



Urteil vom 12. Juni 2020 (510 20 1)

**Grundstückgewinnsteuer / Verkehrswert vor 20 Jahren / Reduktion des Verkehrswertes
eines Grundstückes bei Überbauung**

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider
(Ref.), J. Felix, P. Salathe, M. Angehrn, Gerichtsschreiberin N. Wald-
meier

Parteien **A.**____ **AG**, vertreten durch Zeller Dettwiler Advokatur & Notariat, Herr
R. Laubscher, Wasserturmplatz 3, Postfach 578, 4410 Liestal

Rekurrentin

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**



Sachverhalt:

A.

Die Pflichtige erwarb das Grundstück Nr. xx GB B.____ am 31. Oktober 1985 und verkaufte es mit Vertrag vom 18. Juli 2019 zu einem Preis von Fr. 515'000.--. Mit Veranlagungsverfügung vom 17. Oktober 2019 wurde der steuerbare Grundstücksgewinn auf Fr. 133'948.-- und der Steuerbetrag auf Fr. 33'487.-- festgesetzt. Bei der Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren ging die Steuerverwaltung von einem überbauten Grundstück aus und reduzierte den zugrunde gelegten Landpreis von Fr. 675.--/m² um 30%.

B.

Die Vertreterin der Pflichtigen erhob mit Schreiben vom 15. November 2019 Einsprache und begehrte sinngemäss, es sei bei der Ermittlung des Landwertes von einem unbebauten Grundstück auszugehen und der indexierte Verkehrswert vor 20 Jahren in der Veranlagungsverfügung auf Fr. 490'698.-- festzusetzen. Zur Begründung führte sie aus, es befänden sich auf dem Grundstück lediglich zwei Garagen, welche eher einen mobilen Charakter hätten und problemlos verschoben werden könnten (kein Wasser- und/oder Stromanschluss) sowie ein Wohnhausanteil von 1m², der vom Wohnhaus der Nachbarparzelle stammen würde. Der Abschlag auf dem Landwert von 30% sei folglich zu Unrecht erfolgt.

Mit Einspracheentscheid vom 21. November 2019 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Gemäss den eingereichten Fotos der Pflichtigen handle es sich bei den Garagen um massive Betongaragen, die fest mit dem Boden verbunden seien. Praxisgemäss seien fest mit dem Boden verbundene Garagen nicht als Fahrnisbauten zu bewerten, weshalb das vorliegende Grundstück nicht als unbebaut gelte. Somit sei der Landwert korrekt ermittelt worden.

C.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2019 erhebt der neue Vertreter der Pflichtigen Rekurs und beantragt, (1) es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 21. November 2019 aufzuheben, (2) es sei für die Grundstücksgewinnsteuerbemessung betreffend Parzelle Nr. xx GB B.____ ein indexierter Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 490'698.-- ohne Abzug nach § 4 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 16. Juni 1981 (ESchStV, SGS 334.11) einzusetzen, (3) eventualiter sei die Sache zur Neu Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, (4) unter o-/e- Kostenfolge. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, ein Abschlag von 30% für überbautes Land rechtfertige sich nur, wenn der Bodenwert aufgrund der darauf stehenden Baute(n) tatsächlich einen tieferen Wert aufweise. Auf der streitbetroffenen Parzelle befänden sich bloss zwei leicht entfernbare Fertiggaragen, welche bei einer Überbauung grundsätzlich entsorgt werden müssten. Die Pflichtige hätte bereits ein Angebot eines Interessenten erhalten, welcher die Fertiggarage kostenlos übernehmen und mit einem Kran gratis entfernen würde. Die beiden Fertiggaragen würden den Wert des Grundstückes nicht oder zumindest nicht in gleicher Höhe mindern,

