverfahren auslöst, daran beteiligt ist.

### 4. Zusammenarbeit zwischen Steuerbehörde und Strafverfolgungsbehörde

Im Hinblick auf das Bundesrecht besteht eine Anzeigepflicht der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, wenn sie vermutet, es sei ein Steuervergehen begangen worden (Art. 188 Abs. 1 DBG). Aufgrund des engen Zusammenhangs zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug besteht auch eine enge Zusammenarbeit in Steuerbetrugsfällen zwischen Steuerbehörde und Strafverfolgungsbehörde. Es ist möglich, dass beide Verfahren parallel laufen, oder aber auch zuerst das eine Verfahren wegen Steuerhinterziehung und danach dasjenige wegen Steuerbetrug (oder auch umgekehrt). Die Strafverfolgungsbehörden haben mehr Zwangsmassnahmen zur Verfügung, wie z.B. Hausdurchsuchungen und Beschlagnahmungen, wes-



halb es in gewissen Fällen sinnvoll ist, die Strafverfolgungsbehörde zur Beschaffung von Unterlagen möglichst früh beizuziehen.

### **5. Verhältnis zur straflosen Selbstanzeige**

Sind die Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige gegeben, erfolgt keine Strafverfolgung wegen Steuervergehen, die zum Zwecke einer Steuerhinterziehung begangen wurden. Dies gilt für natürliche und juristische Personen sowie für Dritte (bei Anstiftung, Helferschaft und Mitwirkung). Im Übrigen vgl. [156 Nr. 1](#).

### **6. Vorgehen bei Verdacht auf Steuerbetrug**

Allfällige Strafanzeigen an die Strafuntersuchungsbehörden erfolgen durch den Teilbereich Nach- und Strafsteuer. Bei Verdacht auf einen Steuerbetrug ist daher der Geschäftsbereich Gemeinden und Einsprachen; Nach- und Strafsteuern, zu kontaktieren.



## 151 Nr. 1 Vollendete Steuerhinterziehung

### 1. Allgemeines

Unter dem Titel der vollendeten Steuerhinterziehung wird gemäss § 151 StG mit Busse bestraft, wer:

- als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Abs. 1);
- als zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtete Person vorsätzlich oder fahrlässig einen Steuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt (Abs. 2);
- vorsätzlich oder fahrlässig eine unrechtmässige Rückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass bewirkt (Abs. 3).

Das Steuergesetz unterscheidet in § 151 StG unter dem Titel der vollendeten Steuerhinterziehung demnach drei Übertretungstatbestände. Tritt beim Gemeinwesen kein Steuerausfall ein, liegt bloss versuchte Steuerhinterziehung vor. Im Übrigen vgl. [152 Nr. 1](#).

Eine Steuerhinterziehung nach § 151 Abs. 1 StG als Handlungsdelikt liegt dann vor, wenn eine steuerpflichtige Person den ungerechtfertigten Steuervorteil durch falsche Angaben erlangt.

Eine Steuerhinterziehung kann allerdings auch als Unterlassungsdelikt ausgeübt werden, wenn eine steuerpflichtige Person z.B. ihre Mitwirkungspflichten missachtet und ihre Steuererklärung oder Belege nicht einreicht.

### 2. Objektiver Tatbestand

#### 2.1 Das strafbare Verhalten

##### 2.1.1 Steuerhinterziehung

Bei einer Steuerhinterziehung nach § 151 Abs. 1 StG bewirkt eine steuerpflichtige Person eine Steuerverkürzung. Dieses Bewirken kann in einem Tun oder in einem Unterlassen bestehen. Die Steuerverkürzung setzt voraus, dass sich ein steuerauslösender Tatbestand verwirklicht, diese Tatsache den Steuerbehörden jedoch pflichtwidriger Weise nicht bekannt gegeben wird.

So wird beispielsweise ein Nebenerwerbseinkommen als Abwart einer Liegenschaft nicht in der Steuerklärung aufgeführt. Eine Steuerhinterziehung geschieht also regelmässig, wenn die steuerpflichtige Person in den Steuerklärungen und den Beilagen dazu keine, unvollständige oder falsche Angaben macht.

Weiss eine Person oder muss sie wissen, dass sie der Steuerpflicht unterliegt und sorgt sie nicht dafür, dass sie eine Steuererklärung erhält (§ 102 Abs. 5 StG), bewirkt sie, dass die Veranlagung zu Unrecht unterbleibt. Dasselbe trifft zu, wenn beispielsweise zu Unrecht eine Streichung aus dem Steuerregister herbeiführt wird, indem mittels falscher Angaben ein fiktiver Wohnsitz mitgeteilt wird.

Zu beachten ist stets, dass die steuerpflichtige Person alles tun muss, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 101 Abs 1 StG).

Nach einer Ermessensveranlagung (§ 106 Abs. 2 StG) kann sich herausstellen, dass die Steuerfaktoren nicht vollständig erfasst worden sind. Hat die steuerpflichtige Person dies gewusst oder hätte sie dies bei gebührender Aufmerksamkeit wissen müssen und hat sie somit die mangelnde steuerliche Erfassung mitverschuldet, ist der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ebenfalls erfüllt.

Keine Verfahrenspflichtverletzung liegt indessen in der unzutreffenden rechtlichen Würdigung einer von der steuerpflichtigen Person deklarierten Tatsache. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die steuerpflichtige Person der Steuerklärung ein Liegenschaftsblatt eines ausländischen Grundstücks beilegt, aber in der falschen Annahme, dass diese Liegenschaft in der Schweiz keine Steuerfolgen hat, sowohl den Eigenmietwert als auch den Vermögenswert der Liegenschaft nicht einträgt.



Dasselbe gilt, wenn die Bewertung einer Tatsache als ungenügend erscheint, beispielsweise da die steuerpflichtige Person den Wert eines Gemäldes zu tief einschätzt. In diesem Fall muss für die Steuerbehörde aus den Umständen erkennbar sein, dass es sich um eine Schätzung handelt, und sie muss mittels hinreichend genauer Beschreibung des Objekts in die Lage versetzt werden, die Bewertung überprüfen zu können. In diesem Sinn erfordert die Vollständigkeit der Steuererklärung auch Angaben zu den Bewertungsgrundlagen für eine Schätzung. Für das Beispiel des Gemäldes wäre die Beilage eines Wertgutachtens sinnvoll.

Auf Grund der Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person ist diese gehalten, eine ungenügende Besteuerung nach Möglichkeit zu verhindern und für sie erkennbar unzutreffende Veranlagungsverfügungen anzufechten. Lässt sie eine solche un widersprochen in Rechtskraft erwachsen, verletzt sie die Pflicht, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Dies gilt auch für Veranlagungen nach pflichtgemäßem Ermessen, falls die steuerpflichtige Person keine Steuererklärung eingereicht hat.

### **2.1.2 Quellensteuerverfähdung**

Das strafbare Verhalten besteht bei der Quellensteuerverfähdung nach § 151 Abs. 2 StG darin, dass die zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtete Person (d. h. die Schuldnerin der steuerbaren Leistung, i. d. R. also die Lohnzahlende Arbeitgeberin) einen Steuerabzug vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder nicht vollständig vornimmt. In der Praxis ist diese Bestimmung kaum relevant.

### **2.1.3 Bezugsverkürzung**

Der Straftatbestand von § 151 Abs. 3 StG nimmt Bezug auf § 139b StG über den Erlass und § 141 StG über die Rückerstattung. Dabei liegt der Unrechtsgehalt darin, dass mittels Vorspiegelung einer in Wirklichkeit nicht vorliegenden Notlage oder eines nicht bestehenden Rückerstattungsgrunds dem Staat Gelder zu Unrecht vorenthalten werden. In der Praxis ist diese Bestimmung ebenfalls kaum relevant.

Nicht mit Strafe bedroht ist zudem das Erwirken einer ungerechtfertigten Zahlungserleichterung – in der Regel eine Stundung oder Ratenzahlungen (§ 139a StG).

## **2.2 Auswirkungen des strafbaren Verhaltens (Steuerverkürzung)**

Bei der vollendeten Steuerhinterziehung im Sinn von § 151 Abs. 1 StG führt das Verhalten der steuerpflichtigen Person dazu, dass die Steuerbehörde über rechtserhebliche Tatsachen (z.B. Wohnsitz, Betriebsstätte, Einkünfte oder Vermögenswerte) keine Kenntnis hat oder über unrichtige oder nur unvollständige Angaben verfügt. Dies führt zum Erfolg des strafbaren Verhaltens, der in einer ungenügenden oder unterbliebenen Veranlagung besteht. Vollendet ist das Delikt beim Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung.

## **2.3 Kausalzusammenhang**

Für das Bestehen der Nachsteuer gemäss § 146 Abs. 1 StG ist vorausgesetzt, dass zwischen der Nichtdeklaration sowie dem Steuerausfall ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Das Verhalten der steuerpflichtigen Person muss nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung geeignet sein, einen Erfolg wie den eingetretenen herbeizuführen oder zumindest zu begünstigen.

Hat die steuerpflichtige Person folglich die ihr für das Veranlagungsverfahren gesetzlich auferlegten Deklarations-, Auskunfts- und Beweispflichten verletzt, wird der adäquate Kausalzusammenhang zur steuerverkürzenden Veranlagung nicht bereits dadurch unterbrochen, dass die Veranlagungsbehörde den Sachverhalt nicht weiter abgeklärt hat.

Anders liegt der Fall, wenn die Unklarheit oder Unvollständigkeit des als erheblich erkennbaren Sachverhalts geradezu in die Augen springen, so dass die unterbliebene Sachverhaltsabklärung als grobe Missachtung der behördlichen Untersuchungspflicht erscheint.

Im Ergebnis ist daraus zu folgern, dass im Rahmen des Nachsteuerverfahrens eine Abwägung vorzunehmen ist, ob das Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person schwerer zu gewichten ist als die fehlerhafte Veranlagungstätigkeit. Nur wenn das Fehlverhalten der Veranlagungsbehörde schwerer zu gewichten ist als dasjenige der steuerpflichtigen Person, ist vom Fehlen neuer Tatsachen oder Beweismittel auszugehen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. Zürich 2016, Art. 151 N. 26 ff.).



Im Gegensatz zum Nachsteuerverfahren ist bei der vollendeten Steuerhinterziehung keine solche Abwägung vorzunehmen. Der Kausalzusammenhang zwischen dem pflichtwidrigen Verhalten der steuerpflichtigen Person und der Steuerverkürzung wird durch das Verhalten der Steuerbehörde nicht unterbrochen. Letztlich wird mit der Steuerhinterziehungsbusse ein pflichtwidriges Verhalten der steuerpflichtigen Person sanktioniert, welche durch ihre fehlerhafte Deklaration geradezu das Risiko einer Steuerhinterziehung eingegangen ist. Die Beurteilung dieses Verhaltens darf nicht davon abhängig sein, wie gut die Veranlagungsbehörde ihre Aufgaben erledigt hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. Zürich 2016, Art. 175 N. 3, 15; siehe auch BStPra Heft 8/2011, S. 349 ff., E. 7.2.2).

### **3. Subjektiver Tatbestand (Verschulden)**

#### **3.1 Allgemeines**

Die vollendete Steuerhinterziehung ist sowohl bei vorsätzlicher als auch bei fahrlässiger Begehung strafbar. Die Bedeutung der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich nach dem allgemeinen Strafrecht, also nach Art. 12 Abs. 2 und 3 StGB.

Das Verschulden gründet auf einem inneren Vorgang bei der steuerpflichtigen Person. Fehlt ein glaubwürdiges Geständnis, muss auf das Verschulden aufgrund von äusseren Tatsachen und Abläufen (Indizien) geschlossen werden.

#### **3.2 Vorsatz**

Vorsätzlich handelt nach Art. 12 Abs. 2 StGB, wer eine Tat mit Wissen und Willen ausführt.

Ist der Wille der steuerpflichtigen Person ausdrücklich und bewusst auf das strafbare Verhalten ausgerichtet, liegt direkter Vorsatz vor. Die direkt vorsätzliche Tatbegehung zielt auf die Tatbestandsverwirklichung hin. Die eventualvorsätzliche Tatbegehung dagegen liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person den als möglich vorausgesehenen Erfolg für den Fall seines Eintritts billigt, sich mit ihm abfindet oder ihn in Kauf nimmt. In diesem Fall sieht die steuerpflichtige Person die Verwirklichung eines Tatbestands zwar nicht mit Gewissheit voraus, hält sie aber doch ernsthaft für möglich und billigt sie.

Für die Folgerung vom Wissen auf den Willen der steuerpflichtigen Person hat das Bundesgericht festgehalten, der Nachweis des Vorsatzes sei erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass die steuerpflichtige Person sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der geäusserten Angaben bewusst war. Es ist davon auszugehen, sie habe eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (BGE 114 Ib 27 E. 3a S. 29 f., mit Hinweisen; BGE 2A.187/2000 vom 3. November 2000, E. 3c).

