

**BStP 2017 Nr. 6**

Betreff:	Handänderungssteuer, Realteilung
Inстанz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	20. Oktober 2016
Verfahrensnummer:	VD.2016.85

Die Realteilung stellt einen steuerbefreiten Vorgang dar. Eine Realteilung kann nicht nur dadurch erfolgen, dass eine in gemeinschaftlichem Eigentum stehende Liegenschaft in mehrere selbständige Grundstücke geteilt und diese ins Alleineigentum je eines der bisherigen gemeinschaftlichen Eigentümer überführt werden, sondern auch dadurch, dass mehrere in gemeinschaftlichem Eigentum stehende Liegenschaften je ins Alleineigentum eines der bisherigen gemeinschaftlichen Eigentümer überführt werden. Die Steuerbefreiung gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. e HStG ist nicht allein auf vollständige Realteilungen beschränkt, sondern gilt auch für partielle Realteilungen.

Sachverhalt:

A. und B. (nachfolgend Rekurrenten) bildeten zusammen mit C. und D. betreffend die Liegenschaft X-strasse (Grundbuch Basel, Sektion X, Parzelle XXXX; nachfolgend Grundstück X-strasse) eine Erbgemeinschaft. Während beide Rekurrenten sowie C. je mit 1/6 Gesamthandanteil am Grundstück beteiligt waren, kam D. ein solcher von 1/2 zu. Die Rekurrenten hielten mit D. zudem die Liegenschaften Y-strasse XX, XX, XX, XX und XX sowie Z-strasse X (Grundbuch Basel Sektion X, Parzelle XXXX; nachfolgend Grundstück Y-strasse und Z-strasse) in Miteigentum. Die Rekurrenten waren daran zu je 1/6 und D. zu 2/3 beteiligt. Mit zwei öffentlichen Urkunden vom 28. November 2013 wurde gemäss Bezeichnung der Rekurrenten, C. und D. eine partielle Erbteilung vereinbart, insbesondere mit dem Ziel, in deren Rahmen die Eigentumsverhältnisse der Beteiligten an sämtlichen Grundstücken zu vereinfachen. Zu diesem Zweck wurde zunächst vom Grundstück Y-strasse und Z-strasse die Liegenschaft an der Z-Strasse X abparzelliert (Grundbuch Basel, Sektion X, Parzelle XXXX; nachfolgend Grundstück Z-strasse) und den Rekurrenten zu je hälftigem Miteigentum übertragen. D. übernahm dabei die abgespaltenen Liegenschaften Y-Strasse XX, XX, XX, XX und XX (nachfolgend Grundstück Y-Strasse) zu Alleineigentum. Im Folgenden wurde die Gesamthand am Grundstück X-strasse in Miteigentum umgewandelt. Zur Abgeltung der durch die Zuteilung des Grundstücks Y-strasse an D. entstandenen Mehrübernahme übertrug diese den von ihr am Grundstück X-strasse gehaltenen Miteigentumsanteil von 1/2 zu gleichen Teilen von je 1/4 auf die Rekurrenten und schied als Miteigentümerin aus. Um den wiederum daraus entstandenen Mehrwert auszugleichen, der den Rekurrenten nun infolge der Übertragung der Miteigentumsanteile am Grundstück Z-strasse und X-Strasse zukam, vereinbarten die Beteiligten darüber hinaus, dass D. gegenüber den Rekurrenten eine Ausgleichsforderung in der Höhe von CHF 72'000.-- zusteht, die allerdings mit der von ihr zu tragenden anteiligen Schuld zur Beseitigung von Altlasten und Abfällen auf dem Grundstück X-strasse verrechnet werden solle. Nach dem Willen der Beteiligten sollte D. damit vollständig aus allen mit der Beseitigung der Altlasten und Abfälle auf dem Grundstück X-strasse in Zusammenhang stehenden Verpflichtungen befreit werden.

Nach Durchführung der Transaktion waren am Grundstück X-strasse die Rekurrenten zu je 5/12 und C. zu 1/6 beteiligt, das Grundstück Y-strasse stand im Alleineigentum von D. und das Grundstück Z-strasse wurde zu je hälftigem Miteigentum von den Rekurrenten gehalten.