wie wenn auf dem Grundstück eine Wohn- oder Geschäftsbaute stünde, für welche die Rechtsprechung eigentlich erarbeitet worden sei. Die beiden Garagen seien gemäss «Zonenreglement Siedlung B. ____» Nebenbauten und würden weder zur Bebauungs- noch zur Nutzungsziffer gerechnet. In der Folge sei das gesamte Grundstück bebaubar und voll nutzbar und bestehe in diesem Sinne nur aus «Umschwung» gemäss § 4 Abs. 2 ESchStV. Da beim Umschwung keine Reduktion vorgenommen werde, sei das gesamte Land zum vollen Verkehrswert zu bewerten. Im Übrigen verstosse das Vorgehen der Steuerverwaltung gegen das Kongruenzprinzip; die Steuerpflichtige habe das Grundstück ohne die Garagen erworben und diese selbst aufstellen lassen. Die Anwendung der 30%-Abschlagregel sei vorliegend ungerechtfertigt. Bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer sei von einem Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 490'698.-- auszugehen (indexierter Landwert Fr. 490'698.--, Gebäudewert Fr. 0.--). Im Vorbescheid vom 25. Januar 2016 sei die Steuerverwaltung ebenfalls zum Schluss gelangt, dass die Liegenschaft zum vollen Verkehrswert vor 20 Jahren bewertet werden müsse.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 10. Februar 2020 die Abweisung des Rekurses. Gemäss den vorhandenen Unterlagen seien im Verkaufszeitpunkt zwei Garagen (Baujahr 1987) auf der Parzelle eingezeichnet gewesen, welche einen Gebäudewert von der Basellandschaftlichen Gebäudeversicherung (Schätzungsjahr 1988) aufweisen würden und für deren Erstellung eine entsprechende Baubewilligung notwendig gewesen sei. Es könne sich deshalb nicht um eine Fahrnisbaute handeln. Da im vorliegenden Fall der Gestehungszeitpunkt fiktiv auf das Jahr 1999 gelegt werde, seien demzufolge auch die im Jahr 1987 gebauten Garagen bereits auf der Parzelle vorhanden gewesen, selbst wenn die Parzelle ursprünglich unbebaut erworben wurde. Im massgebenden Erwerbszeitpunkt vor 20 Jahren müsse folglich von einer bebauten Parzelle ausgegangen werden.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (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.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

Vorliegend ist zu beurteilen, ob zur Ermittlung der Gestehungskosten der Parzelle Nr. xx GB B.____ der volle Verkehrswert vor 20 Jahren einzusetzen ist oder ob gemäss § 4 Abs. 1 ESchStV ein Einschlag von 30% für überbaute Grundstücke vorzunehmen ist.

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 (§ 75 Abs. 1 StG). Ist der Kaufpreis 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). Mit dem Erwerbspreis vor 20 Jahren ist nicht der Steuerwert, sondern der effektive Verkehrswert gemeint. Der Verkehrswert eines Grundstücks entspricht dem Preis, der hierfür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag am Ort der gelegenen Sache mutmasslich zu erzielen gewesen wäre. Gemäss konstanter Praxis der Steuerverwaltung und der kantonalen Steuerjustizbehörden ist der Landwert nach der statistischen Methode zu ermitteln. Dazu sind Vergleichspreise von Handänderungen unter Dritten heranzuziehen, die in der nahen Umgebung des fraglichen Grundstücks zur betreffenden Zeit bezahlt worden sind.

Nach § 4 Abs. 1 ESchStV gilt als Landwert eines überbauten Grundstückes der nach § 6 ESchStV ermittelte und um 30% reduzierte Verkehrswert. Lässt sich vom Umschwung weiteres überbaubares Areal abtrennen, ist dieses zum vollen Verkehrswert zu bewerten (§ 4 Abs. 2 ESchStV). Diese Bestimmungen sind analog anwendbar zur Berechnung des Verkehrswertes bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer.

2.2. Weil der Erwerb der Parzelle Nr. xx mehr als 20 Jahre zurückliegt und die Rekurrentin keinen höheren Erwerbspreis nachgewiesen hat, bestimmt sich dieser nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren (§ 77 Abs. 3 StG). Die Rekurrentin verkaufte das Grundstück mit Kaufvertrag vom 18. Juli 2019. Folglich sind für die Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse im Jahr 1999 massgebend.

2.3. Die Steuerverwaltung hat den Landwert der Parzelle für das Jahr 1999 auf Fr. 675.--/m² festgelegt. Dieser wird von der Rekurrentin nicht bestritten und ist nicht zu beanstanden.

2.4. Eines der wichtigsten Prinzipien für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer ist das sog. Kongruenzprinzip. Dieser Grundsatz, welcher besagt, dass sich die Grundstückgewinnermittlung auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen muss, soll vergleichbare Verhältnisse herstellen. Substanzzunahmen wie -abnahmen sind bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen resp. auszugleichen (vgl. Zwahlen/ Nyffenegger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 12 StHG N 45, m.w.H.). Als Bezugspunkt für den Vergleich gilt jener Zustand des Grundstücks, der Grundlage für die Kaufpreisgestaltung der nunmehr zu beurteilenden und der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Transaktion ist.