Es ist das gesamte Deklarationsverhalten zu berücksichtigen. Der allgemeinen Lebenserfahrung folgend ist der auf eine Steuerverkürzung gerichtete Wille etwa dann zu bejahen, wenn jemand auf Grund einer nicht ordnungsgemäss geführten Buchhaltung wissentlich eine unvollständige Steuererklärung einreicht (Roman Sieber, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 175 DBG N 31). Dasselbe gilt, wenn Einkünfte aus einem Nebenerwerb oder einer Provisionsleistung nicht in der Steuererklärung deklariert worden sind.

Wurde für mehrere Steuerjahre keine Steuererklärung eingereicht und erhebt die steuerpflichtige Person anschliessend gegen die offensichtlich falsche, zu tiefe amtliche Einschätzung keine Einsprache, ist das gesamte Verhalten der steuerpflichtigen Person als vorsätzlich zu qualifizieren (Entscheidung Nr. 063/2007 des Steuergerichts BL vom 17. August 2007, E. 5b).

#### **3.3 Fahrlässigkeit**

Nach Art. 12 Abs. 3 StGB begeht ein Delikt fahrlässig, wer die Folge eigenen Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht (unbewusste Fahrlässigkeit) oder darauf nicht Rücksicht genommen hat (bewusste Fahrlässigkeit). Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn die steuerpflichtige Person diejenige Vorsicht nicht beachtet, zu welcher sie nach den Umständen und nach den persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist.



Unbewusst fahrlässig handelt also jene steuerpflichtige Person, welche die strafrechtlich relevante Folge ihres Verhaltens nicht bedenkt. Erkennt sie dagegen diese Gefahr, setzt sich aber darüber hinweg im Vertrauen auf ein Ausbleiben des Erfolgs, handelt sie bewusst fahrlässig. Sie zählt aber darauf, dass der als möglich vorausgesehene, aber nicht gewollte Erfolg nicht eintritt.

Dieses Vertrauen fehlt beim Eventualvorsatz (s. oben Ziffer 3.2). Eventualvorsatz ist umso eher zu bejahen, je höher die erkennbare Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Erfolgs anzusetzen und als je bedeutender die Sorgfaltspflichtverletzung zu würdigen ist. Dies dürfte etwa dann zutreffen, wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr geäusserten Angaben richtig sind.

Die Fahrlässigkeit kann von der leichtesten Unaufmerksamkeit bis hin zur groben Nachlässigkeit reichen. Der Grad der Fahrlässigkeit und somit auch der Grad des Verschuldens spielt bei der Strafzumessung (s. Ziffer 4) eine erhebliche Rolle.

Ein Beispiel von leichter Fahrlässigkeit stellt die versehentliche Nichtdeklaration eines zinslosen Darlehens von insgesamt CHF 50'000 dar, wenn das übrige Wertschriftenvermögen CHF 600'000 beträgt. Bei Geschäften mit Wertpapieren ist es dem Verkäufer zuzumuten, dass er die Informationen auf den Belegen zur Kenntnis nimmt und diese in seiner Steuerdeklaration berücksichtigt, ansonsten handelt er zumindest fahrlässig (StGE 092/2008 vom 19. September 2008, E. 4d).

Grobe Fahrlässigkeit liegt demgegenüber vor, wenn im Gegensatz zum obigen Beispiel ein Darlehen von beispielsweise CHF 300'000 nicht deklariert worden ist, welches im Verhältnis zum Gesamtvermögen ein gewisses Gewicht aufweist und anlässlich der Deklaration nicht vergessen gehen sollte.

### **3.4 Zurechnung des Verhaltens des Vertreters**

An das Mass der gebotenen Sorgfalt sind im Steuerrecht hohe Anforderungen zu stellen. Dies ergibt sich einmal aus der im Gesetz statuierten, umfassenden Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Person. Mit der Unterschrift auf Steuerbelegen gibt diese nämlich jeweils die Zusicherung ab, das entsprechende Formular vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt zu haben. Folgerichtig kann sich die steuerpflichtige Person nicht damit entschuldigen, keine Fachperson in Steuerfragen zu sein.

Insbesondere kann sie sich im Hinblick auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung von ihrer Sorgfaltspflicht nicht dadurch dispensieren, dass sie zur Besorgung ihrer Steuerangelegenheiten eine Vertretung beizieht. Auch in diesem Fall muss sie die Erfüllung der steuerlichen Pflichten im Auge behalten und sich wenigstens von Zeit zu Zeit bei ihrer Stellvertretung über den Stand der Steuerangelegenheit erkundigen. Fahrlässig (oder sogar vorsätzlich) handelt demnach, wer sich um die Steuerangelegenheit nicht kümmert und etwa Steuererklärungen unbesehen unterzeichnet.

Wer die Erstellung einer Buchhaltung und der Steuererklärung ohne klare Instruktionen und ohne jegliche Kontrolle einem Treuhänder überträgt, sich überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihm gemachten Angaben richtig bzw. die für ihn abgegebene Steuererklärung vollständig ist, nimmt eine Steuerhinterziehung in Kauf (BGE vom 13. November 2001; publ. in ASA 72 S. 213 ff.).

Die steuerpflichtige Person hat für die Handlungen ihres Vertreters einzustehen, denn mit der eigenhändigen Unterzeichnung der Steuererklärung bestätigt sie, sich von der Richtigkeit überzeugt zu haben. Eine Schuld trifft sie allerdings nur so weit, als sie die gebotene Sorgfalt bei Auswahl, Überwachung und Instruktion des Vertreters sowie bei der Überprüfung des Arbeitsergebnisses missachtet hat (StGE 19/2000 vom 24. März 2000, E. 3c).

Hat der Vertreter in der Steuererklärung unrichtige Angaben gemacht und damit eine Steuerverkürzung bewirkt, hat sich die steuerpflichtige Person dessen schuldhaftes Verhalten anzurechnen, wenn sie in der Lage gewesen wäre, die Fehler zu erkennen (BGE 2C\_29/2011 vom 16. Juni 2011, E. 2.4).

## **4. Strafzumessung**

### **4.1 Allgemeines**

Die Bemessung der Steuerbusse erfolgt, ausgehend von einer Regelbusse, grundsätzlich nach den allgemeinen Grundsätzen des Strafrechts und muss zu einer angemessenen, verhältnismässigen Strafe führen



und ein Höchstmass an Gleichheit gewährleisten. Sie muss überzeugend begründet und dadurch überprüfbar sein. Die Strafzumessung orientiert sich am Verschulden der steuerpflichtigen Person.

#### 4.2 Strafrahmen

Der Strafrahmen ist nicht betragsmässig festgelegt. Die Steuerbusse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer und orientiert sich damit an der objektiven Schwere der Steuerhinterziehung. Liegen Strafminderungs- oder -erhöhungsgründe vor, kann sie bis auf ein Drittel der hinterzogenen Steuer ermässigt oder bis auf das Dreifache erhöht werden (§ 151 Abs. 3 StG). In besonderen Fällen kann auch dieser Strafrahmen noch unterschritten werden (s. unten Ziffer 4.5 und 4.6).

#### 4.3 Strafminderung und Straferhöhung

Innerhalb des gesetzlichen Strafrahmens von einem Drittel bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer geht die Strafzumessung von der Regelbusse des Einfachen der hinterzogenen Steuer aus. Dies soll angewendet werden bei Vorsatz ohne besondere Strafänderungsgründe. Häufig werden aber individuell Gründe vorliegen, die zu einem Abweichen von der Regelbusse führen.

Grundlage für die Strafzumessung sind die Art. 47 ff. StGB. Danach sind insbesondere das Verschulden sowie die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Täterin oder des Täters zu berücksichtigen.

##### 4.3.1 Verschulden

Die Schwere des Verschuldens bildet den zentralen Teil der Strafzumessung. Es wird zwischen folgenden Verschuldensgraden unterschieden:

- Leichte Fahrlässigkeit
  - Die steuerpflichtige Person war unaufmerksam beim Ausfüllen der Steuererklärung.
  - Merksatz: «Das kann einmal passieren!».
- Grobe Fahrlässigkeit
  - Die steuerpflichtige Person handelte gleichgültig und leichtfertig beim Ausfüllen der Steuererklärung.
  - Merksatz: «Das darf nicht passieren!».
- Eventualvorsatz
  - Es steht mit ausreichender Sicherheit fest, dass die steuerpflichtige Person etwas bewusst nicht deklariert hat. Mit dem Wissen um die Nichtdeklaration wird zudem angenommen, dass sie die Steuerhinterziehung zumindest in Kauf genommen hat.
  - Merksatz: «Das hat sie doch gewusst! Wer so viel mehr verdient, als sie deklariert, riskiert doch geradezu bewusst eine Steuerhinterziehung!».
- Vorsatz
  - Es steht mit ausreichender Sicherheit fest, dass die steuerpflichtige Person etwas bewusst nicht deklariert hat. Sie hat zudem regelrecht darauf hingewirkt, z.B. durch eine falsch geführte Buchhaltung.
  - Merksatz: «Das hat sie doch gewusst! Wer so handelt, macht dies doch einzig, um eine Steuerhinterziehung zu begehen!».
- Qualifiziert vorsätzliches Verhalten
  - Zum Vorsatz treten weitere, verschärfende Elemente hinzu. So handelt die steuerpflichtige Person etwa arglistig, wenn sie ein komplexes, für die Veranlagung undurchschaubares Konstrukt erstellt (sog. Lügengebäude) oder unwahre Belege verwendet (z.B. von einem Dritten ausgefüllte, gefälschte Rechnungen). Zudem wirken sich Fachkenntnisse der steuerpflichtigen Person qualifizierend aus (Treuhandler, Steuerexperte, Steueranwalt usw.).

Es gilt zu beachten, dass Vorsatz bzw. Eventualvorsatz den Ausgangspunkt der Strafzumessung darstellen. Fahrlässigkeit, entsprechend dem Schweregrad unterschiedlich, führt zu einer geringeren Bussenhöhe, qualifiziert vorsätzliches Verhalten führt zu einer höheren Busse.



#### 4.3.2 Motiv der Tat

Zu Gunsten der steuerpflichtigen Person wirkt sich etwa aus, wenn sie sich in einer Notlage befindet (finanziell, familiär usw.). Ebenfalls strafmildernd wirkt sich ein Handeln in Abhängigkeit Dritter aus (z.B. wenn die steuerpflichtige Person vom gewalttätigen Partner dazu genötigt wird).

Strafverschärfend wirkt sich dagegen beispielsweise eine Gewinnsucht aus, d. h. das Handeln aus reiner Habgier.

#### 4.3.3 Taterfolg

Dabei geht es um die Höhe der hinterzogenen Steuer: Relevant ist einerseits das Verhältnis des korrekt deklarierten Einkommens und Vermögens zum nicht deklarierten Anteil. Je grösser der nicht deklarierte Anteil, umso höher fällt die Steuerbusse aus.

Der absolute Betrag der hinterzogenen Steuer fliesst ebenfalls in die Bemessung mit ein, da ein eher geringer, absoluter Betrag strafmildernd wirkt.

#### 4.3.4 Dauer der Hinterziehung

Wird nur während einer oder wenigen Steuerperioden hinterzogen, ist dies weniger schwer zu gewichten, als wenn während zehn Jahren Steuern hinterzogen worden ist.

#### 4.3.5 Vorleben

Hat die steuerpflichtige Person noch keine Steuerhinterziehung begangen und auch ansonsten einen einwandfreien steuerlichen Leumund, so ist dies strafmildernd zu berücksichtigen.

Wurde hingegen bereits eine Steuerhinterziehung begangen, so wirkt sich dies strafverschärfend aus.

#### 4.3.6 Verhalten nach der Tat

Strafmildernd wirkt sich aus, wenn die steuerpflichtige Person ein Geständnis ablegt, aufrichtige Reue zeigt, Einsicht in die falsche Handlungsweise darlegt oder im Verfahren bereitwillig kooperiert (z.B. durch Offenlegung weiterer Einkünfte und Vermögenswerte).

Strafverschärfend wirken sich Uneinsichtigkeit oder mangelndes Interesse an der Aufklärung der Tat aus. Blosses Schweigen darf sich hingegen nicht zum Nachteil der steuerpflichtigen Person auswirken.

#### 4.3.7 Persönliche Verhältnisse

Strafverschärfend kann sich ein guter Bildungsstand oder eine hohe Stellung auswirken.

Strafmildernd sind beispielsweise die Bildungsferne, familiäre Verpflichtungen, fortgeschrittenes Alter oder eine angeschlagene Gesundheit zu berücksichtigen.

Schuldunfähigkeit wegen verminderter Zurechnungsfähigkeit oder Unzurechnungsfähigkeit führt im Bereich der Steuerhinterziehung wie auch im ordentlichen Strafrecht zu einer Herabsetzung der Busse, unter Umständen sogar zu deren vollständigem Wegfall (vgl. Art. 19 StGB). Auf Grund von ärztlichen Zeugnissen ist im Einzelfall deren Vorliegen zu beweisen.

