

Grundstückgewinnsteuer

Erbschaftssteuern nicht abzugsfähig Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 13/1997 vom 28. Februar 1997

Die Erbschaftsteuer fällt weder unter den Begriff der wertvermehrenden Aufwendungen noch unter den der Verkaufskosten, weshalb ein Abzug bei der Grundstückgewinnsteuer ausgeschlossen ist.

Sachverhalt:

1. Die am 17. Januar 1986 verstorbene X hat die Parzelle Nr. 213 im Grundbuch Z, haltend 1497 m², Hofraum, Garten, Wohnhaus Nr. 53, 57, Gebäude Nr. 59a an der Nebenstrasse/Waldweg den Rekurrenten so wie Y als eingesetzte Erben vermacht. Diese eingesetzten Erben bezahlten in der Folge Erbschaftssteuern in Höhe von Fr. 490'119.–. Später übernahmen die Rekurrenten den Anteil ihres Bruders, Herrn Y.

In der Folge wurde die Parzelle Nr. 213 aufgeteilt in eine neue Parzelle Nr. 213 mit 469 m², Hofraum/Garten mit Wohnhaus Nr. 55, Teilschopf Nr. 59a an der Nebenstrasse, in eine Parzelle Nr. 6350 mit 379 m² und Garten mit Wohnhaus Nr. 57 an der Nebenstrasse und schliesslich in eine Parzelle Nr. 6351 mit 720 m².

Mit Kaufvertrag vom 3. Juli 1995 verkauften die Rekurrenten die Parzelle Nr. 213, GB Z, an AB und BB, zu einem massgeblichen Veräusserungspreis von Fr. 625 000.–. Mit Rechnung Nr. 95/1512 vom 30. Oktober 1995 wurde bei den Veräusserern die Grundstückgewinnsteuer in Höhe von total Fr. 6423.– erhoben, wobei diverse Aufwendungen und auch die Erbschaftsteuer nicht als Gestehungskosten berücksichtigt wurden.

Es wurde zudem beabsichtigt, auch die Parzelle Nr. 6350, GB Z, zu veräussern. Da von der Käuferin, der C AG, der Kaufpreis nicht bezahlt wurde, sind die Rekurrenten vom am 8. September 1995 abgeschlossenen Kaufvertrag mit Einschreiben vom 26. Januar 1996 zurückgetreten.

2. a) Mit Schreiben vom 17. November 1995 resp. 4. Dezember 1995 (Begründung) erhob die damalige Vertreterin der Pflichtigen, die D Treuhand AG, gegen die Rechnung Nr. 95/1512 vom 30. Oktober 1995 Einsprache mit dem sinngemässen Begehren, es seien alle Gestehungskosten zu berücksichtigen.

Zur Begründung machte die Vertreterin im wesentlichen geltend, nach ihrer Berechnung reduziere sich der Grundstücksgewinn bei Annahme einer Gesamtsteuer von 25% auf Fr. 2 283.–. Im übrigen sei die Mäklerprovision in der provisorischen Grundstückgewinnsteuer mit der Begründung gestrichen worden, es handle sich um eine Provision in eigener Sache. Dies treffe nicht zu, weil die Provision von der Firma E AG, Z, fakturiert worden sei. Die Hälfte davon betreffe die Parzelle Nr. 213 und die andere Hälfte die Parzelle Nr. 6350.

Die Rekurrenten hätten die drei Parzellen im Halte von insgesamt 15 a 98 m² im Jahre 1986 geerbt. Die Erben hätten alleine für diese Parzellen Erbschaftssteuern in der Grössenordnung von Fr. 500 000.– bezahlen müssen. Sie würden die Praxis der Steuerverwaltung kennen, dass bezahlte Erbschaftsteuern für die Berechnung der Gestehungskosten einer Liegenschaft nicht angerechnet werden. Dies dürfe bei normalen Erbschaftsteuersätzen auch begründet und berechtigt sein. Hingegen verstosse diese Praxis bei ausserordentlichen Verwandtschaftsverhältnissen gegen das Verbot der Doppelbesteuerung.

b) Mit Entscheid vom 13. Mai 1996 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut.

