



Urteil vom 15. Januar 2021 (510 20 82)

Verkehrswert vor 20 Jahren / Baunebenkosten

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter S. Schmid (Ref.),
M. Zeller, Gerichtsschreiber i.V. J.-P. Stoll

Parteien **A.**_____, vertreten durch Peter Issler, Dipl. Architekt FH STV, Baumgartenweg 8, 4132 Muttenz

Rekurrentin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

Sachverhalt:

A.

Die Pflichtige verkaufte mit Vertrag vom 11. Oktober 2018 die Parzelle Nr. xx GB B.____ zu einem Preis von Fr. 850'000.--.

Mit Veranlagungsverfügung vom 16. Oktober 2019 setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 304'671.-- und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 76'167.-- fest. Am 23. Oktober 2019 erliess die Steuerverwaltung eine neue Verfügung, welche jene vom 16. Oktober 2019 ersetzte und in welcher sie den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 292'071.-- festlegte, woraus für die Pflichtige ein Steuerbetrag von Fr. 73'017.-- resultierte.

B.

Mit Schreiben vom 25. November 2019 erhob der Vertreter der Pflichtigen Einsprache und begehrte, (1) Die Baunebenkosten seien mit 15% des Zustandswertes des Gebäudes zu berechnen; (2) Die Rechnung des Grundbuchamtes im Betrag von Fr. 5'400.--, indexiert Fr. 6'804.-- sei bei den wertvermehrenden Aufwendungen zusätzlich abzuziehen. Zur Begründung verwies er u.a. auf zwei Entscheide des Steuergerichts, in welchen die Baunebenkosten jeweils auf 15% festgesetzt worden seien. Aus seiner langjährigen Berufspraxis (auch als Schätzungsexperte) könne er versichern, dass auch 15% Nebenkosten BKP 4 und 5 nicht «ausreichen» würden, er setze in der Regel 16% - 20% der Gebäudekosten ein.

Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache mit Entscheid vom 18. Juni 2020 teilweise gut und berücksichtigte neu Fr. 5'400.-- als Gestehungskosten. Die zu berücksichtigenden Baunebenkosten betragen je nach Ausstattung und Lage des Grundstückes 10% - 15% des Zustandswertes des Gebäudes. Der Vertreter der Einsprecherin habe vorliegend keinerlei vom üblichen Mass von 10% abweichende Gründe für höhere Baunebenkosten vorgebracht. Vielmehr werde behauptet, es seien allgemein 15% Baunebenkosten zu gewähren. § 3 Abs. 2 der Verordnung vom 16. Juni 1981 zum Gesetz über die Erbschafts- und die Schenkungssteuer (ESchStV, SGS 334.11) sehe hier aber eine Differenzierung je nach Lage und Ausstattung der Liegenschaft vor. Die vom Vertreter zitierten Urteile seien alle älteren Datums. Gemäss dem aktuellen Urteil des Steuergerichts Basel-Landschaft vom 7. Februar 2020, 510 19 133, E. 2.1 ff. seien generell 10% Baunebenkosten anzusetzen. Da keine besondere Lage oder Ausstattung vorliege, sei somit auf den generellen Ansatz von 10% abzustellen.

C.

Mit Schreiben vom 20. Juli 2020 erhebt der Vertreter der Pflichtigen Rekurs und beantragt, (1) Die Baunebenkosten seien mit 15% des Zustandswertes des Gebäudes zu berechnen; (2) Unter o/e Kostenfolge. Zusätzlich zu den Ausführungen in der Einsprache macht er hauptsächlich geltend, es treffe nicht zu, dass das «übliche Mass» bei 10% der Gebäudekosten liege; gemäss § 3 Abs. 2 ESchStV betrügen die Baunebenkosten je nach Ausstattung und Lage des Grundstückes zwischen 10 und 15% des Zustandswertes des Gebäudes. In einem Urteil des

Steuergerichts Basel-Landschaft vom 11. Juli 2008, 510 08 25, sei dieses zum Schluss gekommen, dass der normierte Abzug in der ESchStV von 10% nicht mehr zeitgemäss sei, weshalb die Nebenkosten für das Jahr 1987 auf 15% des Zustandswertes des Gebäudes festgelegt worden seien. Aus dem von der Steuerverwaltung zitierten Urteil des Steuergerichts vom 7. Februar 2020, 510 19 133, könne nicht abgeleitet werden, dass generell 10% Baunebenkosten anzusetzen seien. Zudem sei die Höhe der Baunebenkosten in diesem Verfahren überhaupt nicht bestritten worden.