Sämtliche Geschäfte wurden schliesslich am 27. Januar 2014 im Grundbuch eingetragen.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2013 meldete der vollziehende Notar die Geschäfte bei der Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) an, wobei der Wert des von D. an die Rekurrenten übertragenen hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück X-strasse mit CHF 1'632'500.-- deklariert wurde. Die dementsprechende Handänderungssteuer von 3% des Übertragungswertes über CHF 48'975.-- wurde dabei unter Vorbehalt bezahlt. Am 11. März 2014 verfügte die Steuerverwaltung mittels amtlicher Veranlagung, dass die entsprechende Übertragung als ein der Handänderungssteuer unterliegendes Rechtsgeschäft qualifiziert und die Handänderungssteuer auf CHF 48'975.-- festgesetzt werde. Gegen diese Verfügung erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 11. April 2014 Einsprache, die von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 6. Juni 2014 abgewiesen wurde. Dagegen erhoben die Rekurrenten am 9. Juli 2014 Rekurs, welcher von der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt mit Entscheid vom 27. August 2015 abgewiesen wurde.

Gegen diesen Entscheid haben die Rekurrenten am 29. März 2016 Rekurs erhoben mit den Anträgen, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben, es sei festzustellen, dass das Rechtsgeschäft nicht der Handänderungssteuer unterliegt und es sei die Steuerverwaltung zur Rückerstattung der unter Vorbehalt bezahlten Handänderungssteuer in der Höhe von CHF 48'975.-- zuzüglich Vergütungszins anzuweisen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2. Gegenstand dieses Verfahrens bildet die handänderungssteuerrechtliche Qualifikation der mit öffentlicher Urkunde vom 28. November 2013 zwischen den Rekurrenten, C. und D. vereinbarten Rechtsgeschäfte, welche die Umwandlung der Gesamteigentums- in Miteigentumsanteile am Grundstück X-strasse sowie die Übertragung des daran bestehenden hälftigen Miteigentumsanteils von D. zu je gleichen Teilen an die Rekurrenten umfassen. Der Sachverhalt – insbesondere der Übertragungswert der Miteigentumsanteile von insgesamt CHF 1'632'500.-- – ist erstellt.

2.1 Mit der Handänderungssteuer werden gemäss § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Handänderungssteuer (Handänderungssteuergesetz; HStG; SG 650.100) sämtliche zivilrechtlichen sowie die in diesem Gesetz aufgeführten wirtschaftlichen Handänderungen von Grundstücken besteuert, wobei als Grundstück im Sinne des Handänderungssteuergesetzes nach dessen § 2 Abs. 1 insbesondere Liegenschaften sowie die Miteigentums- und die Gesamthandsanteile an Grundstücken definiert werden. Von der Handänderungssteuer befreit sind namentlich solche infolge körperlicher Teilung von gemeinschaftlichem, d.h. in Mit- oder Gesamteigentum stehendem Grundeigentum (Realteilung), insoweit die zugeteilten Grundstücke den bisherigen Anteilsverhältnissen entsprechen (§ 4 Abs. 1 lit. e HStG). Subjektiv steuerpflichtig ist, soweit das Handänderungssteuergesetz nichts anderes vorsieht, der Erwerber des Grundstücks (§ 1 Abs. 3 und § 5 HStG). Die Handänderungssteuer wird mit einem Steuersatz von 3% auf der Bemessungsgrundlage, die das vereinbarte Entgelt für den Erwerb des Grundstücks, mindestens aber dessen zum Zeitpunkt des Erwerbs anwendbarer Steuerwert nach § 46 StG bildet (§ 7 Abs. 1 HStG), erhoben (§ 1 Abs. 2 HStG).

2.2 Festzuhalten ist zunächst, dass, wie auch die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, die blosse Umwandlung von Gesamt- in Miteigentum keine zivilrechtliche Handänderung darstellt (angefochtener Entscheid, E. 3c/bb; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 216 N 54 sowie Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau vom 9. bzw. 22. Dezember 1997 E. 5, in: StR 1998, S. 674, 676) und insofern eine solche Umwandlung auch nicht der Handänderungssteuer unterliegt. Die Umwandlung der Gesamt- in Miteigentumsanteile der Rekurrenten und von C. von je 1/6 und von D. von 1/2

am Grundstück X-strasse hat daher keine Handänderungssteuerfolgen ausgelöst, was auch der Auffassung der Vorinstanz entspricht.