Zur Begründung führte sie im wesentlichen an, nach § 78 Abs. 1 lit. c StG würden als Aufwendungen gelten, die Kosten, die mit Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden seien, mit Einschluss der üblichen Mäklerprovisionen. Die Erbschaftssteuern könnten nicht als Erwerbskosten vom Grundstücksgewinn abgezogen werden. Zwar bezeichne § 29 der Vollziehungsverordnung (VVO) zum alten Steuer- und Finanzgesetz vom 7. Juli 1952 Erbschafts- und Schenkungssteuern ausdrücklich als abzugsfähige Gestehungskosten; das neue Steuer- und Finanzgesetz vom 7. Februar 1974 bzw. dessen VVO habe dagegen diese Bestimmung gänzlich fallen gelassen. Erbschafts- und Schenkungssteuern stünden nicht, so wie dies etwa bei der Handänderungssteuer der Fall sei, in kausalem Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes und könnten daher nicht unter die Gestehungskosten im Sinne von § 78 Abs. 2 lit. c StG subsumiert werden (RKE Nr. 53/1984).

Demzufolge würden bei der Rechnung Nr. 95/1512 weitere Aufwendungen im Betrage von Fr. 3816.– sowie die Mäklerprovision von Fr. 10000.– berücksichtigt werden und bei der Rechnung Nr. 95/2027 der Betrag von Fr. 2160.– und die Mäklerprovision von Fr. 10000.–.

3. Mit Schreiben vom 3. Juni 1996 erhob der jetzige Vertreter der Pflichten Rekurs und beantragte, es seien der angefochtene Einsprache-Entscheid sowie die rektifizierten Grundstücksgewinnsteuerrechnungen 95/2027 und 95/1512 aufzuheben. Unter o/e-Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates.

Zur Begründung führte der Vertreter an, im Kanton Aargau habe der Gesetzgeber bewusst die Erbschaftsteuer nicht zu den Erwerbskosten gezählt, soweit die Erbfolge nicht unter den gesetzlichen Erben erfolge. Es sei im folgenden darzulegen, dass sich die basellandschaftliche Praxis der Steuerbehörden nicht auf das Gesetz stütze. Aufgrund steuerlicher Souveränität der Kantone sei ein Vergleich mit der Regelung in anderen Kantonen nur bedingt gültig.

Bezüglich der Rechtsprechung im Kanton Basel-Landschaft sei der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission vom 27. April 1984, Nr. 53/1984, massgebend, wo in einem obiter dictum (beiläufig) bemerkt werde, die Steuerverwaltung habe ihre nicht gesetzeskonforme Praxis der Abzugsfähigkeit der Erbschaftssteuern unter dem Steuer- und Finanzgesetz vom 7. Februar 1974 im Jahre 1982 aufgegeben, nachdem § 29 VVO zum alten Steuergesetz vom 7. Juli 1952 Erbschafts- und Schenkungssteuern noch ausdrücklich als abzugsfähige Gestehungskosten bezeichnet hätte.

Nach § 77 Abs. 1 StG gelte als Erwerbspreis der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Als Aufwendungen würden Kosten gelten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden seien (§ 78 Abs. 1 lit. c StG). Wenn nach § 77 Abs. 1 StG im Rahmen der Gestehungskosten «alle» weiteren Leistungen des Erwerbs zu berücksichtigen seien, gelte dies auch für die Erbschaftssteuern. § 78 StG müsse deshalb im Rahmen der Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden seien, auch die Erbschaftssteuern als Aufwendungen berücksichtigen. Der Wortlaut des Gesetzes schliesse deshalb die Erbschaftssteuern als abzugsberechtigte Gestehungskosten geradezu ein. Die Argumentation der Zürcher Oberrekurskommission vom 7. März 1975, dass bei einem fiktiven Erwerbspreis auch nur diejenigen Erwerbskosten berücksichtigt werden könnten, die beim entgeltlichen Erwerb von einem Dritten entstanden wären, nicht aber ein Anteil der anlässlich des unentgeltlichen Erbanfalls bezahlten Erbschaftssteuern, erweise sich deshalb als nicht zwingend.