Der Vertreter habe die Baunebenkosten (BKP 4 und 5) des Gebäudes auf der Parzelle Nr. xx GB B.____ auf Basis der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen und zusätzlichen Erkundigungen so genau als möglich berechnet und sei auf ein Total von rund Fr. 68'000.-- bzw. 25% der Gebäudekosten inkl. Altersabzug von Fr. 269'930.-- gekommen. Damit sei der Nachweis erbracht, dass die begehrten 15% Baunebenkosten in casu bei weitem überschritten seien.

Die Steuerverwaltung beantragt in der Vernehmlassung vom 14. Oktober 2020 die Abweisung des Rekurses. Gemäss § 77 Abs. 3 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG, SGS 331) sei bei Liegenschaften, bei welchen der Erwerb mehr als 20 Jahre zurückliege, der Verkehrswert vor 20 als Gestehungswert heranzuziehen. Das bedeute, dass vorliegend auf die Verhältnisse Ende der 90er Jahre abzustellen sei, was selbstredend auch für die Baunebenkosten gelte. Es dürfe nicht übersehen werden, dass eine Art zweifache Pauschalierung zur Anwendung gelange: Einerseits sei mangels effektiver Gestehungskosten der Verkehrswert vor 20 Jahren als massgebender Anschaffungswert einzusetzen, andererseits würden die dabei angefallenen Baunebenkosten mit einem pauschalen Ansatz von 10% - 15% berücksichtigt. Solche im Gesetz vorgesehenen pauschalierten Betrachtungsweisen dürften daher nicht mit individuellen Zahlen vermischt bzw. verglichen werden. Wie bei den Bodenpreisen (Landwert) sei auf die statistisch durchschnittlichen Werte – also nicht auf die Höchstpreise – abzustellen. Das pauschalierte Maximum von 15% müsse sich aufgrund der konkreten Lage und Grösse der Parzelle offensichtlich ergeben bzw. nachgewiesen werden. Der in der Veranlagung vorgenommene Schätzwert per 1999 unter individueller Berücksichtigung von pauschalierten Nebenkosten in Höhe von 10% des Gebäudewertes sei wegen der kleinen Parzellengrösse sowie der unproblematischen, ebenen und voll erschlossenen Lage der Parzelle in keiner Weise zu beanstanden.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 StG zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2.

Vorliegend ist zu beurteilen, ob die Baunebenkosten mit 10% oder mit 15% des Zustandswerts des Gebäudes zu veranschlagen sind.

2.1. Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Ist der Erwerbspreis nicht feststellbar, so gilt als solcher der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbes (§ 77 Abs. 2 StG). Liegt der Erwerb der Parzelle 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). Sowohl das Gesetz wie auch die ausführenden Bestimmungen äussern sich nicht zu der Frage, welche Methode für die Ermittlung des Verkehrswertes vor 20 Jahren durch die Steuerverwaltung anzuwenden ist. Gemäss kantonalen Praxis ist behelfsmässig auf das Gesetz vom 7. Januar 1980 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchStG, SGS 334) und die ESchStV abzustellen (vgl. WENK in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 77 N 12).

Nach § 15 ESchStG werden Zuwendungen zum Verkehrswert im Zeitpunkt des Vermögensübergangs bewertet, soweit das Gesetz keine Ausnahmen von diesem Grundsatz vorsieht. Für die Bemessung des Verkehrswerts erlässt der Regierungsrat Richtlinien (§ 17 ESchStG). Als Verkehrswert eines überbauten Grundstücks gilt die Summe aus Zustandswert des Gebäudes, den Baunebenkosten und dem Landwert (§ 1 ESchStV). Der Zustandswert wird gemäss § 2 Abs. 1 ESchStV mit dem vom Regierungsrat festgelegten Indexstand auf der Grundlage des Gebäudeversicherungswertes 1939 (Brandlagerwert) berechnet. Der Bauteuerungsindex der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung beträgt zurzeit 920%. Dem Alter des Gebäudes wird mit einem Abzug vom Zustandswert (sog. Altersabzug) Rechnung getragen.

Die Baunebenkosten sind als wertvermehrend zu berücksichtigen. Sie umfassen gemäss § 3 Abs. 2 ESchStV die Aufwendungen für die Umgebungsarbeiten inklusive Einfriedung und Zufahrten, für Werkleitungen und Kanalisation sowie Bauzinsen und Gebühren. Sie betragen je nach Ausstattung und Lage zwischen 10 und 15% des Zustandswerts des Gebäudes. Wurden die Bauzinsen jedoch bereits bei der Einkommenssteuer zum Abzug gebracht, können sie nicht

erneut bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden. Die in der Norm aufgezählten Aufwendungen entsprechen der Summe aus Baukostenplan (BKP) 4 (Umgebung) und BKP 5 (Baunebenkosten). Der Landwert richtet sich gemäss § 4 Abs. 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 ESchStV nach den durchschnittlichen Preisen pro Quadratmeter, die in der betreffenden Gegend und in gleichartigen Zonen in den dem Bemessungszeitpunkt vorangegangenen zwei Jahren bezahlt worden sind. Die Durchschnittspreise werden vom Statistischen Amt Basel-Landschaft erhoben.