2.3.1 In Bezug auf die Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück X-strasse von D. zu je gleichen Teilen an die Rekurrenten hat die Vorinstanz erwogen, dass diese nicht vom Ausnahmetatbestand der Realteilung des § 4 Abs. 1 lit. e HStG erfasst werde und somit der Handänderungssteuer unterliege. Dazu führt sie aus, dass der Gesetzgeber unter dem Begriff der Realteilung nach § 4 Abs. 1 lit. e HStG die Auflösung von gemeinschaftlichem Eigentum und die Bildung von Alleineigentum unter Erhalt der bisherigen Wertanteile an einem einzelnen Grundstück verstanden habe. Dies zeige sich insbesondere am in den Gesetzesmaterialien enthaltenen Beispiel, wonach drei Personen gemeinsam ein Grundstück haben und dieses später aufteilen, indem jeder einen Drittel zu Alleineigentum übernimmt (Bericht der Steuerkommission zum Ratschlag und Entwurf zu einem Gesetz über die Handänderungssteuer [Handänderungssteuergesetz] und zu einer Motion: Ratschlag 8611 vom 22. Mai 1996 [nachfolgend Bericht der Steuerkommission], S. 4; zum Ganzen angefochtener Entscheid, E. 5a). Im vorliegenden Fall sei die Übertragung, weil der entsprechende Ausgleich neben den von den Rekurrenten mit D. ausgetauschten Miteigentumsanteilen an den Grundstücken X-strasse sowie Y-strasse und Z-strasse die Begründung einer zusätzlichen Forderung zum Zwecke des Mehrwertausgleichs von D. gegenüber den Rekurrenten im Umfang von CHF 72'000.-- umfasste, im Rahmen eines von der Handänderungssteuer erfassten Tauschgeschäftes erfolgt. Weil keine Situation vorliege, in der die bisherigen Miteigentümer des Grundstücks X-strasse Alleineigentum an dessen Teilen erworben haben, mithin gar kein Miteigentum aufgehoben wurde, könne kein Anwendungsfall einer von der Handänderungssteuer ausgenommenen Realteilung im Sinne des § 4 Abs. 1 lit. e HStG vorliegen. Aufgrund der D. gegenüber den Rekurrenten zustehenden Ausgleichsforderung über CHF 72'000.-- sei zudem die für die Realteilung nach § 4 Abs. 1 lit. e HStG erforderliche Voraussetzung des Erhalts der bisherigen Anteilsverhältnisse nicht erfüllt (zum Ganzen angefochtener Entscheid, E. 5b/cc).

2.3.2 Die Rekurrenten führen dagegen an, dass es sich bei der Übertragung der Miteigentumsanteile um einen vom Ausnahmetatbestand des § 4 Abs. 1 lit. e HStG erfassten Sachverhalt handle (Rekursantwort, Rz. 21). Sie machen geltend, dem in § 4 Abs. 1 lit. e HStG enthaltenen Begriff des Grundeigentums komme im Hinblick auf den Sinn und Zweck der Gesetzesbestimmung insofern eine allgemeine Bedeutung zu, als darunter nicht nur ein einzelnes Grundstück, sondern auch das gemeinschaftliche Miteigentum an einer Mehrheit von Grundstücken zu verstehen sei (Rekursantwort, Rz. 25 ff.). Entgegen der Ansicht der Vorinstanz liessen sich aus den Gesetzesmaterialien keine Anhaltspunkte entnehmen, wonach unter der Wendung Grundeigentum nur ein Grundstück verstanden werden darf (Rekursantwort, Rz. 24 f.). In diesem Zusammenhang stellen sie sich auf den Standpunkt, es müsse eine auf sämtliche Rechtsgeschäfte bezogene Gesamtbeurteilung erfolgen, und führen dazu weiter aus, dass eine Realteilung auch dann vorliege, wenn Mit- oder Gesamteigentümer bei einer Sache ausscheiden und sich dafür ihre Beteiligungsquote bei einer anderen, bisher ebenfalls im Wesentlichen im Mit- oder Gesamteigentum der gleichen Personenmehrheit stehenden Sache vergrössert, idealerweise, nicht aber notwendigerweise bis zum Alleineigentum (Rekursantwort, Rz. 31 ff.). Die Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück X-strasse von D. zu je gleichen Teilen an die Rekurrenten sei vorliegend zur Wahrung der den Beteiligten zustehenden Quoten über sämtliche ursprünglich im Gesamteigentum gehaltenen Grundstücke erforderlich gewesen und stelle daher eine Handänderung infolge körperlicher Teilung des Grundeigentums an den Grundstücken X-strasse sowie Y-strasse und Z-strasse dar (Rekursantwort, Rz. 33). Die Rekurrenten kommen zum Schluss, dass vorliegend eine Neuzuteilung der gleichbleibenden Wertquoten stattgefunden habe, die gemäss § 4 Abs. 1 lit. e HStG von der Handänderungssteuer befreit sei (Rekursantwort, Rz. 34 ff. und 41).