#### 4.3.8 Wirtschaftliche Verhältnisse

In den wirtschaftlichen Verhältnissen der steuerpflichtigen Person spiegelt sich ihre Strafeempfindlichkeit, ist doch bei der Strafzumessung die Wirkung der Strafe auf das Leben des Täters zu berücksichtigen (Art. 47 Abs. 1 StGB). Der wirtschaftlich leistungsfähigeren Person ist bei gleichem Verschulden eine höhere Busse aufzuerlegen als einer weniger bemittelten, denn nur so sind beide vergleichbar stark betroffen.

Bei der Prüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person kommt es auf das laufende Einkommen und das gegenwärtige Vermögen an. Der Vermögensstatus fällt insbesondere dann ins Gewicht, wenn eine Busse in Aussicht steht, welche nicht aus den laufenden Einkünften entrichtet werden kann. Die Feststellung des Vermögens hat anhand von Marktwerten zu erfolgen.



#### 4.4 Rechtliches Gehör

Bezüglich des Anspruchs der steuerpflichtigen Person auf rechtliches Gehör siehe [160 Nr. 1](#). Gemäss § 186 StG gelten die Bestimmungen des Steuergesetzes über die Widerhandlungen und Strafen auch für die Gemeindesteuer. Der Gemeinderat hat daher der kantonalen Steuerverwaltung über jede Widerhandlung schriftlich Bericht zu erstatten. Allerdings hat er im Verfahren auch Anspruch auf rechtliches Gehör. In der Praxis orientiert die Stelle für Nach- und Strafsteuern der kantonalen Steuerverwaltung die betroffenen Gemeinden vor dem Erlass einer Nach- und Strafsteuerverfügung über die vorgesehene Bussenhöhe. Erfahrungsgemäss nehmen die Gemeinden ihr rechtliches Gehör regelmässig wahr.

#### 4.5 Selbstanzeige

##### 4.5.1 Funktion

Einen Strafzumessungsgrund eigenen Charakters stellt die Selbstanzeige nach § 156a Abs. 2 StG dar. Sie bildet einen Spezialfall der aufrichtigen Reue im Sinn von Art. 48 lit. d StGB.

Gemäss § 156a Abs. 1 StG ist vorgesehen, dass bei erstmaliger Selbstanzeige von einer Strafverfolgung abgesehen und demgemäss bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen keine Busse erhoben wird.

Liegt eine weitere Selbstanzeige vor, wird die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt, ohne dass eine weitere, differenzierte Strafzumessung erfolgt. Diese Vereinheitlichung des Strafmasses erfolgt zugunsten der Rechtssicherheit für die sich selbst anzeigenden Personen. Anzeigewillige können die Konsequenzen einer Selbstanzeige auf diese Weise leichter abschätzen. Dadurch soll bei den steuerpflichtigen Personen der Anreiz geschaffen werden, ihre Verhältnisse aus eigenem Antrieb zu bereinigen.

Ein wesentlicher Unterschied zur erstmaligen Selbstanzeige ist bei weiteren Selbstanzeigen darin zu sehen, dass für diese die strafbefreiende Wirkung für alle anderen Straftaten, welche zum Zweck der Steuerhinterziehung begangen wurden, wegfällt. Wer sich folglich wiederholt wegen Steuerhinterziehung selber anzeigt, kann dennoch zusätzlich wegen Steuerbetrugs bestraft werden (siehe § 148 Abs. 3 StG, welcher nur auf die erstmalige Selbstanzeige Bezug nimmt; Reto Sutter, Die straflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz, Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Stämpfli Verlag, Bern 2014, S. 160).

##### 4.5.2 Voraussetzungen

Die Voraussetzungen für eine vollständige Selbstanzeige werden in [156 Nr. 1](#) ausgeführt.

#### 4.6 Besonders leichte Fälle

Der Kanton Basel-Landschaft regelt in seinem Steuerrecht den besonders leichten Fall nicht explizit, wie dies beispielsweise der Kanton Luzern in § 211 Abs. 5 StG vorsieht («In besonders leichten Fällen kann von der Erhebung einer Busse abgesehen werden»).

Dies hat zur Konsequenz, dass bei Vorliegen eines massgeblichen Verschuldens der vorgesehene Strafrahmen einzuhalten und zumindest eine Steuerbusse von einem Drittel der hinterzogenen Steuer auszusprechen ist (§ 151 Abs. 3 StG; a. A. Andreas Donatsch/Mirjam Frei, Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, SteuerRevue Nr. 1/2010, S. 19, wonach auch eine Strafmilderung über den Drittel der hinterzogenen Steuer hinaus möglich sein sollte). Ist das Verschulden anlässlich der Verschuldensprüfung aber insgesamt als derart gering zu betrachten, dass nicht mehr von einem massgeblichen Verschulden gesprochen werden kann, besteht die Möglichkeit, auf die Erhebung einer Steuerbusse mangels Verschuldens ganz zu verzichten. Dies ist mit Blick auf das allgemeine Strafrecht in dieser Konstellation sogar geboten. Art. 52 StGB sieht vor, dass von einer Strafverfolgung abzusehen ist, wenn Schuld und Tatfolgen geringfügig sind. Zudem können auch die Wiedergutmachung sowie eine besondere Betroffenheit der Täterschaft den Verzicht auf eine Bestrafung zur Folge haben (Art 53 f. StGB).

#### 4.7 vereinfachtes Nachbesteuerungsverfahren (KM 494 vom 27. Juni 2014)

##### 4.7.1 Allgemeines

Ab dem 1. Juli 2014 können unter bestimmten Voraussetzungen bisher nicht deklarierte Einkommens- und Vermögensbestandteile im Rahmen eines vereinfachten Verfahrens nachbesteuert werden. Das sog. «vereinfachte Nachsteuerverfahren» wurde für die Erledigung von Bagatellfällen geschaffen.



#### 4.7.2 Voraussetzungen

Das vereinfachte Nachsteuerverfahren kann angewendet werden, wenn in der massgebenden Nachsteuerperiode (Dauer, in der Steuerfaktoren der Besteuerung entzogen worden sind, maximal aber 10 Steuerperioden) hinterzogene Einkünfte oder Vermögenswerte entdeckt werden, die:

- gesamthaft ein **Einkommen von CHF 30'000** und gesamthaft ein **Vermögen von CHF 600'000** nicht übersteigen; oder
- die hinterzogenen Einkommens- und Vermögensbestandteile durchschnittlich nicht mehr als 5 % des steuerbaren Einkommens und Vermögens der massgebenden Nachsteuerperiode betragen; und
- keine Selbstanzeige vorliegt.

Die Durchführung des vereinfachten Nachsteuerverfahrens gelangt nur mit **schriftlicher** Zustimmung der steuerpflichtigen Person zur Anwendung. Umgekehrt hat die steuerpflichtige Person jedoch keinen Anspruch auf die Durchführung des vereinfachten Nachsteuerverfahrens. Sowohl die steuerpflichtige Person als auch die Veranlagungsbehörde können bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung, in der die entdeckten Steuerfaktoren nachbesteuert werden sollen, die Durchführung eines ordentlichen Nach- und Strafsteuerverfahrens beantragen.

#### 4.7.3 Aufrechnung in der nächsten offenen Veranlagung

Die bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile werden von der zuständigen Veranlagungsbehörde in der nächsten offenen bzw. noch nicht rechtskräftigen Veranlagung mit einem Zuschlag von 50 % aufgerechnet. Mit diesem Zuschlag werden Verzugszinsen und allfällige Bussen pauschal abgegolten. Das Verschulden der steuerpflichtigen Person wird im vereinfachten Nachsteuerverfahren nicht näher untersucht.

#### 4.7.4 Beispiele

Die nachfolgenden zwei Beispiele sollen das vereinfachte Nachsteuerverfahren gemäss den oben erwähnten Voraussetzungen veranschaulichen, wobei davon ausgegangen wird, dass die Steuerjahre bis 2013 in Rechtskraft erwachsen sind und das Steuerjahr 2014 noch offen ist:

##### a) Beispiel 1

Jahr	Nicht versteuerte Werte	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
		Einkommen	Vermögen	
2007	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'000	75'000	4'000
2008	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'000	70'000	3'000
2009	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'500	75'000	3'500
2010	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'000	80'000	4'000
2011	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'000	80'000	4'000
2012	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'500	65'000	3'500
2013	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'000	65'000	3'000
<b>Total nicht versteuerte Werte</b>		<b>25'000</b>	<b>510'000</b>	<b>25'000</b>

Die Limiten für das vereinfachte Nachsteuerverfahren werden nicht überschritten. Die Aufrechnung dieser bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile erfolgt in der nächsten offenen Steuerperiode 2014, und zwar wie folgt:

	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
	Einkommen	Vermögen	
Total nicht versteuerte Werte	25'000	510'000	25'000
Zuschlag 50 %	12'500	255'000	12'500
Nachbesteuerung in Steuerperiode 2014	37'500	765'000	37'500



## b) Beispiel 2

Jahr	Nicht versteuerte Werte	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
		Einkommen	Vermögen	
2007	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'400	70'000	3'400
2008	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'900	75'000	3'900
2009	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'900	75'000	4'900
2010	Nebenerwerb und Bankguthaben	6'500	80'000	6'500
2011	Nebenerwerb und Bankguthaben	6'500	80'000	6'500
2012	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'900	70'000	4'900
2013	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'900	70'000	4'900
<b>Total nicht versteuerte Werte</b>		<b>35'000</b>	<b>520'000</b>	<b>35'000</b>

Die Limiten für das vereinfachte Nachsteuerverfahren sind nur in Bezug auf das Vermögen eingehalten, nicht aber beim Einkommen. Da das bisher nicht deklarierte Einkommen der Jahre 2007 bis 2013 nicht mehr als 5 % des durchschnittlichen steuerbaren Einkommens in diesem Zeitraum ausmacht (CHF 110'000 gemäss nachfolgender Tabelle), kann auch hier das vereinfachte Nachsteuerverfahren durchgeführt werden.

	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
	Einkommen		
<b>Durchschnittlich nicht versteuerte Werte 2007 bis 2013</b>	<b>5'000</b>		<b>5'000</b>
Durchschnittliches steuerbares Einkommen 2007 bis 2013 (Annahme)	110'000		110'000

Die Aufrechnung dieser bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile erfolgt in der nächsten offenen Steuerperiode 2014 wie folgt:

	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
	Einkommen	Vermögen	
<b>Total nicht versteuerte Werte</b>	<b>35'000</b>	<b>520'000</b>	<b>35'000</b>
Zuschlag 50 %	17'500	260'000	17'500
<b>Nachbesteuerung in Steuerperiode 2014</b>	<b>52'500</b>	<b>780'000</b>	<b>52'500</b>

## 5. Verheiratete

Hat eine verheiratete Person eine Steuerhinterziehung begangen, sind einige Besonderheiten zu beachten. Diese rühren aus der Faktorenaddition nach § 8 Abs. 1 StG her, wonach das Einkommen und Vermögen von Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet wird.

Gemäss § 8<sup>bis</sup> Abs. 1 StG entspricht die Stellung von Personen in eingetragener Partnerschaft derjenigen von Ehegatten.

In § 159 StG wird festgehalten, dass eine steuerpflichtige Person, die in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden kann.

Begeht ein Ehepaar gemeinsam eine Steuerhinterziehung zugunsten eines Ehegatten, ist zu differenzieren. Erfüllt die steuerpflichtige Person, deren Steuerfaktoren hinterzogen werden, selbst die Voraussetzungen der Täterschaft, ist die Busse wegen Steuerhinterziehung auf jeden Fall gegen diese auszusprechen. Der andere Ehegatte wird aber gegebenenfalls wegen Anstiftung, Gehilfenschaft oder Mitwirkung gebüsst. Mitwirkung liegt etwa vor bei Mittäterschaft der Ehegatten; in diesem Fall ist also die steuerpflichtige Person selbst nach § 151 StG zu büssen, die mitwirkende aber nach § 153 StG. Die Mitunterzeichnung der Steuererklärung stellt für sich allein keine Anstiftung, Gehilfenschaft oder Mitwirkung im Sinn von § 153 Abs. 1 StG dar (§ 159 StG 3. Satz).



**Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))**

- ➔ BGE 114 Ib 27 E. 3a S. 29 f., mit Hinweisen
- ➔ BGE 2A.187/2000 vom 3. November 2000, E. 3c/bb
- ➔ BGE vom 13. November 2001, publiziert in ASA 72 S. 213 ff.
- ➔ BGE 2C\_29/2011 vom 16. Juni 2011, E. 2.4
- ➔ in BStPra 8/2011, 349 ff, E. 7.2.2
- ➔ StGE 19/2000 vom 24. März 2000, E. 3c
- ➔ StGE 063/2007 vom 17. August 2007, E. 5b
- ➔ StGE 092/2008 vom 19. September 2008, E. 4d, 5



## 152 Nr. 1 Versuchte Steuerhinterziehung

### 1. Allgemeines

Gemäss § 152 StG wird, wer Steuern zu hinterziehen versucht, mit einer Busse bestraft, die zwei Drittel der bei vollendeter Begehung auszufällenden Busse beträgt.

Der grundlegende Unterschied der vollendeten zur versuchten Steuerhinterziehung ist darin zu sehen, dass kein Erfolg eingetreten ist (vgl. [151 Nr. 1](#)). Das heisst, der Versuch einer Steuerhinterziehung wurde entdeckt, bevor die Steuerveranlagung in Rechtskraft erwachsen konnte.