Im Rahmen der Verkehrswertschätzung vor 20 Jahren ist einzig der Zustand, Inhalt und Umfang des Grundstückes vor 20 Jahren, in casu im Jahr 1999, relevant. Folglich ist unerheblich, ob die Pflichtige das Grundstück im Jahr 1985 mit oder ohne Garagen erworben hat. Da die Garagen im Jahr 1987 erbaut wurden und sich im Zeitpunkt des Verkaufes im Jahr 2019 immer noch auf dem Grundstück befunden haben, standen sie auch im massgebenden Beurteilungsjahr 1999 auf dem Grundstück. Demgemäss hat die Rekursgegnerin nicht gegen das Kongruenzprinzip verstossen, indem sie bei der Ermittlung des Grundstückgewinnes die beiden Garagen berücksichtigt.

2.5. Gemäss § 4 Abs. 1 ESchStV wird der Verkehrswert um 30% reduziert, wenn ein Grundstück überbaut ist. Dabei führt die Verordnung nicht näher aus, wann ein Grundstück als überbaut gilt.

In Abgrenzung zur Fahrnisbaute qualifiziert als Baute grundsätzlich jede bautechnische Vorrichtung, welche durch die Verwendung von Baumaterialien mit dem Boden ober- oder unterirdisch fest und dauernd verbunden ist (REY/STREBEL, in: Geiser/Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar Zivilgesetzbuch II, 6. Aufl. Basel 2019, Art. 667 N 11). Nach dieser Definition qualifizieren die beiden Betongaragen vorliegend zweifelsohne als Bauten und nicht als Fahrnisbauten, allerdings scheint diese Unterscheidung in casu nicht zielführend bzw. nicht dazu geeignet, zu bestimmen, ob das Grundstück Nr. xx gemäss § 4 Abs. 1 ESchStV überbaut ist oder nicht.

Mit der Möglichkeit, den Verkehrswert vor 20 Jahren als Erwerbspreis einzusetzen ist eine gewisse Schematisierung und Vereinfachung unumgänglich, um eine rechtsgleiche Behandlung von tatsächlich vergleichbaren Grundstückstransaktionen in praktikabler Weise zu ermöglichen. Die Grenzen der Schematisierung finden sich immer dort, wo diese dem Einzelfall offensichtlich nicht mehr gerecht zu werden vermögen. Im vorliegenden Fall wäre es offensichtlich stossend, eine 699m² grosse Parzelle, auf welcher lediglich zwei Garagen mit einer Fläche von insgesamt 46m² stehen, als überbautes Grundstück im Sinne von § 4 Abs. 1 ESchStV zu behandeln, da die Bebauung des Grundstückes marginal ist. Nach allgemeiner Lebenserfahrung würde man die Liegenschaft wohl als mit zwei Garagen «bebaut», jedoch nicht als «überbaut» im eigentlichen Sinn betrachten. Hinzu kommt, dass die Garagen im Verhältnis zum Wert der Landfläche für die Wertbestimmung des Grundstückes unbedeutend sind und das Grundstück ohne unverhältnismässig grossen Aufwand überbaubar ist.

Aufgrund der Gesamtumstände ist das Grundstück als nicht überbaut anzusehen und daher zum vollen Verkehrswert vor 20 Jahren zu bewerten.

2.6. Damit die Parzelle Nr. xx im Beurteilungszeitpunkt hätte überbaut werden können, hätten zuerst die beiden Garagen vom Grundstück entfernt werden müssen. Deswegen sind die Abbruchkosten der Garage in Höhe von Fr. 2'000.-- vom Verkehrswert vor 20 Jahren in Abzug zu bringen.

2.7. Die Index-Umrechnungsziffer wird von Amtes wegen von 1.04 auf 1.05 erhöht.

3.

Der Rekurs erweist sich nach dem Ausgeführten als begründet und ist teilweise gutzuheissen.

Gemäss § 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) werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. In Anbetracht des praktisch vollständigen Obsiegens der Rekurrentin sind die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 2'000.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- ist der Rekurrentin zurückzuerstatten.

Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 1 VPO kann bei Rekursen in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Anwaltes eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Da keine Honorarnote eingereicht wurde, ist die Parteientschädigung nach Ermessen festzulegen: Für die Ausfertigung des Rekurses erscheint ein Aufwand von 10 Stunden à Fr. 250.-- als angemessen, was Fr. 2'692.50 (inkl. Auslagen und MWST) ergibt.

Demgemäss erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, den Verkehrswert vor 20 Jahren basierend auf dem Wert des Grundstückes ohne Einschlag von 30% festzulegen, wobei sie hiervon die Kosten des Abbruches im Umfang von Fr. 2'000.-- zu subtrahieren hat. Zudem hat sie den Index von 1.04 auf 1.05 anzupassen.

2.

Die Rekursgegnerin hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- zu bezahlen. Der von der Rekurrentin bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'000.-- wird ihr zurückerstattet.

3.

Die Rekursgegnerin hat den Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'692.50 (inkl. 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).