

Handänderungssteuer

Kein Härtefall wegen Verkauf infolge Pflegebedürftigkeit

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 20. Mai 2022

Bei der Beurteilung eines Härtefalls gemäss § 183 StG muss je nach Steuerart und Fallgruppe dem subjektiven Moment unterschiedliches Gewicht beigemessen werden. Beispielsweise kommt bei der Einkommenssteuer aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip heraus dem Element der subjektiven Härte entscheidende Bedeutung zu. Hingegen rechtfertigt es sich, bei den Immobiliensteuern (Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer) sowie der Erbschaftssteuer die Annahme eines Härtefalles allein vom Bestehen einer objektiven Härte abhängig zu machen. Die Handänderungssteuer als reine Rechtsverkehrssteuer nimmt denn auch keine Rücksicht auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und andere subjektive Momente. Der unfreiwillige Verkauf einer Wohnung aufgrund subjektiver Momente wie Scheidung, Alter oder gar Pflegebedürftigkeit gilt denn auch nicht als Härtefall im Sinne des Gesetzes. Dies gilt vornehmlich dann, wenn noch erhebliches Wertschriften- und anderes Vermögen vorhanden ist.

Sachverhalt:

A. Mit öffentlicher Urkunde über einen Kaufvertrag vom 4. Juni 2018 hat die Pflichtige das Stockwerkeigentum Nr. S1 (Wohnung) sowie den 1/8-Miteigentumsanteil am Stockwerkeigentum Nr. S2 (mit ausschliesslichem Benützungsrecht an einem Autoeinstellplatz), Grundbuch (GB) G. für Fr. 975'000.– erworben. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 19/1000 E vom 28. Juli 2021 (ersetzt Verfügung vom 4. August 2020) wurde die geschuldete Handänderungssteuer auf Fr. 12'187.– festgelegt.

Die Pflichtige verkaufte mit öffentlicher Urkunde über einen Kaufvertrag vom 17. März 2021 die Parzelle Nr. 1, GB H. für Fr. 865'000.–. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 21/2000 vom 28. Juli 2021 wurde die geschuldete Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 59'823.– und mit Veranlagungsverfügung Nr. 21/2000 V vom 28. Juli 2021 die geschuldete Handänderungssteuer auf Fr. 10'812.– festgelegt.

B. Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob der Bruder der Pflichtigen als deren Vertreter mit Schreiben vom 30. Juli 2021 Einsprache. Die Pflichtige habe die Wohnung an der S. in G. im Jahr 2017 gekauft in der Absicht, die Wohnung selbst und dauernd nutzen zu wollen. Die Wohnung sei im Juli 2020 einzugsbereit von der Bauherrschaft übergeben und im Herbst 2020 möbliert worden. Das Haus in H. sei per April 2021 verkauft worden. Der Nettoerlös aus dem Hausverkauf sei in die Ersatzbeschaffung investiert worden. Am 31. Dezember 2020 sei die Pflichtige in H. abgemeldet und ab 1. Januar 2021 an der S. in G. angemeldet worden, um nach der Rehabilitation ihrer Operation im Januar in die Wohnung einziehen zu können. Diese Wohn- und Korrespondenzadresse sei nach wie vor gültig und die Wohnung sei bis dato weder vermietet noch zum Verkauf ausgeschrieben worden. Die Pflichtige leide unter K., sei aber zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung noch mobil und selbstständig gewesen. Der Gesundheitszustand der Pflichtigen habe sich allerdings so verschlechtert, dass sie auf Anraten der Ärzte im Februar 2021 bis auf weiteres im Alters- und Pflegeheim habe untergebracht werden müssen. Wäre dies vorhersehbar gewesen, so hätte die Pflichtige die Wohnung nicht gekauft. Die Pflichtige werde nun unverschuldet vom Staat rückwirkend auf Fr. 82'000.– Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuer belangt. Durch den Liquiditätsentzug sei sie voraussichtlich gezwungen, die Wohnung wieder zu verkaufen, sofern sie darin aus medizinischer Sicht nicht selbstständig wohnen könne. Dies würde wiederum zu Handänderungssteuern führen. Aufgrund der aktuellen Marktlage sei es ihr sodann auch nicht möglich, die Mehr- und Handänderungskosten zum Kaufpreis zuzuschlagen. Damit sei ein Verlust vorprogrammiert, welcher nach dem Wissen des Vertreters nicht mit den bezahlten Gewinnsteuern und einem reduzierten Verkaufspreis kompensiert werden könne. Die Pflichtige verfüge pro Monat lediglich über ein reduziertes Einkommen der Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHV] von Fr. 2'000.– und bezahle durchschnittlich Fr. 7'000.– an das Alters- und Pflegeheim. Zusätzlich würde die leerstehende Wohnung Nebenkosten generieren und es würden Kosten der Krankenkasse und weitere Kosten anfallen. Die Differenz gehe zu Lasten des Privatvermögens der Pflichtigen. Aufgrund ihres Vermögens könne sie keine Ergänzungsleistungen beantragen.