Der Übergang von der noch straflosen Vorbereitung hin zum bereits strafbaren Versuch einer Steuerhinterziehung ist dann erreicht, wenn die zur Tat entschlossene steuerpflichtige Person mit der Ausführung der Tat bereits begonnen hat. Zentrales Beispiel aus der Praxis ist diesbezüglich die Einreichung der Steuererklärung bei den Steuerbehörden ohne vollständige Deklaration aller Einkünfte und Vermögenswerte.

Als Beispiel einer noch straflosen Vorbereitungshandlung kann hingegen das Herstellen gefälschter Rechnungen zur Geltendmachung von Steuerabzügen angesehen werden, falls die steuerpflichtige Person vor Einreichung der Steuererklärung den Entschluss fasst, diese auf gefälschten Rechnungen basierenden Steuerabzüge letztlich doch nicht in der Steuererklärung aufzuführen und die gefälschten Rechnungen als Beilage mitzuschicken.

### 2. Tatbestand

#### 2.1 Fehlender Taterfolg

Der Versuch einer Steuerhinterziehung liegt vor, wenn die Hinterziehungshandlung der steuerpflichtigen Person noch vor Eintritt der Rechtskraft der Steuerveranlagung entdeckt wird. Der Taterfolg bleibt in diesem Fall aus, da die unvollständige Steuerveranlagung noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist und daher die zu hinterziehen versuchten Beträge im Einkommen oder Vermögen noch aufgerechnet werden können. Sobald zur Herbeiführung einer korrekten Steuerveranlagung aber nur noch das Nachsteuerverfahren zur Verfügung steht, also die Steuerveranlagung bereits in Rechtskraft erwachsen ist, gilt die Steuerverkürzung als vollendet.

Ansonsten kann im Hinblick auf die Voraussetzungen des objektiven Tatbestands auf die Bemerkungen zur vollendeten Steuerhinterziehung verwiesen werden (vgl. [151 Nr. 1](#)).

#### 2.2 Subjektiver Tatbestand

Die versuchte Steuerhinterziehung ist, entsprechend dem allgemeinen Strafrecht, nur bei vorsätzlicher Begehung strafbar. Fahrlässiges Verhalten alleine genügt nicht (zur Abgrenzung von Vorsatz und Fahrlässigkeit vgl. [151 Nr. 1](#)). Handelt die steuerpflichtige Person fahrlässig, ist allenfalls eine Verfahrenspflichtverletzung gemäss § 154 StG zu prüfen.

Die steuerpflichtige Person kann sich ihrer Verantwortung für eine vollständige Steuerdeklaration nicht dadurch entziehen, dass sie die Verantwortung für die Erstellung der Buchhaltung und der Steuererklärung einem Treuhandbüro überträgt. Wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob ihre Angaben richtig sind, keine klaren Instruktionen erteilt oder keine notwendigen Kontrollen veranlasst, nimmt sie den Versuch einer Steuerverkürzung zumindest eventualvorsätzlich in Kauf (BGE vom 13. November 2001; publ. in ASA 72, S. 213 ff.).

### 3. Sanktion

Bei der versuchten Steuerhinterziehung bemisst sich die Steuerbusse nach dem zu hinterziehen versuchten Steuerbetrag. In einem ersten Schritt ist demnach die Busse zu ermitteln, welche bei vollendeter Steuerhinterziehung auszusprechen wäre (vgl. [151 Nr. 1](#)).

Nach § 152 StG ist dieser Betrag anschliessend auf zwei Drittel zu reduzieren. Der Strafraum reicht demnach von zwei Neunteln bis zum Doppelten der hinterzogenen Steuer.



#### 4. Verfahren

Stellt die zuständige Veranlagungsbehörde fest, dass neben dem Verdacht einer versuchten Steuerhinterziehung auch der Verdacht einer vollendeten Steuerhinterziehung besteht, ist dies der Stelle für Nach- und Strafsteuern bei der kantonalen Steuerverwaltung mit der Meldung bzw. dem Antrag zur Durchführung eines Steuerhinterziehungsverfahrens anzuzeigen.

Sind also mehrere Steuerjahre betroffen und noch nicht alle Steuerjahre in Rechtskraft erwachsen, so leitet die Stelle für Nach- und Strafsteuern bei der kantonalen Steuerverwaltung das Verfahren sowohl betreffend der vollendeten als auch der versuchten Steuerhinterziehung ein, führt die Untersuchungen nötigenfalls unter Beizug der Veranlagungsbehörde durch und setzt die Busse fest.

#### 5. Praxis-Beispiel

Der verheiratete Steuerpflichtige XY hat in der Steuererklärung 2015 ein Nebenerwerbseinkommen von CHF 40'000 nicht deklariert. Das deklarierte steuerbare Einkommen der Ehegatten Y beträgt CHF 60'000. Die Veranlagungsbehörde erhielt vor Eintritt der Rechtskraft der Steuerveranlagung einen Lohnausweis vom Arbeitgeber des XY zugestellt. Das nicht deklarierte Nebenerwerbseinkommen wurde von der Veranlagungsbehörde zum deklarierten Einkommen von insgesamt CHF 60'000 hinzugerechnet. Die Steuerveranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 100'000 wird den Steuerpflichtigen zugestellt, nach Ablauf der Einsprachefrist erwächst diese Steuerveranlagung in Rechtskraft.

Anschliessend schickt die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung zuzüglich des nicht deklarierten Lohnausweises der Stelle für Nach- und Strafsteuern bei der kantonalen Steuerverwaltung zur Prüfung, ob ein Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung durchgeführt werden soll. Da bei nicht deklarierten Nebenerwerbseinkünften in dieser Höhe zumindest von eventualvorsätzlichem und nicht bloss fahrlässigem Verhalten des Steuerpflichtigen auszugehen ist, wird Herrn XY nach der Berechnung des zu hinterziehen versuchten Steuerbetrags ein Einleitungsschreiben wegen versuchter Steuerhinterziehung für das Steuerjahr 2015 zugestellt.

Die zu hinterziehen versuchte Steuer wird folgendermassen bestimmt: Das deklarierte steuerbare Einkommen von CHF 60'000 würde zu einem Staatssteuerbetrag von CHF 2'313.80 führen. Das korrekt veranlagte steuerbare Einkommen von CHF 100'000 führt hingegen zu einem Staatssteuerbetrag von CHF 7'327.60. Die Differenz von CHF 5'013.80 entspräche dem Nachsteuerbetrag bzw. der hinterzogenen Steuer bei der vollendeten Steuerhinterziehung. Es wird anschliessend nach pflichtgemäsem Ermessen eine Steuerbusse von einem Drittel bis zum Dreifachen, im vorliegenden Fall beispielsweise von 100 % festgesetzt. Dies ergibt eine Steuerbusse von CHF 5'013.80, welche im Falle der vollendeten Steuerhinterziehung Anwendung finden würde. Abschliessend ist dieser Betrag gemäss § 152 StG auf zwei Drittel zu reduzieren, im Ergebnis auf CHF 3'342.

#### Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ BGE vom 13. November 2001; publ. in ASA 72, S. 213 ff.



## 153 Nr. 1 Teilnahme

### 1. Allgemeines

§ 153 StG regelt unter dem Oberbegriff der Teilnahme die Anstiftung, die Gehilfenschaft sowie die Mitwirkung. Die Begünstigung einer bereits begangenen Steuerhinterziehung ist hingegen unter den Voraussetzungen von Art. 305 StGB strafbar.

### 2. Teilnahme

#### 2.1 Anstiftung

Eine Anstiftung begeht, wer eine steuerpflichtige Person als Haupttäterin vorsätzlich zur Begehung einer Steuerhinterziehung bestimmt (vgl. auch Art. 24 Abs.1 StGB). Die anstiftende Person ruft bei der steuerpflichtigen Person also den Tatentschluss hervor.

Dies ist etwa dann der Fall, wenn die Treuhänderin einer steuerpflichtigen Person diese zur Steuerhinterziehung anhält, indem sie beispielsweise den Vorschlag unterbreitet, gefälschte Rechnungen als Steuerabzüge mit der Steuererklärung einzureichen, um damit weniger Steuern bezahlen zu müssen.

Art. 24 Abs. 2 StGB sieht vor, dass der Versuch der Anstiftung zu einem Verbrechen als Versuch dieses Verbrechens zu bestrafen ist. Da die Steuerhinterziehung nur ein Übertretungstatbestand ist, bleibt die versuchte Anstiftung daher straflos.

Eine versuchte Anstiftung liegt beispielsweise vor, wenn sich die steuerpflichtige Person nicht dahingehend beeinflussen lässt, gefälschte Rechnungen als Steuerabzüge mit der Steuererklärung einzureichen, um damit eine Steuerhinterziehung zu begehen.

#### 2.2 Gehilfenschaft

Gehilfenschaft ist gegeben, wenn jemand einer steuerpflichtigen Person zu einer Steuerhinterziehung vorsätzlich Hilfe leistet. Gemäss Art. 25 StGB ist nur die vorsätzliche Hilfeleistung bei Verbrechen und Vergehen strafbar. Allerdings sieht Art. 105 Abs. 2 StGB vor, dass die Gehilfenschaft in den ausdrücklich vom Gesetz vorgesehenen Fällen auch bei Übertretungen bestraft wird. Mit § 153 StG besteht eine solche Gesetzesbestimmung. Die Hilfe leistende Person leistet dabei einen wesentlichen Beitrag zur Steuerhinterziehung und fördert diese damit.

Hingegen darf der Beitrag zur Steuerhinterziehung nicht so bedeutsam sein, dass die Begehung der Steuerhinterziehung durch die steuerpflichtige Person damit steht oder fällt. Sonst liegt anstelle der Gehilfenschaft nämlich Mittäterschaft vor.

#### Beispiel:

Der Buchhalter einer Unternehmung unterlässt es auf Anordnung der Geschäftsleitung, einzelne Zahlungseingänge zu verbuchen. Die Treuhandstelle füllt die Steuererklärung wissentlich aufgrund der falschen Buchhaltungszahlen aus. Beide Personen leisten Gehilfenschaft, denn die Handlungen hätten auch von der Geschäftsleitung selber ausgeführt werden können, ohne dass die Begehung der Steuerhinterziehung damit steht oder fällt. Wie bei der Anstiftung bleibt auch die versuchte Gehilfenschaft straflos.

#### 2.3 Verhältnis zur Haupttat (Steuerhinterziehung)

Die an der Steuerhinterziehung teilnehmenden Personen brauchen keine Sondereigenschaften aufzuweisen. In Frage kommen beispielsweise die vertragliche oder gesetzliche Vertretung, aber auch Angestellte oder Organe des steuerpflichtigen Unternehmens.

Die Teilnahme an einer Steuerhinterziehung setzt zumindest ein tatbestandsmässiges und rechtswidriges Verhalten der steuerpflichtigen Person voraus, das heisst, die Steuerhinterziehung muss erfolgreich ausgeführt oder zumindest versucht worden sein. Allerdings erfolgt die Bestrafung der Teilnahme an einer Steuerhinterziehung ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit der steuerpflichtigen Person.



Es ist also nicht vorausgesetzt, dass die steuerpflichtige Person vorsätzlich oder zumindest fahrlässig gehandelt hat. Dies ist beispielsweise dann von Bedeutung, wenn es der steuerpflichtigen Person im Gegensatz zur teilnehmenden Person an der erforderlichen Urteilsfähigkeit mangelt.

Dagegen ist für die Teilnahmehandlung Vorsatz erforderlich (siehe betreffend Abgrenzung von Vorsatz und Fahrlässigkeit [151 Nr. 1](#)).

### **3. Mittäterschaft**

#### **3.1 Allgemeines**

Mittäterschaft im Sinn von § 153 StG liegt vor, wenn die Vertreterin der steuerpflichtigen Person bei einer Steuerhinterziehung einen erheblichen und deshalb strafbaren Tatbeitrag leistet, ohne welchen die Begehung der Steuerhinterziehung steht oder fällt.

Ein solch wesentlicher Tatbeitrag liegt beispielsweise vor, wenn die Vertreterin gefälschte Rechnungen herstellt und diese in der Steuererklärung der steuerpflichtigen Person als Abzüge vom steuerbaren Einkommen aufführt und nur sie selber dazu in der Lage ist. Ein anderes Beispiel liegt etwa vor, wenn der Arbeitgeber für seine Belegschaft Lohnausweise mit zu tiefem Nettolohn ausstellt. Strafbar ist nur die vorsätzliche Begehung. Zudem ist der Versuch - wie bei Anstiftung und Gehilfenschaft - nicht strafbar.

Für die Mittäterschaft kommen die gesetzliche und vertragliche Vertretung der steuerpflichtigen Person in Frage, also z.B. der Vormund, die Inhaberin der elterlichen Sorge, der Treuhänder, die Steuerexpertin, der Rechtsanwalt, die Willensvollstreckerin, der Erbenvertreter oder ein Organmitglied einer juristischen Person.