2.3.3 Weil das Handänderungssteuergesetz betreffend das Steuerobjekt in § 1 Abs. 1 HStG unter Vorbehalt abweichender Bestimmungen an den zivilrechtlichen Eigentumsübergang anknüpft, ist im Grundsatz auch für die Auslegung des Steuerbefreiungsgrundes der Realteilung nach § 4 Abs. 1 lit. e HStG auf ein zivilrechtliches Begriffsverständnis abzustellen. Dabei sind die Begriffe der körperlichen Teilung und der Realteilung gleichbedeutend (vgl. Meyer-Hayoz, in: Berner

Kommentar, 1981, Art. 651 ZGB N 28). Es handelt sich mithin um eine der im ZGB vorgesehenen Arten der Teilung gemeinschaftlichen Eigentums (siehe Art. 651 und 654 Abs. 2 ZGB). Nach einhelliger zivilrechtlicher Lehre kann die Realteilung nicht nur dadurch erfolgen, dass eine in gemeinschaftlichem Eigentum stehende Sache in mehrere selbständige Sachen geteilt und diese ins Alleineigentum je eines der bisherigen gemeinschaftlichen Eigentümer überführt werden, sondern auch dadurch, dass mehrere in gemeinschaftlichem Eigentum stehende Sachen je ins Alleineigentum eines der bisherigen gemeinschaftlichen Eigentümer überführt werden (Brunner/Wichtermann, Basler Kommentar, 5. Auflage 2015, Art. 651 ZGB N 8; Graham-Siegenthaler, in: Breitschmid/Jungo [Hrsg.], Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Sachenrecht, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 651 N 3; Meyer-Hayoz, a.a.O., Art. 651 ZGB N 28 und 30; Rey, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, Grundriss des schweizerischen Sachenrechts, Band I, 3. Auflage, Bern 2007, N 732; vgl. Sutter-Somm, Eigentum und Besitz, in: Sachenrecht, SPR Bd. V, 2014, N 258 f.). In beiden Fällen erwirbt jeder bisherige gemeinschaftliche Eigentümer das Alleineigentum an einer Sache, an der er bisher nur gemeinschaftlich berechtigt gewesen ist, und verliert jeder bisherige gemeinschaftliche Eigentümer die Berechtigung an einer Sache, die bisher in seinem gemeinschaftlichen Eigentum gestanden hat. Sie unterscheiden sich nur insoweit, als die ins Alleineigentum überführten selbständigen Sachen im ersten Fall in deren Rahmen erst geschaffen werden und im zweiten Fall bereits vor der Realteilung bestanden haben. Dieser Unterschied ist allerdings für die Frage der Steuerbefreiung irrelevant. Folglich ist den Ausführungen der Rekurrenten zuzustimmen, wenn diese geltend machen, dass auch die Überführung mehrerer in gemeinschaftlichem Eigentum stehender Sachen je ins Alleineigentum eines bisherigen gemeinschaftlichen Eigentümers als Realteilung im Sinne von § 4 Abs. 1 lit. e HStG zu qualifizieren ist. Dies entspricht im Übrigen auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern zu einer mit § 4 Abs. 1 lit. e HStG vergleichbaren Bestimmung. Gemäss § 3 Abs. 1 Ziff. 4 des Gesetzes über die Handänderungssteuer des Kantons Luzern (HStG LU) ist die Realteilung von Gemeinschaftsgut steuerfrei, soweit die zugeteilten Grundstücke den bisherigen Anteilen entsprechen. Eine solche Realteilung liegt gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern auch dann vor, wenn mehrere selbständige Grundstücke den einzelnen gemeinschaftlichen Eigentümern ganz zugesprochen werden (VGer