Würden nach § 75 Abs. 2 StG Grundstücke durch steuerfreie Handänderung den Eigentümer wechseln, werde zur Berechnung des Gewinnes auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt oder auf den Verkehrswert vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbswert nachweisbar sei und der Erwerb mehr als 20 Jahre zurückliege. Es gelte diesfalls also ausdrücklich kein fiktiver Erwerbspreis. Damit werde die gesamte Wertsteigerung, die ein Grundstück im Laufe der Jahre erfahre, steuerlich erfasst (vgl. StE 1988 OW, B 42.25, Nr. 1b). Wenn aber die gesamte Wertsteigerung steuerlich erfasst werde, sei es nicht mehr als gerecht und logisch, wenn während dieser Perioden auch alle Kosten und Leistungen des Erwerbers in Abzug gebracht würden. Im Rahmen der Gestehungskosten seien deshalb

alle weiteren Leistungen des Erwerbers zu berücksichtigen. Dazu würden zweifellos auch die bezahlten Erbschaftssteuern gehören. Diese Lösung entspreche der grammatikalischen Interpretation des Steuergesetzes des Kantons Baselland, aber auch dem Willen des Gesetzgebers, der Grundstücksgewinne bei Erbschaften nicht übermässig habe besteuern wollen. Es gehe nicht an, lediglich durch nicht gesetzeskonforme Praxis Steuertatbestände zu schaffen, die der Gesetzgeber nicht gewollt habe.

4. a) Mit Schreiben vom 10. Juni 1996 teilte der Vertreter der Pflichtigen mit, die Einsprecher würden darauf hinweisen, dass die Grundstück-Gewinnsteuerrechnung 95/2027 schon aus dem Grund aufzuheben sei, da die betreffende Parzelle Nr. 6350 im Grundbuch Z noch gar nicht verkauft und an einen Dritten übertragen worden sei. Insofern gehe es deshalb richtigerweise im vorliegenden Verfahren nur noch um die Grundstück-Gewinnsteuerrechnung 95/1512 betreffend die Parzelle Nr. 213 im Umfang von 469 m².

b) Ein Telefonat vom 27. Januar 1997 mit F, Rechnungsführerin der Bezirksschreiberei U, hat ergeben, dass weder eine Grundstückgewinnsteuer gemäss Rechnung oder rektifizierter Rechnung Nr. 95/2027 ausstehend noch jemals ein Betrag bezahlt worden ist. Herr G vom Grundbuchamt der Bezirksschreiberei U bestätigt mit Telefonat vom 3. Februar 1997, dass ihm von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft nie eine Rechnung Nr. 95/2027 zur Eröffnung zugestellt worden sei. Die rektifizierte Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 95/2027 sei den Pflichtigen ebenfalls nie rechtsgültig eröffnet worden.

5. Mit Vernehmlassung vom 16. Juli 1996 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Zur Begründung machte sie geltend, in der vorliegenden Rekursache gehe es einzig darum, ob die den Rekurrenten angefallenen Erbschaftssteuern bei der gerügten Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen seien.