#### **3.2 Bewirkung**

Die Bewirkung einer Steuerhinterziehung liegt vor, wenn eine Vertretung zum Vorteil der steuerpflichtigen Person eine Steuerhinterziehung begeht. Die Vertretung benutzt also beispielsweise die steuerpflichtige Person in mittelbarer Täterschaft als tatusführende Person (beispielsweise, indem sie die steuerpflichtige Person mit vorgehaltener Waffe zur Unterschrift zwingt) oder begeht die Steuerhinterziehung aus eigenem Recht in gesetzlicher Vertretung (beispielsweise als Elternteil für das noch unmündige Kind). Die steuerpflichtige Person selbst handelt also nicht strafbar.

#### **3.3 Mitwirkung**

Demgegenüber ist Mitwirkung gegeben, wenn die mitwirkende Person den Entschluss zur Steuerhinterziehung gemeinsam mit der vertretenen steuerpflichtigen Person fasst und in die Tat umsetzt. Es liegt gleichwertiges, koordiniertes Zusammenwirken mehrerer Personen, d.h. eigentliche Mittäterschaft vor, allerdings mit unterschiedlichen Rechtsfolgen für die steuerpflichtige und für die vertretende Person: Die Steuerpflichtige Person wird wegen Steuerhinterziehung gemäss § 151 StG, die mitwirkende Person wird wegen Teilnahme an einer Steuerhinterziehung gemäss § 153 StG bestraft. Erweist sich das Verhalten der steuerpflichtigen Person als nicht strafbar, ist die Vertretung im Hinblick auf ihren Tatbeitrag wiederum wegen Bewirkens zu bestrafen (s. oben Ziffer 3.2).

### **4. Sanktion**

#### **4.1 Strafe**

Anders als für die steuerpflichtige Person bemisst sich die Busse für eine Teilnahme nicht unmittelbar nach der hinterzogenen Steuer. Vielmehr wird gemäss § 153 StG ein ordentlicher Strafrahmen bis zu CHF 10'000 festgelegt. In schweren Fällen oder im Wiederholungsfall beträgt die Busse aber bis zu CHF 50'000.

Zu beachten ist, dass die teilnehmende Person in der Regel nicht härter bestraft werden soll als die steuerpflichtige Person selbst. Bei der Beurteilung der Schwere des Verschuldens ist der hinterzogene oder zu hinterziehen versuchte Steuerbetrag zu berücksichtigen. Begeht die steuerpflichtige Person erstmals eine Steuerhinterziehung, während für die teilnehmende Person ein Wiederholungsfall vorliegt, ist dies ausschliesslich bei der teilnehmenden Person strafverschärfend zu berücksichtigen.

Ein solcher Wiederholungsfall liegt vor, wenn der teilnehmenden Person bereits früher eine Busse wegen einer Steuerwiderhandlung auferlegt worden ist.



Wer an den Steuerhinterziehungen von mehreren steuerpflichtigen Personen teilnimmt, kann für jede einzelne Teilnahmehandlung gesondert eine Busse erhalten. Hat eine steuerpflichtige Person über mehrere Steuerjahre hinweg Steuern hinterzogen, sind ihre Handlungen als eine Mehrzahl von Hinterziehungen zu betrachten, so dass auch die teilnehmenden Personen für die Teilnahme an jeder dieser Steuerhinterziehungen gesondert gebüsst werden können (Kreisschreiben Nr. 21 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. April 1995, S. 26).

#### **4.2 Solidarische Haftung**

Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung hat die teilnehmende Person nicht nur eine Busse zu bezahlen, sondern kann gemäss § 153 StG zusätzlich von der Steuerbehörde neben oder anstelle der steuerpflichtigen Person zur Bezahlung der hinterzogenen oder zu hinterziehen versuchten Steuer verpflichtet werden. Dies schliesst auch die Bezahlung der aufgelaufenen Verzugszinsen mit ein.

#### **4.3 Straflöse Selbstanzeige**

Gemäss § 156a Abs. 3 StG wird von einer Strafverfolgung abgesehen und entfällt die solidarische Haftung, wenn sich die mitwirkende Person erstmals selber anzeigt und zudem die Steuerhinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist und die Behörde bei der Feststellung der hinterzogenen Steuerfaktoren vorbehaltlos unterstützt.

#### **5. Juristische Personen**

Für Teilnahmehandlungen im Geschäftsbereich einer juristischen Person ist gemäss § 157 Abs. 2 StG entsprechend § 153 StG anwendbar.

#### **6. Ehegatten**

Gemäss § 159 StG wird die steuerpflichtige Person, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst. Dabei bleiben die Bestimmungen zur Teilnahme gemäss § 153 StG vorbehalten. Die Anstiftung, Hilfeleistung oder Mitwirkung bei einer Steuerhinterziehung des Ehegatten betreffend dessen Einkünfte und Vermögenswerte ist somit möglich. Die blosse Mitunterzeichnung der Steuererklärung stellt für sich allein betrachtet aber keine Teilnahmehandlung gemäss § 153 StG dar.

#### **Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))**

- ➡ KS ESTV Nr. 21 vom 7. April 1995



## 156 Nr. 1 Strafflose Selbstanzeige

### 1. Zweck und Geltungsbereich

Zeigt die steuerpflichtige Person erstmals eine Steuerhinterziehung selbst an, wird nach § 156a StG unter gewissen Voraussetzungen von einer Strafverfolgung abgesehen (straflose Selbstanzeige).

Mit der strafflosen Selbstanzeige bezweckt der Gesetzgeber, Steuerpflichtigen, welche bisher versehentlich oder vorsätzlich nicht alle Steuerfaktoren korrekt offengelegt haben, einen Anreiz zu bieten, bisher nicht deklarierte Einkommens- und Vermögens- bzw. Gewinn- und Kapitalbestandteile zu melden. Als Ergebnis erhöhen sich damit die Steuermoral sowie die Steuereinkünfte nachhaltig, da die offengelegten Steuerfaktoren auch für die Zukunft besteuert werden können (Amtliches Bulletin des Ständerats vom 4. Oktober 2007, S. 943, Votum Bundesrat Hans-Rudolf Merz; Amtliches Bulletin des Nationalrats vom 19. Dezember 2007, S. 2013, Votum Nationalrat Johann Schneider-Ammann).

Damit Strafflosigkeit gewährt werden kann, muss eine Selbstanzeige vorliegen. Die steuerpflichtige Person muss der Steuerbehörde ausdrücklich oder sinngemäss melden, dass eine frühere Veranlagung nicht korrekt erfolgt ist, weil sie die Steuererklärung damals nicht vollständig und wahrheitsgemäss ausgefüllt hat.

Es ist für die Meldung kein formeller Antrag nötig und die Selbstanzeige kann auch durch konkludentes Handeln erfolgen, etwa durch den Hinweis im Wertschriftenverzeichnis «bisher versehentlich nicht deklariert». Allerdings erleichtert ein schriftlicher Antrag mit eindeutiger Bezeichnung als Selbstanzeige den Steuerbehörden die Arbeit und es werden zudem Irrtümer vermieden.

Die Selbstanzeige sollte dabei als separates Schreiben eingereicht werden, in welchem die bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögenswerte sowie die dazugehörenden Unterlagen aufgeführt sind.

Wer jedoch beispielsweise ein bisher nicht deklariertes Bankkonto ohne weitere Bemerkung im Wertschriftenverzeichnis aufführt, erstattet keine Selbstanzeige (s. § 30 des Dekrets zum Steuergesetz: «Die stillschweigende Deklaration der hinterzogenen Beträge in einer späteren Steuererklärung gilt nicht als Selbstanzeige»).

Zudem ist die Selbstanzeige nicht nur dem Hauptsteuerdomizil, sondern grundsätzlich auch den Nebensteuerdomizilen zu melden. Hat eine steuerpflichtige Person mit Wohnsitz im Kanton Zürich Liegenschaften im Kanton Basel-Landschaft und hat diese Person Einkünfte oder Vermögenswerte in den Vorjahren nicht deklariert, so ist die Selbstanzeige nicht nur den Zürcher Behörden, sondern auch der Steuerbehörde des Kantons Basel-Landschaft zur Kenntnis zu bringen.

Erhält die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft von Zürich nach Abschluss ihres Nachsteuerverfahrens korrigierte Steuerausscheidungen, ohne über diese Selbstanzeige informiert worden zu sein, liegt grundsätzlich keine straffbefreiende Selbstanzeige, sondern eine Steuerhinterziehung vor.

Eine Selbstanzeige muss aus eigenem Antrieb erfolgen. Bei grosszügiger Auslegung dieser Voraussetzung ist noch von einer Selbstanzeige auszugehen, wenn diese zwar aus Angst vor einer Denunziation oder vor einer Entdeckung in einem späteren Verfahren erfolgt, aber noch keiner Behörde bekannt ist. Muss eine steuerpflichtige Person aber nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge damit rechnen, dass eine Behörde (z.B. AHV-Ausgleichskasse, Gericht, Staatsanwaltschaft) den Steuerbehörden eine Meldung erstattet, liegt keine Selbstanzeige vor. Es wird ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung durchgeführt (vgl. auch: Merkblatt zur strafflosen Selbstanzeige und zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen).

Meldet also beispielsweise eine steuerpflichtige Person im Hinblick auf ein Scheidungsverfahren den Steuerbehörden, sie habe in den letzten 10 Jahren ein bestimmtes Bankkonto nicht deklariert, kann diese Meldung als Selbstanzeige entgegengenommen werden. Meldet sie dies erst nach Aufforderung des Gerichts im Scheidungsverfahren, liegt hingegen keine Selbstanzeige mehr vor.

### 2. Erstmaligkeit

Gemäss § 156a Abs. 1 StG wird von einer Strafverfolgung abgesehen, wenn sich eine steuerpflichtige Person erstmals selber anzeigt. Von der Straffreiheit kann auch profitieren, wer bereits vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung schon einmal (oder mehrmals) Selbstanzeige erstattet hat. Da die Regelung betreffend



erstmaliger strafloser Selbstanzeige per 1. Januar 2010 in Kraft gesetzt worden ist, schliesst eine vor dem 1. Januar 2010 gestützt auf eine Selbstanzeige verfügte und in Rechtskraft erwachsene Busse nicht aus, dass sich eine steuerpflichtige Person nach dem 1. Januar 2010 erstmals im Sinn von § 156a StG anzeigt und dabei von einer Strafverfolgung abgesehen wird.

Die steuerpflichtige Person, welche steuerbares Einkommen oder Vermögen anzeigt und dafür Straflosigkeit geltend macht, hat schriftlich zu bestätigen, dass sie die Anwendung der Bestimmungen über die straflose Selbstanzeige erstmals verlangt. Ein entsprechendes Formular wird der steuerpflichtigen Person zusammen mit dem Einleitungsschreiben zum Nach- und Strafsteuerverfahren zugestellt.

Ob die Erstmaligkeit bei einer Selbstanzeige gegeben ist, wird von Amtes wegen geprüft. Fehlt es an der Erstmaligkeit, ist das Steuerstrafverfahren weiterzuführen und der steuerpflichtigen Person diesbezüglich das rechtliche Gehör zu gewähren. Um das Vorliegen der Erstmaligkeit auch interkantonal prüfen zu können, wird eine schweizerische Datenbank durch die Eidgenössische Steuerverwaltung geführt.

### **3. Absehen von Strafverfolgung**

Aus formellen Gründen wird in der Nach- und Strafsteuerbefreiung festgehalten, dass auf die Erhebung einer Steuerbusse verzichtet wird. Auf diese Weise kann die Konsumation des einmaligen Rechts auf straflose Selbstanzeige festgestellt und zu einem späteren Zeitpunkt nachgewiesen werden.

### **4. Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt**

Eine Voraussetzung für das Absehen von der Strafverfolgung ist nach § 156a Abs. 1 lit. a StG, dass die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist. Wenn eine eidgenössische, kantonale oder kommunale Steuerbehörde schon Kenntnis von der Hinterziehung hat oder damit begonnen hat, Abklärungen zu treffen (z.B. sich für eine steuerliche Buchprüfung angemeldet oder konkrete Unterlagen zur Prüfung eingefordert hat), liegt keine Selbstanzeige mehr vor. Es ist deshalb eine Busse von mindestens einem Drittel der hinterzogenen Steuern auszusprechen, wobei das kooperative Verhalten der steuerpflichtigen Person bei der Strafzumessung angemessen zu würdigen ist (s. StB BL Band 3 und § 151 StG).

### **5. Vorbehaltlose Unterstützung bei der Feststellung der hinterzogenen Steuerfaktoren**

Um Straffreiheit zu erlangen, muss die steuerpflichtige Person nach § 156a Abs. 1 lit. b StG die Veranlagungsbehörde bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommensteile vorbehaltlos unterstützen. Sie hat alle bisher nicht deklarierten Steuerfaktoren offenzulegen und die nötigen oder verlangten Unterlagen vollständig und fristgerecht einzureichen, soweit ihr dies möglich ist. Der steuerpflichtigen Person ist zudem vor Abschluss des Verfahrens die Möglichkeit zu geben, weitere, bisher verschwiegene Steuerfaktoren offenzulegen. Meldet sie solche, bleibt sie auch für diese straflos. Merkt die Steuerbehörde bei der Bearbeitung der erstmaligen Selbstanzeige, dass diese nicht vollständig ist bzw. weitere Steuerfaktoren hinterzogen wurden, kann bei Vorliegen eines Verschuldens auf alle bisher nicht deklarierten Steuerfaktoren eine Busse von mindestens einem Drittel erhoben werden.