Die Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 21/2000 wurde am 17. September 2021 ersetzt und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 0.– festgesetzt. Die Steuer wurde aufgrund des Ersatzobjekts in G. unter dem Vorbehalt des Einzugs der Käuferin nach der Genesung ihrer Krankheit aufgeschoben. Mit Datum vom 16. September 2021 hat die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft des Weiteren die Veranlagungsverfügungen der Handänderungssteuern Nr. 21/2000 V und Nr. 19/1000 E vom 28. Juli 2021 aufgrund des Realersatzes in G. ersetzt und die Handänderungssteuer auf jeweils Fr. 0.– festgesetzt. Die Befreiungen wurden in beiden Veranlagungsverfügungen unter dem Vorbehalt des Einzugs der Pflichtigen nach der Genesung von ihrer Krankheit ausgesprochen.

Mit den rektifizierten Veranlagungsverfügungen betrachtete die Steuerverwaltung die Einsprache des Vertreters vom 14. August 2021 als erledigt.

C. Mit Schreiben vom 16. Oktober 2021 wendete sich der Vertreter der Pflichtigen an die Steuerverwaltung und ersuchte um Steuererlass der Handänderungssteuern für den Kauf und Verkauf der Wohnung. Der Vertreter wies darauf hin, dass die vorläufigen Befreiungen in den Veranlagungsverfügungen Nr. 21/2000, 21/2000 V und 19/1000 E unter dem Vorbehalt des Einzugs der Pflichtigen nach der Genesung von ihrer Krankheit ausgesprochen worden seien. Die Pflichtige werde wohl aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr in die Wohnung einziehen können. Sie zahle pro Monat momentan ohne den laufenden Unterhalt ihrer Wohnung Fr. 7'000.– für den Aufenthalt im Alters- und Pflegeheim und habe ein Einkommen aus der AHV mit Hilflosenentschädigung von Fr. 2'600.–. Um die Liquidität langfristig zu erhalten mache es keinen Sinn, die Wohnung zu halten. Das Räumen der Wohnung sei mit weiteren Aufwendungen verbunden. Die Wohnung hätte ursprünglich als Ersatzbeschaffung für das Einfamilienhaus dienen sollen, um den Aufenthalt in einem Alters- und Pflegeheim hinauszuschieben. Gemäss den vorläufigen Berechnungen resultiere bei einem Wiederverkaufspreis von Fr. 995'000.– ein Verlust von Fr. 48'000.–. Es seien bereits Fr. 59'823.– für die Grundstückgewinnsteuer und Fr. 10'812.– für die Handänderungssteuer betreffend Verkauf des Einfamilienhauses bezahlt worden. Nach dem Wissen des Vertreters könne der Verlust von Fr. 48'000.– nicht mit der Gewinnsteuer kompensiert werden. Wäre die Pflichtige direkt von ihrem Einfamilienhaus in das Alters- und Pflegeheim gezogen, wären lediglich Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern für den Verkauf des Einfamilienhauses angefallen. Ohne die grossen Aufwendungen für den Umzug etc. hätte die Pflichtige somit rund Fr. 25'000.– Steuern sparen können. Im Sinne eines Kompromisses schlage er vor, bei einem allfälligen Verkauf der Wohnung auf die Handänderungssteuer für den Kauf und Verkauf zu verzichten und die bereits bezahlte Handänderungssteuer für die Wohnung in der Höhe von Fr. 12'188.66 der Pflichtigen zurückzuerstatten.