LU LGVE 1987 II Nr. 16 E. 3 f.; vgl. VGer LU LGVE 2003 II Nr. 25 E. 5b). Der Umstand, dass § 4 Abs. 1 lit. e HStG für die Realteilung von gemeinschaftlichem Grundeigentum und § 3 Abs. 1 Ziff. 4 HStG LU für diejenige von Gemeinschaftsgut gelten, stellt insoweit keinen relevanten Unterschied dar, weil unter den Begriff des gemeinschaftlichen Grundeigentums auch das gemeinschaftliche Eigentum der gleichen gemeinschaftlichen Eigentümer an mehreren selbständigen Sachen subsumiert werden kann. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz kann jedenfalls aus dem Umstand, dass im Bericht der Steuerkommission, S. 4, als Beispiel für eine Realteilung von Miteigentum der Fall erwähnt wird, gemäss welchem drei gemeinschaftliche Eigentümer eines Grundstücks dieses unter sich aufteilen, indem jeder einen Drittel zu Alleineigentum übernimmt, nicht gefolgert werden – wie auch die Rekurrenten zu Recht geltend machen –, dass dieser Steuerbefreiungsgrund nach dem Willen des Gesetzgebers auf Fälle beschränkt sein sollte, in denen ein einziges in gemeinschaftlichem Eigentum stehendes Grundstück geteilt wird. Aus der in § 4 Abs. 1 lit. e HStG enthaltenen Regelung, nach welcher eine Befreiung von der Handänderungssteuer nur vorgesehen ist, sofern die zugeteilten Grundstücke den bisherigen Anteilsverhältnissen entsprechen, ergibt sich ferner, dass der Steuerbefreiungsgrund der Realteilung nur insoweit anwendbar ist, als der Wertausgleich zwischen den bisherigen gemeinschaftlichen Eigentümern in einem Zug und real durch Zuteilung von Grundstücken im Sinne des § 2 Abs. 1 HStG erfolgt (vgl. VGer LU LGVE 1992 II Nr. 21 E. 2b). In casu erfolgte der mit der Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück X-strasse von D. zu je gleichen Teilen an die Rekurrenten in Zusammenhang stehende Wertausgleich in einem Zug und zumindest grösstenteils real durch Zuteilung von Grundstücken; im Einzelnen durch die Übernahme des Grundstücks Y-strasse durch D. zu Alleineigentum und jener des Grundstücks Z-strasse durch die Rekurrenten zu je hälftigem Miteigentum. Damit bildet die Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück X-strasse von D. zu je gleichen Teilen an die Rekurrenten entsprechend der zutreffenden Auffassung der Rekurrenten und entgegen der Ansicht der Vorinstanz Bestandteil einer einheitlichen Realteilung. Folglich ist der Steuerbefreiungsgrund des § 4 Abs. 1 lit. e HStG auf diese Handänderung anwendbar. Dass die Realteilung nur partiell erfolgt ist, weil

das Grundstück X-strasse im Miteigentum dreier bisheriger gemeinschaftlicher Eigentümer, nämlich den Rekurrenten und C., verblieben und das Grundstück Z-strasse ins Miteigentum der Rekurrenten überführt worden ist, ändert nichts an dieser Beurteilung. Es ist jedenfalls kein Grund ersichtlich, weshalb der Anwendungsbereich von § 4 Abs. 1 lit. e HStG auf vollständige Realteilungen beschränkt sein sollte. Der Steuerbefreiungsgrund muss daher ebenso für partielle Realteilungen gelten. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Luzern zur vergleichbaren Bestimmung des § 3 Abs. 1 Ziff. 4 HStG LU (VGer LU LGVE 2003 II Nr. 25 E. 5b).