Stammen die bisher nicht deklarierten Werte aus einer Erbschaft, bei deren Inventaraufnahme sie verheimlicht wurden, und ist die Verjährung der Erbschaftssteuer noch nicht eingetreten, erfolgt eine Orientierung des Erbschaftssamtes bzw. des Geschäftsbereichs Spezialsteuern der kantonalen Steuerverwaltung, welcher die Erbschaftssteuern als Nachsteuern erhebt. Handelt es sich dabei nicht um eine gültige Selbstanzeige, so wird die zusätzlich auszusprechende Steuerbusse von den Mitarbeitern der Stelle für Nach- und Strafsteuern der kantonalen Steuerverwaltung im Anschluss erhoben (siehe § 24 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuern, wonach die Bestimmungen des Steuergesetzes unmittelbar oder sinngemäss Anwendung finden).

Sollten nach rechtskräftiger Erledigung des Nachsteuerverfahrens und gleichzeitigem Absehen von der Strafverfolgung weitere Steuerfaktoren selber angezeigt oder von den Behörden aufgedeckt werden, ist diesbezüglich eine Busse auszufällen. Es bleibt allerdings bei der Straflosigkeit des ersten Verfahrens und damit auch beim Registereintrag. Im zweiten Verfahren ist bei Vorliegen eines Verschuldens eine Busse zu erheben. Bei einer zweiten Selbstanzeige beträgt die Busse gemäss § 156a Abs. 2 StG einen Fünftel der hinterzogenen Steuer, sonst einen Drittel bis das Dreifache der hinterzogenen Steuer (vgl. [151 Nr. 1](#)).



## 6. Ernstliches Bemühen um Bezahlung der Nachsteuern

Nach § 156a Abs. 1 lit. c StG muss sich die steuerpflichtige Person schliesslich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen. Sofern die Nachsteuern nach Abschluss des Verfahrens nicht oder nicht vollständig bezahlt werden, muss sich die steuerpflichtige Person von sich aus aktiv bei der Steuerbehörde melden und um Ratenzahlung nachsuchen. Meldet sie sich nicht und muss eine Betreuung eingeleitet werden bzw. bietet sie nicht Hand für eine Lösung, fehlt es am ernsthaften Bemühen um Bezahlung und das Steuerstrafverfahren ist wieder aufzunehmen. Von der steuerpflichtigen Person werden überdurchschnittliche Anstrengungen zur Bezahlung der Nachsteuern erwartet. Dabei hat sie erforderlichenfalls ihr Vermögen anzugreifen, indem sie beispielsweise die Hypothek auf ihre Liegenschaft erhöht oder Eigentum versilbert (Reto Sutter, Die straflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz, Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Stämpfli Verlag, Bern 2014, S. 138).

## 7. Straffreiheit für Dritte

Gemäss § 156a Abs. 3 StG können sich auch Teilnehmer gemäss § 153 StG selber anzeigen. Sofern die Steuerhinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist und diese bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommensteile vorbehaltlos unterstützt wird, erfolgt keine Strafverfolgung und die Solidarhaftung für die hinterzogene Steuer gemäss § 153 StG entfällt.

Wollen die steuerpflichtige Person und teilnehmende Dritte straflos bleiben, müssen sie gleichzeitig eine Selbstanzeige einreichen, wobei eine sinngemässe Meldung genügt. Andernfalls handelt es sich bei der Person, die zuerst handelt, um eine Selbstanzeige und für die anderen Personen liegt eine Denunziation vor mit der Folge, dass diese nicht von der Straffreiheit miterfasst werden.

Bei Ehegatten, welche je eigene Steuerfaktoren hinterzogen haben, gilt die Selbstanzeige für beide Ehegatten. Entsprechend konsumieren beide Ehegatten die Erstmaligkeit. Es erfolgen zwei Einträge in die Datenbank des Bundes. Hat nur ein Ehegatte Steuerfaktoren hinterzogen, gilt die Selbstanzeige nur für ihn, und nur er konsumiert die Erstmaligkeit. Bei getrennten oder geschiedenen Ehegatten ist von einer Denunziation auszugehen, ausser es liegt erkennbar eine Stellvertretung für beide vor.

## 8. Strafflose Selbstanzeige bei juristischen Personen (§ 157 Abs. 3 bis 8 StG)

Gemäss § 157 Abs. 3 StG kann unter den gleichen Voraussetzungen wie für natürliche Personen (vgl. § 156a StG) straflose Selbstanzeige für eine juristische Person erstattet werden.

Die straflose Selbstanzeige muss dabei von einem Organmitglied oder einer Vertretung der juristischen Person eingereicht werden. Bei den eine Selbstanzeige erstattenden Personen wird von einer Strafverfolgung abgesehen. Zudem entfällt die Solidarhaftung für die hinterzogene Steuer (§ 157 Abs. 5 StG).

Handelt es sich bei der erstmalig Selbstanzeige erstattenden Person um ein bereits ausgeschiedenes Organmitglied oder einen bereits ausgeschiedenen Vertreter der juristischen Person und ist die Steuerhinterziehung noch keiner Steuerbehörde bekannt, so wird von einer Strafverfolgung der juristischen Person sowie sämtlicher aktueller und bereits ausgeschiedener Organmitglieder und Vertreter abgesehen. Zudem entfällt für alle die Solidarhaftung (§ 157 Abs. 6 StG). Diese Regelung soll verhindern, dass ehemalige Verantwortliche der juristischen Person, welche diese im Streit verlassen haben, mittels einer Denunziation noch nachtreten und dieser Schaden zufügen können.

Ist das Recht auf erstmalige Selbstanzeige bereits verwirkt, handelt es sich folglich um eine weitere Selbstanzeige, wird die Steuerbusse unter den Voraussetzungen von § 157 Abs. 3 StG (keiner Steuerbehörde bekannt, vorbehaltlose Unterstützung der Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer und ernstliche Bemühung um Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer) auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt (§ 157 Abs. 7 StG).

Nach Beendigung der Steuerpflicht einer juristischen Person in der Schweiz kann keine Selbstanzeige mehr eingereicht werden (§ 157 Abs. 8 StG).

Das Formular betreffend Bestätigung über erstmalige Selbstanzeige, welche mit dem Einleitungsschreiben zum Nach- und Strafsteuerverfahren zugestellt wird, ist von einem Organmitglied bzw. Vertreter der juristischen Person zu unterzeichnen und der kantonalen Steuerverwaltung für die Meldung nach Bern zum Eintrag in die gesamtschweizerische Datenbank zurückzuschicken.



Eine spezielle Konstellation kann sich ergeben, wenn anlässlich einer Selbstanzeige verdeckte Gewinnausschüttungen offengelegt werden. Sowohl die juristische als auch die natürliche Person gehen straffrei aus, sofern mit der Meldung zumindest sinngemäss beide Personen erwähnt werden. Zudem müssen beide Personen die übrigen gesetzlichen Bedingungen erfüllen, insbesondere müssen sich sowohl die natürliche als auch die juristische Person ernstlich um die Bezahlung der Nachsteuern bemühen. Wird beispielsweise nach rechtskräftiger Veranlagung eines Alleinaktionärs bei seiner Aktiengesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet, kann der Aktionär keine Selbstanzeige mehr einreichen, da dessen Steuerhinterziehung den Steuerbehörden bereits bekannt ist.

## 9. Nachlassinventar (§ 158 Abs. 2 StG)

Wer zur Bekanntgabe von Nachlasswerten im Inventarverfahren verpflichtet ist (vgl. [158 Nr. 1](#)) und solche verheimlicht, sich aber selber erstmals anzeigt, geht straffrei aus, sofern die Widerhandlung noch keiner Steuerbehörde bekannt ist und diese Person die Behörde vorbehaltlos bei der Inventarberichtigung unterstützt. Sofern in diesem Zusammenhang weitere Straftaten begangen worden sind, entfällt auch diesbezüglich die Strafverfolgung.

## 10. Straffreiheit bezüglich weiterer Straftaten

Trotz Einführung der straflosen Selbstanzeige bleiben die AHV-Beiträge, Mehrwertsteuern, Verrechnungssteuern, Erbschaftssteuern etc. geschuldet. Wird eine Selbstanzeige erstattet und zeigt sich, dass zu Unrecht staatliche Leistungen wie beispielsweise Prämienverbilligungen für die Krankenversicherung oder AHV-Ergänzungsleistungen bezogen wurden, sind diese zurückzuerstatten.

Hingegen bleiben alle zum Zweck der selber angezeigten Steuerhinterziehung begangenen weiteren Straftaten strafbefreit. Deshalb unterbleibt eine Strafverfolgung nicht nur für den Steuerbetrug und die hierfür begangene Urkundenfälschung, sondern auch für allfällige AHV-Delikte, die Mehrwertsteuerhinterziehung oder den Abgabebetrug.

## 11. Zuständigkeit

Zuständig für die Durchführung des Verfahrens bei straflosen Selbstanzeigen ist die Stelle für Nach- und Strafsteuern bei der kantonalen Steuerverwaltung in Liestal. Wird eine Selbstanzeige bei einer selbstveranlagenden Gemeinde erstattet oder eine Anmeldung zur Nachbesteuerung in der Steuererklärung aufgeführt, sind diese Unterlagen zusammen mit den erforderlichen Steuerakten zur Prüfung an die Stelle für Nach- und Strafsteuern bei der kantonalen Steuerverwaltung in Liestal weiterzuleiten.

## 12. Datenbank für straflose Selbstanzeigen

Da sichergestellt werden muss, dass eine Person nur «einmal im Leben» von einer straflosen Selbstanzeige profitieren kann, wurde von der Eidgenössischen Steuerverwaltung eine gesamtschweizerische Datenbank eingerichtet.

## Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Merkblatt zur straflosen Selbstanzeige und zur Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen (gültig ab 1. Januar 2010)



## 157 Nr. 1 strafrechtliche Verantwortlichkeit von juristischen Personen

### 1. Allgemeines

Juristische Personen können im Steuerstrafrecht als solche zur Verantwortung gezogen werden. Das Steuerrecht sieht vor, dass Bussen gegen die juristischen Personen selbst ausgesprochen werden. Sie kann für Steuerübertretungen im Sinne von § 151 StG bestraft werden.

Da die juristische Person als solche selbst nicht handeln kann, wird ihr das Handeln ihrer Organe zugerechnet, deren Verschulden sie zu verantworten hat. Auch bei der Bestrafung einer juristischen Person wird ein Verschulden vorausgesetzt, das sich im Verhalten natürlicher Personen äussert. Dieses Verschulden ist massgebend für die Strafzumessung. Zudem werden für die Bussenhöhe die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der juristischen Person berücksichtigt. Die für die juristische Person handelnden Organe können zudem nach § 153 StG bestraft werden.

Der Kreis der Organe ist weit zu fassen. Unerheblich ist, ob eine Person formell Organstatus besitzt. Personen, deren Verschulden der juristischen Person zuzurechnen ist, sind nicht nur Mitglieder des Verwaltungsrats, der Direktion und der Revisionsstelle, sondern auch solche Personen, welche die Unternehmung tatsächlich leiten, indem sie z.B. Mitglieder der Verwaltung, der Direktion oder Bevollmächtigte als Strohleute benützen. Auch eine in untergeordneter Stellung tätige angestellte Person kann schuldhaft eine Hinterziehung bewirken. Der juristischen Person nicht angerechnet werden darf dagegen das Verschulden einer für sie handelnden Stellvertreterin; dieses stellt das Handeln einer Drittperson dar. Ihre Bestrafung bleibt nach § 153 StG vorbehalten.

Diese Ausführungen gelten sinngemäss für den Tatbestand der Verletzung von Verfahrenspflichten nach § 154 StG, welcher ebenfalls die Strafbarkeit juristischer Personen vorsieht.

Dazu ein Beispiel für eine Verfahrenspflichtverletzung: Trotz mehrmaliger Mahnung reicht die juristische Person die Steuererklärung nicht ein und muss amtlich und nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt werden. Indem die juristische Person die Steuererklärung nicht innert Frist eingereicht hat, ist sie ihren Verfahrenspflichten nicht nachgekommen, weshalb ihr eine Busse auferlegt wird.

### 2. Steuerhinterziehung

Nach § 157 Abs. 1 StG kann die juristische Person für die vollendete oder versuchte Steuerhinterziehung zum eigenen Vorteil gebüsst werden. Die Formulierung «zum Vorteil» bedeutet, dass die Steuerhinterziehung mit Wirkung für die handelnde juristische Person begangen worden ist (vgl. Art. 181 Abs. 1 DBG). Die Sondereigenschaften für die Begehung einer Steuerhinterziehung müssen bei der juristischen Person selbst gegeben sein. Sie selbst muss steuerpflichtig sein.