Nachdem die Steuerverwaltung das Gesuch zuständigkeitshalber an die Taxations- und Erlasskommission weitergeleitet hatte, wies diese das Gesuch mit Entscheid vom 14. Dezember 2021, datiert vom 14. Januar 2022, ab. Zur Begründung führte sie unter anderem aus, dass eine allgemeine Steuerbefreiung von der Handänderungssteuer gemäss § 82 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuer vom 7. Februar 1947 (StG; SGS 331) ausser Betracht falle, da diese keine allgemeine Steuerbefreiung für Bedürftige vorsehe. Die Pflichtige empfinde die ihr auferlegten Handänderungssteuer als Härte im Sinne von § 183 StG, weshalb sie um Befreiung respektive Erlass der gemäss den Veranlagungsverfügungen Nr. 21/2000 V und 19/1000 E auferlegten Handänderungssteuern ersuche. Laut der Staatssteuerveranlagung 2019 habe die Pflichtige allerdings ein steuerbares Einkommen von Fr. 23'688.–, ein Wertschriftenvermögen von Fr. 322'256.– sowie übrige Vermögenswerte von Fr. 417'500.– zuzüglich des Immobilienvermögens, was vor allem für eine Rentnerin nicht auf einen vom Gesetz her nicht vorhergesehenen Härtefall bei der Erhebung der Handänderungssteuer schliessen lasse. Es sei der Pflichtigen vielmehr möglich, die Handänderungssteuer ohne weitere Einschränkungen zu bezahlen, obschon sie die Wohnung unverschuldet nie zur Selbstbenutzung beziehen konnte. Die Handänderungssteuer nehme als sogenannte «Rechtsverkehrssteuer» keine Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse.

D. Mit Schreiben vom 17. Januar 2022 erhebt der Vertreter der Pflichtigen Rekurs und beantragt sinngemäss den Erlass der allfälligen Handänderungssteuern zufolge Kaufs und Weiterverkaufs des Stockwerkeigentum Nr. S1 sowie des 1/8-Miteigentumsanteil am Stockwerkeigentum Nr. S2, Grundbuch G. Am 16. Dezember 2021 sei, wie von ihm vorgeschlagen, der Steuerbetrag von Fr. 12'194.60

zurückerstattet worden. Trotzdem habe er mit Datum vom 14. Januar 2022 einen negativen Entscheid der Taxations- und Erlasskommission erhalten. In der Begründung werde erwähnt, dass es hier um die Befreiung der Handänderungssteuer zufolge Verkaufs des Einfamilienhauses in H. und anschliessendem Kauf der Eigentumswohnung gehe. Allerdings habe der Vertreter lediglich um die Befreiung der allfällig anfallenden Handänderungssteuern betreffend Kauf und Verkauf der Wohnung gebeten. Die Taxations- und Erlasskommission gehe davon aus, dass die Pflichtige die Handänderungssteuer ohne weiteres aus ihrem Barvermögen bezahlen könne. Dies hinterlasse einen unangenehmen Nachgeschmack. Hätte die Pflichtige ihr erspartes Geld für Vergnügen und Luxus ausgegeben, so müsste der Staat für ihren kostspieligen Aufenthalt im Alters- und Pflegeheim mit Ergänzungsleistungen aufkommen. Seine Fragen seien nicht beantwortet worden, was den Eindruck erwecke, dass das Gesuch nur oberflächlich behandelt worden sei. Die Rekurrentin könne aus gesundheitlichen Gründen nicht wie geplant in die Wohnung einziehen, was für sie selbst einen absoluten, gesundheitlichen Härtefall ohne eigenes Verschulden darstelle. Es sei allerdings nie eine andere Adresse gemeldet worden und gemäss Art. 23 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) begründe die Unterbringung in einem Alters- und Pflegeheim für sich alleine keinen Wohnsitz. Der Kaufvertrag sei bereits im Juni 2018 unterzeichnet worden. Wenn auch bauseits alles richtig gelaufen wäre, so hätte die Pflichtige im November 2019 einziehen können und es wäre bis heute zur dauernden Selbstnutzung gekommen.