2.3.4 Hinsichtlich des in § 4 Abs. 1 lit. e HStG statuierten Erfordernisses der Wahrung der bisherigen Anteilsverhältnisse kann im vorliegenden Fall gestützt auf die Dokumente "Aufteilung der bestehenden Hypotheken Y und Z" (Akten der Steuerverwaltung) und "Berechnung Eigentumsanteile" (Akten der Vorinstanz, S. 67 f.) Folgendes festgehalten werden: Dem Grundstück Y-strasse und Z-strasse kam vor der Abparzellierung des Grundstücks Z-strasse ein Nettowert – dieser entspricht dem Wert gemäss Schätzung abzüglich des Anteils der Hypotheken – von insgesamt CHF 4'195'000.-- zu, wovon CHF 3'757'000.-- auf das Grundstück Y-strasse und CHF 438'000.-- auf das Grundstück Z-strasse entfielen. Dem Grundstück X-strasse kam ein Nettowert – dieser entspricht dem Wert gemäss Schätzung abzüglich des Anteils der Hypotheken – von insgesamt CHF 2'065'000.-- zu. Im Rahmen der Realteilung hat sich der Gesamtwert der von C. gehaltenen Miteigentumsanteile bzw. Grundstücke von insgesamt CHF 3'829'166.-- um CHF 72'166.-- auf CHF 3'757'000.-- reduziert; dies entspricht der Differenz der Nettowerte der von D. vor und nach der Realteilung gehaltenen Miteigentumsanteile bzw. Grundstücke. Im Einzelnen hielt D. vor der Realteilung am Grundstück Y-strasse und Z-strasse einen Miteigentumsanteil von $\frac{2}{3}$ mit einem Nettowert von CHF 2'796'666.-- und am Grundstück X-strasse einen solchen von $\frac{1}{2}$ mit einem Nettowert von CHF 1'032'500.--, insgesamt also Miteigentumsanteile mit einem Nettowert von CHF 3'829'166.--. Nach der Realteilung hielt D. das Grundstück Y-strasse in Alleineigentum, und zwar mit einem Nettowert von CHF 3'757'000.--; ihren Miteigentumsanteil von $\frac{1}{2}$ am Grundstück X-strasse mit einem Nettowert von CHF 1'032'500.-- hat sie je hälftig an die Rekurrenten übertragen. Dementsprechend hat sich der Gesamtwert der von den Rekurrenten gehaltenen Miteigentumsanteile bzw. Grundstücke aufgrund der Realteilung um denselben Betrag erhöht, d.h. von insgesamt CHF 2'086'666.-- um CHF 72'166.-- auf gerundet CHF 2'158'833.--; dies entspricht wiederum der Differenz der Nettowerte der von den Rekurrenten vor und nach der Realteilung gehaltenen Miteigentumsanteile bzw. Grundstücke. Die Rekurrenten hielten vor der Realteilung im Einzelnen am Grundstück Y-strasse und Z-strasse einen Miteigentumsanteil von je $\frac{1}{6}$ mit einem Nettowert von CHF 699'166.--, gemeinsam gerundet CHF 1'398'333.--, und am Grundstück X-strasse einen solchen von je $\frac{1}{6}$ mit einem Nettowert von CHF 344'166.--, gemeinsam gerundet CHF 688'333.--, insgesamt also Anteile mit einem Nettowert von CHF 2'086'666.--. Nach der Realteilung hielten die Rekurrenten das Grundstück Z-strasse zu je hälftigem Miteigentum mit einem Nettowert von CHF 219'000.--, gemeinsam CHF 438'000.--, sowie das Grundstück X-strasse mit Miteigentumsanteilen von je $\frac{5}{12}$ mit einem Nettowert von CHF 860'416.--, gemeinsam CHF 1'720'833.--, wobei den Miteigentumsanteilen der Rekurrenten damit insgesamt ein Nettowert von CHF 2'158'833.-- zukam. Zusammengefasst folgt daraus, dass der Wert der den Rekurrenten zugeteilten Miteigentumsanteile an den Grundstücken jenen ihrer bisherigen Miteigentumsanteile um rund CHF 72'000.-- überstiegen hätte. Unter Mitberücksichtigung der auf dem Grundstück X-strasse anfallenden Kosten zur Beseitigung von Abfällen und Altlasten sind die bisherigen Anteilsverhältnisse aus den nachfolgenden Gründen dennoch gewahrt worden. Der Umstand, dass ein Teil des Grundstücks X-strasse im Altlastenkataster als belasteter Standort eingetragen ist, wurde bei der Verkehrswertschätzung offensichtlich nicht berücksichtigt (siehe Auszug Verkehrswertschätzung vom 23. Juli 2012 durch die Q.-AG, Akten der Steuerverwaltung). Gemäss Kostenberechnung der R.-AG Aesch vom 31. August 2013 (Akten der Vorinstanz, S. 69) belaufen sich die teilweise geschätzten Sanierungskosten des belasteten Standorts auf CHF 153'856.80.--. Wenn diese Kosten wertmindernd berücksichtigt werden, ist der Miteigentumsanteil von D. von $\frac{1}{2}$ am Grundstück X-strasse CHF 76'928.40.-- weniger wert gewesen und hat der Wert der den Rekurrenten zugeteilten Miteigentumsanteile den Wert ihrer bisherigen Miteigentumsanteile um CHF 4'428.40.-- unterschritten. Da eine Kostenschätzung naturgemäss mit gewissen Ungenauigkeiten behaftet ist, kann unter diesen Umständen davon ausgegangen werden, dass die zugeteilten Grundstücke den bisherigen