Ist das in objektiver und subjektiver Hinsicht tatbestandsmässige Vorgehen bestimmter Organe nachgewiesen, wird deren individuelles Verschulden ermittelt. Dabei ist deren Verhalten nach Massgabe ihrer jeweiligen Stellung und ihres Einflusses auf das steuerlich relevante Handeln der juristischen Person zu gewichten. Als schwer erscheint das der juristischen Person zuzurechnende Verschulden z.B., wenn mehrere Organe zusammengewirkt haben und sich deren Vorgehen geradezu als planmässig erweist.

Bei der Strafzumessung sind im Übrigen die wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse der juristischen Person selbst zu berücksichtigen. Eine Selbstanzeige im Sinn von § 157 Abs. 3 StG muss von einem Organ der juristischen Person oder von einer Vertreterin oder von einem Vertreter erklärt worden sein.

### 3. Teilnahme

Die Voraussetzungen für eine Bestrafung einer juristischen Person wegen Teilnahmehandlungen sind in § 157 Abs. 2 StG weit formuliert. Die juristische Person braucht nämlich nicht selbst als Handelnde aufgetreten zu sein. Die Bestimmung verlangt einzig, dass in ihrem Geschäftsbereich nach § 213 StG strafbare Handlungen begangen worden sind (Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Art. 181 DBG N 13).



#### **4. Strafbarkeit der handelnden Person**

Personen, deren Verhalten die strafrechtliche Verantwortlichkeit der steuerpflichtigen juristischen Person ausgelöst oder dazu beigetragen hat, sind gegebenenfalls auch selber strafbar. Abs. 1 sieht nämlich vor, dass die Bestrafung der handelnden Organe und der Vertreterinnen und Vertreter nach § 153 StG vorbehalten bleibt. Dieser Vorbehalt bezieht sich auf alle denkbaren strafbaren Handlungen einer juristischen Person. Nach § 153 StG sind die für die juristische Person handelnden natürlichen Personen nur bei vorsätzlichem Handeln strafbar.

#### **5. Straflöse Selbstanzeige**

Vgl. dazu [156 Nr. 1](#)



## **158 Nr. 1 Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren**

### **1. Allgemeines**

Mit der Vorenthaltung von Nachlasswerten gefährdet die Täterin oder der Täter die Kontrollfunktionen des Inventars. Dieser Straftatbestand ist als Übertretung ausgestaltet. Bei diesem Tatbestand geht es um eine Verletzung der Mitwirkungspflichten von mitwirkungspflichtigen Personen.

### **2. Tatbestand**

#### **2.1 Objektiver Tatbestand**

Strafbar ist das Verheimlichen oder Beiseiteschaffen von Nachlasswerten im Inventarverfahren. Das Inventarverfahren ist geregelt in Art. 155 ff. DBG und enthält die Vermögenswerte des Erblassers sowie Tatsachen, die für die Steuerveranlagung von Bedeutung sein können. Dieses **Steuerinventar** ist kein erbrechtliches Sicherungsinventar. Tatbestandsvoraussetzung ist also, dass ein solches Steuerinventar-Verfahren eröffnet ist. Verheimlicht ist ein Nachlasswert, wenn er der Inventarbehörde verschwiegen wird. Beiseitegeschafft ist er bei Entfernung aus einem der Inventarbehörde zugänglichen Raum oder Behältnis.

Als Täterin oder Täter in Frage kommen Personen, welchen im Inventarverfahren Mitwirkungspflichten obliegen, also Erben und Erbinnen sowie Personen, die mit deren gesetzlichen Vertretung, der Erbschaftsverwaltung oder der Willensvollstreckung betraut sind.

#### **2.2 Subjektiver Tatbestand**

Die Täterin oder der Täter handelt in der Absicht, Nachlasswerte der Inventaraufnahme zu entziehen. Es ist dabei immer vorsätzliches Handeln erforderlich.

### **3. Sanktion**

Die Busse beträgt bis zu CHF 10'000, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu CHF 50'000.

Bei Versuch oder Gehilfenschaft ist die Busse regelmässig zu mildern.

Für die straflose Selbstanzeige vgl. dazu [156 Nr. 1](#)

### **4. Teilnehmer**

Versuch, Anstiftung und Gehilfenschaft sind nach ausdrücklicher Anordnung des Gesetzes strafbar.

### **5. Relevanz in der Praxis**

In der Praxis ist eine solche Konstellation sehr selten, so dass sich hier noch keine gängige Praxis entwickeln konnte.



## 160 Nr. 1 Nach- und Strafsteuerbehörden, Verfahren

### 1. Zuständigkeit

Zuständig für die Durchführung des Nachsteuerverfahrens ist nach § 160 Abs. 1 StG die kantonale Steuerverwaltung. Innerhalb der Steuerverwaltung bleibt die Zuständigkeit für das gesamte Nachsteuerverfahren bei der Nach- und Strafsteuer (Geschäftsbereich Gemeinden und Einsprachen). Sie leitet die Verfahren ein, führt Untersuchungen durch und erlässt die Nach- und Strafsteuerbefehle. Nicht in ihren Zuständigkeitsbereich dagegen fällt der Bezug der veranlagten Nach- und Strafsteuern. Dieser wird vom Geschäftsbereich Steuerbezug vorgenommen.

Die Ausführungen über das Verfahren nach dem Baselbieter Steuergesetz gelten auch für das Verfahren zur Festsetzung der Nachsteuern nach dem Bundesgesetz über die direkten Bundessteuer (DBG).

### 2. Untersuchung

#### 2.1 Grundsätze

Im Steuerstrafverfahren gelten die Official- und die Untersuchungsmaxime. Nach der Officialmaxime hat die Steuerbehörde das Recht und die Pflicht, das Verfahren einzuleiten, dessen Gegenstand zu bestimmen und es durch Verfügung oder Urteil zu beenden. Die Untersuchungsmaxime besagt, dass die Behörde den Sachverhalt von sich aus abklärt. Sie ist verantwortlich für die Beschaffung der für den Entscheid notwendigen Unterlagen. Beweisanträge und Sachverhaltsdarstellungen der Parteien sind für die Behörde nicht bindend.

Der Nach- und Strafsteuer stehen im Nachsteuerverfahren die Befugnisse der Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren zu. Sie kann also umfassend mündliche oder schriftliche Einkünfte einholen, Belege und Urkunden verlangen oder auch Bescheinigungen und Auskünfte Dritter verwenden. Im Strafsteuerverfahren, welches in BL grundsätzlich zusammen mit dem Nachsteuerverfahren eingeleitet und durchgeführt wird, gilt es zu beachten, dass die steuerpflichtige Person gestützt auf das in Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention verankerte Recht das Recht hat, zu schweigen und nicht gegen sich aussagen zu müssen. Sie darf also sämtliche Auskunft verweigern und muss auch keine Belege einreichen (Entscheid des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 3. Mai 2001 i.S. J.B). Entsprechend ist in (reinen) Steuerstrafverfahren auch keine Busse wegen Verletzung von Mitwirkungspflichtigen nach § 154 StG auszusprechen. Ebenso dürfen Beweismittel, die aus einem Nachsteuerverfahren resultieren, nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung noch Androhung einer Ermessensveranlagung erlangt wurden.

Die Beweisergebnisse werden nach pflichtgemäßem Ermessen gewürdigt. Dabei wird auch das Verhalten der steuerpflichtigen Person im Verfahren berücksichtigt.

Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen. Sie hat den Beweis für nicht versteuertes Einkommen oder Vermögen zu erbringen.

#### 2.2. Einvernahme der angeschuldigten Person

Der steuerpflichtigen Person wird das rechtliche Gehör gewährt. Die Gewährung des rechtlichen Gehörs erfolgt grundsätzlich zusammen mit der Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens (falls die Nachsteuerberechnungen bereits erstellt werden konnten), ansonsten bevor das Verfahren mit einer Schlussverfügung abgeschlossen wird. Die steuerpflichtige Person hat im Rahmen des rechtlichen Gehörs die Möglichkeit, sich schriftlich oder mündlich einerseits zu den Nachsteuerberechnungen und andererseits zum Verschuldensvorwurf zu äussern. Sie kann verlangen, dass sie zur Tat einvernommen wird bzw. sie kann eine mündliche Besprechung wünschen. Verlangt die angeschuldigte Person selber eine Einvernahme bzw. eine mündliche Besprechung, ist eine solche auf jeden Fall durchzuführen, auch wenn sich die Nach- und Strafsteuer davon nichts verspricht. Eine solche Einvernahme kann auch von Amtes wegen angeordnet werden, wenn dies für die Untersuchung notwendig ist. Besonders in komplexeren und umstrittenen Verfahren dürfte eine Besprechung bzw. Einvernahme unumgänglich sein.



Bei der Einvernahme ist der angeschuldigten Person die zur Last gelegte Handlung in allgemeiner Weise vorzuhalten. Die Einvernahme selbst erfolgt zu belastenden und entlastenden Tatsachen. Unabhängig von einer Strafdrohung ist die angeschuldigte Person immer zur Wahrheit zu ermahnen.

### 2.2.1 Vorladung

Grundsätzlich wird der steuerpflichtigen Person mit der Einleitungsverfügung die Möglichkeit gewährt, sich zum Vorhalt zu äussern. Oftmals meldet sich die steuerpflichtige Person entweder schriftlich oder mündlich. Es kommt aber auch vor, dass sich die steuerpflichtige Person nicht meldet und eine Einvernahme bzw. Besprechung unabdingbar ist, um den Fall korrekt abzuwickeln. Entsprechend besteht die Möglichkeit - auch wenn die steuerpflichtige Person nicht zur Mitwirkung verpflichtet werden kann - dass die Nach- und Strafsteuer die steuerpflichtige Person formell persönlich zu einer Einvernahme vorlädt. Dieser Vorladung hat die steuerpflichtige Person nachzukommen, ansonsten sie gebüsst werden kann.

Den strafrechtlichen Grundsätzen entsprechend, hat die Vorladung schriftlich spätestens 10 Tage vor dem angesetzten Termin zu erfolgen. Vorbehalten bleiben dringliche Fälle.

Die Vorladung hat mindestens folgende Angaben zu enthalten:

- Ort und Zeit des Erscheinens;
- Gegenstand der Einvernahme und verfahrensrechtliche Stellung des Vorgeladenen, soweit diese Angaben den Zweck des Verfahrens nicht beeinträchtigen;
- Säumnisfolgen.

### 2.2.2 Ablauf

Bei der Einvernahme des Beschuldigten ist wie folgt vorzugehen:

1. Feststellung der Personalien (Name, Vorname, Geburtsdatum, Beruf, Heimatort bzw. Staatsangehörigkeit, Adresse, Zivilstand) bzw. Vergewisserung, dass diese mit den Angaben in der Steuererklärung übereinstimmen.
2. Orientierung über die erhobene Beschuldigung in einer für den Einvernommenen verständlichen Sprache oder unter Beizug einer Dolmetscherin oder eines Dolmetschers.
3. Ermahnung zur Wahrheit und Hinweis auf das Recht der Aussageverweigerung.
4. Eigentliche Befragung zum Sachverhalt und Gewährung der Möglichkeit, zu den erhobenen Beschuldigungen Stellung zu nehmen.
5. Protokollierung: Im Protokoll ist folgendes festzuhalten:
  - die Einleitung gemäss Ziffer 1 - 3;
  - das erhebliche Ergebnis der Befragung, aufgeteilt in Fragen und Antworten;
  - weitere erhebliche Äusserungen zur Sache;
  - die Protokollgenehmigung;
  - das Protokoll wird den Einvernommenen vorgelesen oder zum Lesen gegeben;
  - der/die Einvernehmende, der/die Protokollführer/in und der/die Einvernommene bestätigen die Richtigkeit des Protokolls mit ihrer Unterschrift;
  - verweigert der/die Einvernommene die Unterzeichnung, ist dies im Protokoll zu vermerken.

### 2.2.3 Aussageverweigerung

Verweigert die angeschuldigte Person die Aussage, ist sie darauf aufmerksam zu machen, dass sie für das Nachsteuerverfahren zur Aussage verpflichtet ist (vgl. Ziff. 1). Verweigert die angeschuldigte Person die Aussage immer noch, ist ihr eine Ordnungsbusse gemäss § 154 StG anzudrohen. Weigert sie sich weiter, ist androhungsgemäss eine Ordnungsbusse auszusprechen und im Bedarfsfall zu wiederholen.

## 2.3 Zeugeneinvernahme

Nach § 163 Abs.2 StG sind auch Zeugeneinvernahmen möglich. Der Zeuge steht unter der Strafdrohung von Art. 307 und 309 StGB. Zeugeneinvernahmen findet in der Praxis sehr selten statt. Meistens werden Auskünfte und Unterlagen schriftlich eingefordert.

### 2.3.1 Vorladung

Vgl. Ziff. 2.2.1



### 2.3.2 Einvernahme

Für die Zeugeneinvernahme gelten die Bestimmungen über die Schweizerische Strafprozessordnung (StPO).