Mit Vernehmlassung vom 18. Februar 2022 beantragt die Taxations- und Erlasskommission die Abweisung des Rekurses. Einleitend führt sie aus, dass es im vorliegenden Fall um § 183 Abs. 2 StG gehe, welcher der Taxations- und Erlasskommission vom Gesetzgeber eine entsprechende Ermessenskompetenz in Härtefällen anlässlich des Veranlagungsverfahrens gebe. Davon zu unterscheiden sei der Steuererlass gemäss § 139b StG, bei welchem aufgrund einer finanziellen Notlage die Bezahlung nicht möglich sei. Dies setze allerdings eine rechtskräftige Steuerveranlagung voraus, sei also ein Instrument des Bezugsverfahrens.

Als Härtefall im Sinne von § 183 StG komme nach konstanter Praxis und Rechtsprechung nur ein solcher in Betracht, für den die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten und deshalb stossenden Belastung führen würde, weil der Gesetzgeber für den in Frage stehenden, ganz speziellen Sachverhalt die steuerlichen Konsequenzen nicht vorausgesehen habe beziehungsweise nicht habe voraussehen können. In § 82 Abs. 2 und 3 StG werde die Befreiung von der Handänderungssteuer geregelt, wonach beim Erwerb und beim Verkauf mit nachfolgender Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Wohneigentum eine Steuerbefreiung gewährt werde. Als Rechtsverkehrssteuer nehme die Handänderungssteuer keine Rücksicht auf persönliche finanzielle Verhältnisse. Es gebe Kantone, welche keine solche Steuer erheben, dies jedoch mit einer wesentlich höheren Grundbuchgebühr kompensieren würden. Es gebe vielerlei subjektive Gründe, ein Eigenheim verkaufen zu wollen respektive zu müssen, wie beispielsweise geänderte Familiensituationen oder beruflich bedingte Umstellungen. Diese könnten alle unverschuldet eintreten. Der Gesetzgeber habe solche Situationen voraussehen können und diese nicht privilegieren wollen, andernfalls hätte er dies explizit im Gesetz vorsehen können. Es bestehe im konkreten Fall keine unbillige Lücke im Steuergesetz, welche über § 183 StG im Einzelfall geschlossen werden müsse. Es gebe zudem auch andere Personen, welche bei einem Einzug in ein Alters- und Pflegeheim früher oder später ihr Eigenheim verkaufen müssen, sofern es nicht die Nachkommen übernehmen würden. Bei ihrem Vermögensstand liege auch in subjektiver Hinsicht keine eigentliche Härte vor.

Mit Schreiben vom 25. März 2022 teilt der Vertreter der Pflichtigen dem Steuergericht mit, dass die Wohnung der Rekurrentin per Antritt 1. Juli 2022 habe verkauft werden können und aus dem Verkauf der Wohnung kein Gewinn resultiert habe. Im Juli 2022 laufe die zweijährige Frist der Selbstbenutzung seit Wohnungsübergabe ab. Die Wohnung sei nicht vermietet und die gesamten Unterhaltskosten seien von der Eigentümerin getragen worden.