2.2. Da im vorliegenden Fall die letzte handänderungssteuerauslösende Veräusserung mehr als 20 Jahre zurückliegt, wird der Verkehrswert anhand der statistischen Methode berechnet. Dabei wird auf den Verkehrswert vor 20 Jahren abgestellt, was in diesem Fall aufgrund der Grundbucheintragung von 2019 dem Jahr 1999 entspricht. Der Landwert gemäss dem flächengewichteten Durchschnittspreis pro Quadratmeter im Jahre 1999, die Brandlagerschätzung unter Berücksichtigung der Bauteuerung und die Altersentwertung blieben unstrittig.

2.3. Nach Ansicht der Rekurrentin sind die veranlagten Baunebenkosten von 10% eindeutig zu tief. Allgemein entspreche die in der Verordnung vorgesehene Bandbreite zwischen 10 und 15% nicht den effektiven Kosten. Die Steuerverwaltung vertritt die Meinung, dass das Maximum von 15% nur bei einer nachweislich besonderen Lage oder Ausstattung gewährt wird. Ansonsten werde auf das übliche Mass von 10% abgestellt. Demnach gilt es zu prüfen, ob die Baunebenkosten von der Steuerverwaltung korrekt mit 10% veranlagt wurden. Dazu braucht es eine Auslegung der ESchStV und insbesondere deren § 3 Abs. 2. Nach dem Methodenpluralismus wird bei der Wahl der Auslegungsmethode grundsätzlich keiner Methode den Vorrang zuerkannt. Ausgangspunkt bildet aber stets der Wortlaut einer Norm. Jedoch kann gemäss der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts vom Wortlaut abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme vorliegen, dass der Wortlaut nicht dem Sinn der Norm entspricht (HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2020, N 124). Der Wortlaut soll nicht isoliert, sondern im Zusammenhang mit den Zielvorstellungen des Gesetzgebers betrachtet werden. Dabei ist aber nicht allein der Zweck, den der historische Gesetzgeber einer Norm gegeben hat, massgeblich; vielmehr kann sich der Zweck der Norm in gewissem Rahmen wandeln und von zeitgebundenen historischen Vorstellungen abheben. Die Ermittlung der Zweckvorstellung einer Norm und deren Wertung (teleologische Auslegung) kann sich je nach Fall sowohl mit der historischen wie auch mit der zeitgemässen Auslegung verbinden (HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, a.a.O., N 120 f.). Massgeblich für die teleologische Auslegung sind die gegenwärtigen tatsächlichen Gegebenheiten und die heute vorherrschenden Wertvorstellungen (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Bern 2014, § 25 N 5).

Die historische Auslegung fragt nach dem Sinn und Zweck einer Norm zur Zeit der Entstehung. Dabei ist zum einen der Wille des historischen Gesetzgebers zu berücksichtigen wie dieser sich aus den Materialien ergibt und zum anderen die allgemeinen Anschauungen und Zeitumstände der Gesetzgebung (HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, a.a.O., N 101 ff.). Die Verordnung wurde am 16. Juni 1981 erlassen und am 1. Juli 1981 in Kraft gesetzt. Per 1. Mai 2014 erfolgte eine Revision des betreffenden § 3 Abs. 2 ESchStV. Die Materialien enthalten jedoch keine

Ausführungen, die auf den Willen des Gesetzgebers über den Sinn und Zweck der Bestimmung schliessen lassen.

Die zeitgemässe Auslegung stellt auf das Normenverständnis und die Verhältnisse im Zeitpunkt der Rechtsanwendung ab. Massgebliches Element ist somit der Sinn einer Norm, wie er uns heute im Rahmen der geltungszeitlichen Umstände erscheint. Gerade bei Normen, die seit deren Erlass einer technischen Entwicklung unterworfen sind, kommt die zeitgemässe Auslegung zur Anwendung. Häufig ist die zeitgemässe Auslegung mit Überlegungen der teleologischen verbunden (HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, a.a.O., N 114 f.). § 3 Abs. 2 ESchStV wie auch die weiteren Bestimmungen im Zusammenhang mit der Ermittlung des Verkehrswerts vor 20 Jahren dienen dazu, dass die Pflichtigen eine verobjektivierte Hilfsgrösse erhalten. Damit soll verhindert werden, dass es auf Seiten der Pflichtigen zu einem Beweisnotstand kommt, wenn sie den effektiven Erwerbspreis nicht mehr nachweisen können. Bei der Ermittlung des Landwertes basierend auf den durchschnittlichen Quadratmeterpreisen der betreffenden Gemeinde für die jeweiligen Bewertungsjahre findet die Mikrolage des Grundstücks keine Beachtung. Es erfolgt eine Objektivierung. Dasselbe muss demnach auch für die Bestimmung der Baunebenkosten gelten, da sonst der Verkehrswert vor 20 Jahren aufgrund der Vermischung von objektiven und subjektiven Gesichtspunkten an Objektivität verlieren würde.