### 2.3.3 Teilnahme der angeschuldigten Person

Die angeschuldigte Person ist berechtigt, den Zeugeneinvernahmen beizuwohnen. Eine Ausnahme besteht lediglich dann, wenn die Abklärung des Sachverhalts oder die Dringlichkeit des Verfahrens es erfordern, die Zeuginnen und Zeugen in Abwesenheit der Beschuldigten einzuvernehmen.

### 2.4 Rechtliches Gehör

Der Anspruch einer betroffenen Person auf rechtliches Gehör stützt sich auf Art. 29 Abs. 2 BV, aber auch auf Art. 6 EMRK. Danach hat die angeschuldigte Person ein Recht auf einen Beitrag zur Wahrheitsfindung. Erste Voraussetzung dafür ist schon die Unterrichtung über die Anschuldigung in der Einleitung des Verfahrens.

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör folgt auch das Recht auf Akteneinsicht. Die steuerpflichtige Person hat grundsätzlich das Recht, die Nach- und Strafsteuerakten einzusehen, die für die Entscheidungsfindung relevant sind. Der Umfang des Anspruchs auf Akteneinsicht kann vom jeweiligen Stand eines Strafverfahrens abhängen. So darf der Untersuchungszweck nicht durch die Offenlegung von Akten vereitelt werden.

Die Nach- und Strafsteuerakten werden weder der steuerpflichtigen Person noch den selbständigen Rechtsanwältinnen und -anwälten zugestellt. Steuerakten dürfen nicht ausser Haus gegeben werden, da sie alle wichtigen Dokumente beinhalten. Falls die steuerpflichtige Person oder deren Vertreter bzw. Vertreterin beantragt, dass die Steuerakten kopiert und zugestellt werden, ist dies möglich, es sei denn, es handle sich um sehr umfangreiche Dossiers, wie beispielsweise bei einem Nach- und Strafsteuerverfahren. Das Kopieren der Steuerakten nimmt in solchen Fällen - ganz abgesehen von den Materialkosten - auch viel Arbeitszeit in Anspruch. Entsprechend werden für Kopien Gebühren erhoben.

Ab Kopien von über 10 Stück wird derzeit eine Gebühr von CHF 1 pro Kopie erhoben. Dabei werden die ersten 10 Stück mitgezählt; wenn also 11 Kopien gemacht werden müssen, dann sind CHF 11 in Rechnung zu stellen, wenn hingegen bloss bis zu 9 Kopien zu machen sind, wird dies noch ohne Gebühr erledigt. Dabei besteht auch eine Obergrenze von derzeit maximal CHF 300. Die Rechnungsstellung erfolgt über den Geschäftsbereich Logistik & Projekte oder der Betrag kann bar bei der Kanzlei beglichen werden. Die Erhebung von Gebühren ist den anfragenden Kunden bzw. deren Vertreterinnen und Vertretern vorher mitzuteilen.

Die angeschuldigte Person ist in jedem Stadium des Verfahrens berechtigt, Beweisanträge zu stellen, d.h. die Erhebung von ganz bestimmten Beweisen zu beantragen. Solche Beweise sind abzunehmen, soweit sie rechtserhebliche Tatsachen betreffen und tauglich erscheinen, solche Tatsachen auch zu beweisen. Wie gesehen ist die Einvernahme der angeschuldigten Person aber auf jeden Fall durchzuführen, wenn sie von dieser verlangt wird.

### 2.5 Besondere Untersuchungsmassnahmen bei schweren Steuerwiderhandlungen

Gesetzliche Grundlage für die Anordnung besonderer Untersuchungsmassnahmen bei schweren Steuerwiderhandlungen sind Art. 190 - 195 DBG und die Verordnung über besondere Untersuchungsmassnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 1992 (SR 642.132). Zuständig dafür ist die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU) der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Die kantonale Steuerverwaltung kann die ASU ersuchen, bei schweren Steuerwiderhandlungen ein Verfahren durchzuführen.

Nach Art. 190 Abs. 2 DBG versteht man unter schweren Steuerwiderhandlungen insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge und die Steuervergehen. Auch der Umstand internationaler oder auch interkantonaler Verflechtung sowie die Komplexität der zu untersuchenden Vorgänge können Merkmale schwerer Steuerwiderhandlungen darstellen. Auch eine einzige Steuerhinterziehung kann aufgrund einer Würdigung der Gesamtumstände als schwere Steuerwiderhandlung qualifiziert werden. Steuerhinterziehungen müssen sich zudem auf grosse Steuerbeträge beziehen.



## 165 Nr. 1 Entscheid und Rechtsmittel

### 1. Entscheid

#### 1.1 Einstellung

Wurde ein Nach- und Strafverfahren eingeleitet und wird im Rahmen der Abklärungen festgestellt, dass mangels einer neuen Tatsache keine Nachsteuern bzw. mangels eines Verschuldens keine Steuerbusse auszusprechen ist, wird das Verfahren durch einen formellen Entscheid der zuständigen Behörde für Nach- und Strafsteuern bei der kantonalen Steuerverwaltung eingestellt. Dieser Entscheid wird den betroffenen Steuerpflichtigen schriftlich zugestellt.

Auf eine ausführliche schriftliche Begründung des Entscheids über die Einstellung wird in der Regel verzichtet.

#### 1.2. Nach- und Strafsteuerverfügung

Reicht das Untersuchungsergebnis für eine Verurteilung der angeschuldigten Person wegen Steuerhinterziehung aus oder sind nur die Voraussetzungen für die Festsetzung einer Nachsteuer gegeben, wird das Ergebnis der Untersuchung mittels schriftlicher Verfügung inklusive den massgeblichen Nachsteuerbeträgen, Verzugszinsen und Steuerbussen mit eingeschriebenem Brief eröffnet.

Die Behörde hat ihren Entscheid zu begründen. Sie muss die wesentlichen Tatsachen und die rechtlichen Überlegungen wiedergeben, aus welchen die Tatbestandsmässigkeit in objektiver und subjektiver Hinsicht abgeleitet wird.

Bei der Steuerhinterziehung ist beispielsweise bezüglich des objektiven Tatbestands anzugeben, welche Einkommens- bzw. Vermögensbestandteile in welchem Betrag hinterzogen worden sind. Gestützt darauf ist darzulegen, wie sich die Nachsteuer bzw. die hinterzogene Steuer und damit der Strafrahmen errechnet. Bei der Würdigung des subjektiven Tatbestands hat sich die Behörde darüber auszusprechen, ob Fahrlässigkeit oder Vorsatz vorliegt. Ferner sind die Strafzumessungsgründe darzulegen. Schliesslich hat sich die Begründung mit den für den Entscheid wesentlichen tatsächlichen oder rechtlichen Argumenten der angeschuldigten Person auseinanderzusetzen.

#### 1.3. Kosten

Die Parteikosten trägt die betroffene steuerpflichtige Person selbst. Eine Parteientschädigung ist nicht vorgesehen.

Im verwaltungsinternen Verfahren (Nach- und Strafsteuerverfahren, Einspracheverfahren) werden grundsätzlich keine Verfahrenskosten erhoben. Wird der gerichtliche Instanzenzug gewählt (Steuergericht, Kantonsgericht, Bundesgericht, Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte), so können der unterliegenden Partei Verfahrenskosten auferlegt werden.

#### 1.4. Eröffnung

Die Nach- und Strafsteuerverfügung wird der betroffenen steuerpflichtigen Person oder deren Vertretung schriftlich mit eingeschriebenem Brief eröffnet.

### 2. Rechtsmittel

Gegen die Nach- und Strafsteuerverfügung kann innert 30 Tagen schriftlich Einsprache bei der kantonalen Steuerverwaltung in Liestal erhoben werden. In der Einsprache sind die Begehren und die sie begründenden Tatsachen und Beweismittel deutlich anzugeben (§ 165 i.V.m. § 122 StG).

Für das Einsprache- und Rekursverfahren siehe [122 Nr. 1](#).



## 166 Nr. 1 Verjährung der Strafverfolgung

### 1. Allgemeines

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. Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (§§ 146 ff. StG).

Für die Verfahren nach Verwaltungsstrafrecht (vollendete Steuerhinterziehung, versuchte Steuerhinterziehung sowie Verletzung von Verfahrenspflichten) gelten andere Bestimmungen. § 166 StG regelt die Verfolgungsverjährung abgestuft nach der Schwere des Delikts. Zudem ist Art. 333 Abs. 6 StGB zu berücksichtigen, wonach die Verfolgungsverjährungsfristen um die ordentliche Dauer verlängert werden (Art. 333 Abs. 6 lit. b StGB). Dafür werden die Bestimmungen bezüglich der Verjährungsunterbrechung obsolet (Art. 333 Abs. 6 lit. c StGB). Die Verjährung tritt zudem nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist (Art. 333 Abs. 6 lit. d StGB).

### 2. Verjährungstabelle

Die nachstehende Verjährungstabelle ist sowohl für natürliche als auch juristische Personen anwendbar. Nach geltendem Recht wird nicht mehr zwischen absoluter und relativer Verjährung unterschieden, da nur noch eine, entsprechend längere Verjährungsfrist zur Anwendung gelangt (letzte Spalte). Dafür ist keine Verjährungsunterbrechung mehr anzustrengen, um ein Eintreten der relativen Verjährung zu vermeiden.

In der Praxis wird die Verjährungsfrist entgegen des Wortlauts von Art. 333 Abs. 6 StGB in allen Fällen auf maximal 15 Jahre begrenzt, da es einen Widerspruch darstellen würde, wenn die Verjährungsfrist des schwerer wiegenden Delikts des Steuerbetrugs (ein Vergehen) nur 15 Jahre beträgt, die Verjährungsfrist des Übertretungstatbestands der vollendeten Steuerhinterziehung aber von 10 Jahren auf 20 Jahre ausgedehnt werden soll. Daher wird auch für die vollendete Steuerhinterziehung mittels einer sogenannten teleologischen Reduktion (d. h. mittels Auslegung nach Sinn und Zweck des Gesetzes) die Verjährungsfrist auf 15 Jahre begrenzt.

### 3. Anpassung der Bestimmungen per 1. Januar 2017

National- und Ständerat haben mit dem Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die allgemeinen Bestimmungen des StGB vom 26. September 2014 die Verjährungsbestimmungen zum Steuerstrafrecht angepasst.

Gemäss der neuen Bestimmung in Art. 58 StHG verjährt die Strafverfolgung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten drei Jahre und diejenige wegen versuchter Steuerhinterziehung sechs Jahre nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt oder die Steuern zu hinterziehen versucht wurden.

Die Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung verjährt hingegen zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für welche die steuerpflichtige Person nicht oder unvollständig veranlagt wurde oder der Steuerabzug an der Quelle nicht gesetzmässig erfolgte bzw. zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein ungerechtfertigter Erlass erwirkt wurde oder Nachlasswerte im Inventarverfahren verheimlicht oder beiseitegeschafft wurden.

Die Verjährung tritt gemäss Art. 58 Abs. 3 StHG zudem nicht mehr ein, wenn die zuständige kantonale Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung erlassen hat. Dies ist mit dem Erlass der Schlussverfügung betreffen Steuerstrafverfahren durch die kantonale Steuerverwaltung der Fall.

Gemäss Art. 72s StHG haben die Kantone ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung dieser Bestimmungen anzupassen. Nach dem Inkrafttreten der Änderung finden diese Bestimmungen direkt Anwendung, auch wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht. Der Bundesrat hat das Inkrafttreten dieser Anpassungen auf den 1. Januar 2017 festgelegt.

Die kantonalen Umsetzungsbestimmungen waren Bestandteil des Revisionspakets 2017 (Landratsvorlage 2016-056) dessen Inkrafttreten auf den 1. Januar 2017 beschlossen wurde.



Widerhandlungen (Tatbestand / Deliktsart)	Verjährung bis 30. September 2002		Verjährung ab 1. Oktober 2002	Verjährung ab 1. Januar 2017
	Relative Verjährung § 166 StG	Absolute Verjährung § 166 StG	geltende Regelung Art. 333 Abs. 6 StGB	Art. 58 und 72 StHG §§ 148 Abs. 1, 149 Abs. 5 und 6, 166 Abs. 1 und 3 und 205 StG
Verletzung von Verfah- renspflichten (§ 154 StG) Übertretung	2 Jahre	3 Jahre	4 Jahre	3 Jahre
vollendete Steuerhinter- ziehung (§ 151 StG) Übertretung	10 Jahre	15 Jahre	20 Jahre (Praxis: Begrenzung auf 15 Jahre)	10 Jahre
versuchte Steuerhinterzie- hung (§ 152 StG) Übertretung	4 Jahre	6 Jahre	8 Jahre	6 Jahre
Verheimlichung und Bei- seitenschaffen von Nach- lasswerten im Inventarver- fahren (Art. 158 StG) Übertretung	10 Jahre	15 Jahre	20 Jahre (Praxis: Begrenzung auf 15 Jahre)	10 Jahre
Steuerbetrug (§148 StG) Vergehen	10 Jahre	15 Jahre	15 Jahre	15 Jahre
Veruntreuung von Quel- lensteuern (§ 148 StG) Vergehen	10 Jahre	15 Jahre	15 Jahre	15 Jahre