Der Vertreter der Rekurrentin nimmt mit Schreiben vom 19. April 2022 zur Vernehmlassung der Taxations- und Erlasskommission vom 18. Februar 2022 erneut Stellung und stellt die Frage in den Raum, ob eine nachweisbare gesundheitliche Verschlechterung nicht ein Härtefall sei.

Anlässlich der heutigen Verhandlung hält die Steuerverwaltung an ihrem Antrag fest, wobei die Rekurrentin und ihr Vertreter auf eine Teilnahme verzichten.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 183 Abs. 4 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.– übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt vorliegend, ob die Rekurrentin für den Kauf und den Verkauf ihrer Wohnung (Stockwerkeigentum Nr. S1 sowie den 1/8-Miteigentumsanteil am Stockwerkeigentum Nr. S2) in H. von der Handänderungssteuer gemäss § 183 StG befreit werden kann.

2.1. Art. 2 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) schreibt in allen Kantonen die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer vor, was in § 71 StG realisiert worden ist. Danach unterliegen der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen. Die Konkretisierung der Grundstückgewinnsteuer erfolgt so dann in Art. 12 StHG sowie im kantonalen Recht in den §§ 72 ff. StG.

Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, deren Gegenstand die Handänderung an einem Grundstück gemäss § 69 StG ist. Als indirekte Steuer unterliegt die Handänderungssteuer nicht dem Harmonisierungsauftrag von Art. 129 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) und ist somit auch nicht im StHG erwähnt. Die basellandschaftliche Regelung in § 81 StG bestimmt, dass die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben wird (Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 81 N 1 ff.). Die Erhebung der Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer erfolgt damit grundsätzlich bei allen Liegenschaftstransaktionen, es sei denn es liegt ein gesetzlich abschliessend geregelter Ausnahmetatbestand nach den §§ 73 und 82 StG vor.

2.2. Gemäss § 82 Abs. 2 StG wird die Handänderungssteuer beim Erwerber nicht erhoben, wenn dieser eine Liegenschaft als ausschliesslich und dauernd selbstgenutztes Wohneigentum erwirbt. Beim Veräusserer wird die Handänderungssteuer nach Abs. 3 jener Bestimmung nicht erhoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innerhalb von zwei Jahren zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die Beurteilung, ob die Voraussetzungen nach § 82 Abs. 2 und 3 StG gegeben sind, nicht Gegenstand der heutigen Verhandlung ist. Dies, da die Rekurrentin vorliegend nicht einen Entscheid betreffend die Veranlagung einer Handänderungssteuer weitergezogen hat, sondern ein Erlassgesuch gestellt hat, welches die Taxations- und Erlasskommission mit Entscheid vom 14. Januar 2022 abgewiesen hat. Dieser Entscheid betreffend Erlass von der Handänderungssteuer wird nun vor Steuergericht angefochten. Es ist deshalb einzig darüber zu entscheiden, ob die Taxations- und Erlasskommission zu Recht keine Härte in der Situation der Rekurrentin erblickt hat. Zu prüfen ist, ob eine besondere Härte und damit die Voraussetzungen von § 183 StG vorliegen.

3.

3.1. Ergibt sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung oder eine regelmässig konfiskatorische Besteuerung, die vom Gesetzgeber nicht voraussehbar oder so nicht beabsichtigt worden war, kann die kantonale Taxations- und Erlasskommission nach § 183 Abs. 1 StG von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen. Das entsprechende Gesuch muss schriftlich und begründet sowie mit den nötigen Beweismitteln

bei der kantonalen Taxations- und Erlasskommission eingereicht werden. Dieses kann nur im noch offenen Veranlagungsverfahren gestellt und entschieden werden (Abs. 2).