2.4. Dieses Gericht hielt bereits in früheren Urteilen fest, dass die von der Steuerverwaltung im Regelfall veranlagten 10% Baunebenkosten nicht mehr zeitgemäss waren. Stattdessen wurden 15% des Zustandswerts als Baunebenkosten zugesprochen (StGE vom 14. November 2014, 510 14 50, E. 5g und StGE vom 11. Juli 2008, 510 08 25, E. 7, publ. in Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 348 ff.). Wie bereits im Entscheid 510 08 25 vom 11. Juli 2008 ausführlich dargelegt, wurde zwischen den Jahren 1975 bis 1987 eine Verdoppelung des prozentualen Anteils der Baunebenkosten gemessen an den Gebäudekosten von 10 auf 20% festgestellt. In diesem früheren Urteil wurde auf die Kostenberechnung der damals einschlägigen Literatur abgestellt (vgl. NAEGELI/HUNGERBÜHLER, Handbuch des Liegenschaftsschätzers, 3. überarbeitete Auflage, Zürich 1988, S. 30 ff. und S. 72 ff.). Im hier vorliegenden Fall handelt es sich beim relevanten Bewertungszeitpunkt des Verkehrswerts vor 20 Jahren um das Jahr 1999. Es gilt somit zu ermitteln, wie sich die Baunebenkosten zwischen 1988 und 1999 entwickelt haben. Die vierte Auflage der einschlägigen Literatur, neu: «Der Liegenschaftsschätzer» von Wolfgang Naegeli und Heinz Wenger von 1997, sieht bei individuellen Überbauungen in der Regel einen prozentualen Anteil zwischen 15 und 25% und im Mittel von 20% vor (NAEGELI/WENGER, Der Liegenschaftsschätzer, 4. überarbeitete Auflage, Zürich 1997, S. 17). Diese Eckwerte und der Mittelwert können vorliegend als verlässliche Anhaltspunkte dienen. Aus diesem Grund werden die Baunebenkosten für das Bewertungsjahr 1999 pauschal auf das von § 3 Abs. 2 ESchStV vorgesehene Maximum von 15% festgelegt. Dies berücksichtigend wurde der Verkehrswert vor 20 Jahren von der Rekursgegnerin nicht korrekt ermittelt.

2.5. Überdies ist zu konstatieren, dass aufgrund der historischen Entwicklung der effektiven Baunebenkosten und der gebotenen Objektivierung bei der Ermittlung des Verkehrswertes vor 20 Jahren der Ansatz der Baunebenkosten von 10% ganz generell nicht mehr zeitgemäss ist.

Demzufolge rechtfertigt es sich, mit Blick auf künftige Verfahren allgemein festzuhalten, dass die Baunebenkosten im Rahmen der Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren auch für die Jahre nach 1999 lage- und ausstattungsunabhängig pauschal mit 15% zu veranschlagen sind.

3.

Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs gutzuheissen und zur Korrektur im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass aufzuerlegen (§ 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]). Vorliegend wurde der Rekurs gutgeheissen, weshalb die Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen sind. Der bereits geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- ist der Rekurrentin zurückzuerstatten.

Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug einer Vertreterin bzw. eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zu lasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Die Parteientschädigung ist entsprechend der eingereichten Honorarnote vom 1. Dezember 2020 unter Berücksichtigung der heutigen Verhandlung auf pauschal Fr. 3'800.-- (inkl. Auslagen und MWST) festzusetzen.

Demgemäss erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, die Veranlagungsverfügung vom 19. Oktober 2019 dahingehend abzuändern, als die Baunebenkosten für die Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns mit 15% statt mit 10% des Zustandswerts des Gebäudes zu berücksichtigen sind.

2.

Die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- werden der Steuerverwaltung auferlegt. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 1'500.-- wird der Rekurrentin zurückerstattet.

3.

Die Steuerverwaltung hat der Rekurrentin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 3'800.-- (inklusive Auslagen und MWST) zu bezahlen.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrentin (2), und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).