Anteilsverhältnissen entsprochen haben. Damit ist die Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils am Grundstück X-strasse von D. zu je gleichen Teilen an die Rekurrenten gemäss § 4 Abs. 1 lit. e HStG von der Handänderungssteuer befreit.

2.3.5 Selbst wenn man davon ausginge, die den Rekurrenten zugeteilten Miteigentumsanteile bzw. Grundstücke entsprächen nicht den bisherigen Anteilsverhältnissen, wäre § 4 Abs. 1 lit. e HStG dennoch teilweise anwendbar und wäre die Handänderungssteuer nicht nach deren gesamten Wert zu berechnen, sondern lediglich nach dem Anteil jenes Werts, der den Wert der bisherigen Miteigentumsanteile an den Grundstücken übersteigt. Dieser beträgt vorliegend höchstens rund CHF 72'000.--. Für diese Auslegung spricht bereits der Wortlaut von § 4 Abs. 1 lit. e HStG, der das Adverb "insoweit" und nicht die Konjunktion "wenn" enthält. Gegen einen gänzlichen Ausschluss des Steuerbefreiungsgrundes bei einer teilweisen Ausgleichung in Geld spricht weiter, dass damit § 4 Abs. 1 lit. e HStG einer praktischen Bedeutung weitgehend beraubt und sachlich nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlungen geschaffen würden. Wie die Steuerverwaltung ausdrücklich zugestanden hat, ist die körperliche Teilung des Grundstücks in gleichwertige Teile häufig nicht möglich und ist diese Möglichkeit von der Beschaffenheit des konkreten Grundstücks abhängig (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 29. August 2014, Ziff. 4c). Die von der Beschaffenheit des betroffenen Grundstücks abhängige Teilbarkeit in genau gleichwertige Teile ist aber offensichtlich kein Grund, um die betreffende Handänderung der Steuerpflicht zu unterwerfen oder nicht. Schliesslich entspricht es auch der Rechtsprechung anderer Kantone zu vergleichbaren Bestimmungen, dass sich die Handänderungssteuer nur nach demjenigen Teil des Werts der erworbenen Grundstücke bemisst, welcher die bisherigen Anteile übersteigt (siehe dazu VGer LU LGVE 2003 II Nr. 25 E. 5b und VGer JU RJJ 1991 250 ff. E. 4 S. 256).

2.4 Aus den Erwägungen folgt, dass der Rekurs gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben ist. Ferner ist die Steuerverwaltung zur Rückerstattung der bereits bezahlten Handänderungssteuer im Betrag von CHF 48'975.-- zuzüglich Vergütungszins zu verpflichten.

Demgemäss wird erkannt:

In Gutheissung des Rekurses wird der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 27. August 2015 aufgehoben und festgestellt, dass die Übertragung des hälftigen Miteigentumsanteils von D. an der Liegenschaft X-strasse XX (Grundbuch Basel, Sektion X, Parzelle XXXX) auf die Rekurrenten gemäss öffentlicher Urkunde vom 28. November 2013 von der Handänderungssteuer befreit ist.

Die Steuerverwaltung wird verpflichtet, die veranlagte Handänderungssteuer von CHF 48'975.-- zuzüglich Vergütungszins zurückzuerstatten.