3.2. Die genannte Bestimmung verleiht der Taxations- und Erlasskommission sowie dem Steuergericht die Befugnis, in Fällen besonderer Härte die Steuerleistung niedriger anzusetzen als die allgemeinen Regeln dies verlangen, um auf diese Weise Unbilligkeiten der gesetzlichen Ordnung auszugleichen bzw. die allzu harten Folgen einer an sich gesetzeskonformen Veranlagung zu mildern. Aufgrund des in Art. 127 Abs. 1 BV verankerten Grundsatzes der gesetzmässigen Besteuerung ist indessen bei der Anwendung dieses Ausnahmerechts grosse Zurückhaltung angezeigt (Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 85/2005 vom 24. Juni 2005, E. 3a; StGE vom 14. Januar 2011, 510 10 59, E. 5).

Als Härtefälle im Sinne von § 183 Abs. 1 StG können nach konstanter Praxis nur solche Fälle in Betracht kommen, für welche die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten Belastung führt, weil der Gesetzgeber für den betreffenden, ganz speziellen Fall die steuerlichen Konsequenzen seiner Normierung nicht vorausgesehen hat. Neben dieser sich aus dem Gesetz ergebenden objektiven Härte muss auch eine Härte in subjektiver Hinsicht vorliegen, d. h. die steuerliche Mehrbelastung muss sich für die Steuerpflichtigen auch im Verhältnis zu ihrem steuerbaren Einkommen als unbillig erweisen. Je nach Steuerart und Fallgruppe ist jedoch dem subjektiven Moment unterschiedliches Gewicht beizumessen. Während bei der Einkommenssteuer aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip heraus dem Element der subjektiven Härte entscheidende Bedeutung zugemessen werden muss, rechtfertigt es sich, bei den Immobilien- und Objektsteuern (Grundstückgewinnsteuer, Handänderungssteuer) sowie der Erbschaftssteuer die Annahme eines Härtefalles allein vom Bestehen einer objektiven Härte abhängig zu machen.

Aufgrund des Kriteriums der objektiven Härte bedarf es eines Sonderfalls, womit insbesondere ein Sachverhalt gemeint ist, der selbst dann keine besondere Regelung erfahren hätte, wenn der Gesetzgeber an derartige Sachverhalte gedacht hätte, weil es sich eben um einen Einzelfall handelt. Mit dieser Praxis soll also einer sogenannten subjektiven Ausnahmesituation individueller Art besonders Rechnung getragen werden. Bei jeder Anwendungsprüfung des § 183 StG handelt es sich um eine Einzelfallabwägung, die auf den individuellen Verhältnissen basiert (vgl. StGE vom 8. Mai 2015, 510 15 2, E. 3, m.w.H.; StGE vom 23. August 2013, 510 13 1, E. 5).

Die Härtefallnorm räumt der Behörde einen umfassenden Gestaltungsspielraum ein. Über das Rechtsfolgeermessen hinaus verfügt sie über ein erhebliches Tatbestandsermessen. Wann eine „sachlich ungerechtfertigte Belastung“ vorliegt, von welcher der Tatbestand spricht, lässt sich schwerlich in allgemeiner Weise umschreiben. Denkbar sind verschiedene Konstellationen, die im konkreten Einzelfall und mit Blick auf die tatsächlich herrschenden Verhältnisse zu würdigen sind. Grundsätzlich ist Zurückhaltung am Platz. Ausgangspunkt muss in jedem Fall das Legalitätsprinzip bilden, welches das Steuerrecht beherrscht. Es gebietet, eine Steuer zu erheben, wo deren Tatbestand erfüllt ist. Die Nichterhebung der gesetzlich geschuldeten Steuer im Einzelfall bedarf einer gesetzlichen Grundlage (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGer] 2C_702/2012 vom 19. März 2013, E. 3.3).

3.3. Im vorliegenden Fall macht der Vertreter geltend, dass ein Härtefall vorliege, weil die Rekurrentin aufgrund ihres schlechten Gesundheitszustandes trotz allen Bemühungen unverschuldet die Wohnung nicht selbstbewohnen konnte. Bei der Handänderungssteuer handelt es sich um eine reine Rechtsverkehrssteuer, die auf die persönlichen finanziellen Verhältnisse keine Rücksicht nimmt. Es handelt sich um eine Steuer, die grundsätzlich bei jeder Handänderung eines Grundstücks anfällt. Die Entrichtung einer Handänderungssteuer bei einer Grundstückstransaktion bildet demnach den Regelfall und die Befreiung davon die Ausnahme. Die Befreiung von der Handänderungssteuer in § 82 Abs. 2 und 3 StG wurde vom Gesetzgeber vorgesehen, um das selbstgenutzte Wohneigentum steuerlich zu begünstigen (vgl. Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 11. Dezember 2013, 810 13 263, E. 3.2.). Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 18. Februar 2022 ausführt, gibt es viele rein subjektive Gründe, ein Eigenheim verkaufen zu wollen respektive zu müssen. Neben Scheidungen oder Arbeitsplatzverlusten gehören dazu beispielsweise auch Krankheiten oder Alter. Um einen Einzelfall handelt es sich in casu nicht und auch nicht um einen Fall, den der Gesetzgeber in dieser Art nicht vorhersehen konnte. Solche Situationen treten leider häufig ein. Dem Gesetzgeber waren und sind diese durchaus bewusst, trotzdem hat er in diesen Fällen keine Befreiung von der

Handänderungssteuer im Gesetz vorgesehen. Die Steuerbefreiung gemäss § 183 Abs. 1 StG hat die Ausnahme zu bleiben, selbst wenn die vorliegend eingetretene Situation durchaus bedauerlich ist.

3.4. Auch wenn dem Kriterium einer subjektiven Härte bei Objektsteuern ohnehin keine entscheidende Bedeutung zukommt, ist festzustellen, dass bei der Rekurrentin bei einem Wertschriftenvermögen von Fr. 322'256.– sowie übrigen Vermögenswerten von Fr. 417'500.– zuzüglich des Immobilienvermögens keine subjektive Härte vorliegen würde (vgl. Veranlagungsverfügung zur Staatssteuer 2019 vom 19. November 2020). Der Vertreter kann dieser Begründung nichts abgewinnen, denn wenn die Rekurrentin ihr Geld für Vergnügen und Luxus ausgegeben hätte, müsste der Staat mit Ergänzungsleistungen den Aufenthalt der Rekurrentin im Alters- und Pflegeheim finanzieren. Tatsächlich ist es so, dass Personen, die mit ihrem Vermögen verschwenderischer umgehen, unter Umständen früher in den Genuss von Ergänzungsleistungen kommen. Auch diese unbefriedigende Situation betrifft viele steuerpflichtige Personen und liefert keine Begründung dafür, einen Härtefall im Sinne von § 183 Abs. 1 StG anzunehmen.

3.5. Der Vertreter macht geltend, dass die Rekurrentin für den Verkauf des Einfamilienhauses bereits mit Steuern von insgesamt Fr. 70'635.– belastet wurde. Fr. 59'823.– davon betreffen die Grundstückgewinnsteuer, Fr. 10'812.– die Handänderungssteuer. Es ist darauf hinzuweisen, dass gemäss § 73 Abs. 1 lit. k StG der Grundstücksgewinn bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft – sofern der Erlös in der Regel innert zwei Jahren zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird – nur aufgeschoben wird. Der Staat verzichtet dabei nicht auf die Erhebung der Steuer, sondern erhebt sie lediglich zu einem späteren Zeitpunkt. Die Grundstückgewinnsteuer fällt früher oder später an, auch wenn materiell entschieden worden wäre, dass die Voraussetzungen gemäss § 73 Abs. 1 lit. k StG erfüllt sind.

3.6. Daraus folgt, dass sich der Rekurs als unbegründet erweist und abzuweisen ist.

4. Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'000.– zu bezahlen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...