Die Grundstückgewinnsteuer erfasse den Gewinn, welcher aus der Differenz zwischen dem erzielten Veräusserungserlös und dem Anlagewert bestehe. Zum Anlagewert würden neben dem eigenen Erwerbspreis alle seit dem letzten Erwerb vorgenommenen wertvermehrenden Aufwendungen gehören. Die Rekurrenten würden nun aber geltend machen, dass aufgrund § 77 Abs. 1 StG als damaliger Erwerbspreis der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers gelte. Dabei würden sie die beim Erbgang angefallenen Erbschaftssteuern den weiteren Leistungen des Erwerbers gleichstellen, was aus folgenden Gründen nicht konsequent, d.h. nicht zutreffend sei:

Bei der Grundstückgewinnsteuer bilde die steuerliche Befreiung gemäss § 73 lit. a StG einen blossen Steueraufschub. Beim Steueraufschub aufgrund des erfolgten Erbgangs werde lediglich beim Übergang der Liegenschaft an die Erben keine Steuer erhoben. Bei der späteren Weiterveräusserung hingegen werde dann gemäss § 75 Abs. 2 StG auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt.

6. Mit Schreiben vom 18. Juni 1996 ersuchte der Vertreter der Rekurrenten um persönliche Vorladung zur Verhandlung.

7. Die Parteien hielten an der heutigen Verhandlung an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 des Steuer- und Finanzgesetzes vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Streitfalles zuständig.

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

2. a) Im vorliegenden Rekursverfahren ist nur die Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 95/1512, Gde. Z, vom 25. Oktober 1995 strittig, weil einerseits nie gegen die Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 95/2027, Gde. Z, vom 25. Oktober 1995, Einsprache erhoben wurde und andererseits der Vertreter der Rekurrenten mit Schreiben vom 10. Juni 1996 selbst festhält, dass sich vorliegendes Verfahren lediglich auf die Rechnung Nr. 95/1512 beziehe.

b) Der Beurteilung unterliegt somit im vorliegenden Fall, ob die den Rekurrenten angefallenen Erbschaftssteuern bei der gerügten Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen sind.

3. a) Gemäss § 77 Abs. 1 StG gilt als Erwerbspreis der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers.

b) Nach § 78 Abs. 1 lit. c StG gelten als Aufwendungen Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Mäklerprovision.

4. a) Der steuerbare Grundstücksgewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem Anlagewert abzüglich der gesetzlich vorgesehenen Abzüge. Zum Erlös gehören neben dem Kaufpreis alle weiteren Leistungen, welche der Veräusserer aus dem Verkauf des Grundstückes erzielt. Zum Anlagewert gehören neben dem Erwerbspreis die vorgenommenen wertvermehrenden Aufwendungen. Darunter versteht man die Auslagen, die eine dauernde Wertvermehrung des in Frage stehenden Grundstückes herbeiführen, d.h. die dessen Gebrauchswert dauernd erhöhen. Dazu gehören insbesondere Neubauten, Anbauten, Umbauten, Erschliessungskosten, Bodenverbesserungen und Uferschutzbauten. Ferner können auch die direkten Gewinnungskosten der Veräusserung (z.B. Handänderungskosten, Vermittlungsprovisionen) vom steuerbaren Gewinn in Abzug gebracht werden (vgl. Steuerinformation der interkantonalen Kommission für Steueraufklärung, die Besteuerung der Grundstücksgewinne, S. 30 ff.; vgl. auch Höhn, Steuerrecht, 7. Auflage, Bern 1993, § 30 RZ 28a, 34 und 35).

b) Erbschaftssteuern können nun unter keine der vorerwähnten Auslagen eingeordnet werden. Sie stellen weder wertvermehrende Aufwendungen dar, die den objektiven Wert der Liegenschaft erhöhen, noch bilden sie direkte Gewinnungskosten, die bei der Weiterveräusserung anfallen.

5. a) Der Vertreter der Rekurrenten macht nun aber geltend, dass aufgrund von § 77 Abs. 1 StG als damaliger Erwerbspreis der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers gelte. Dabei stellt er die beim Erbgang angefallenen Erbschaftssteuern den weiteren Leistungen des Erwerbers gleich, was aus nachfolgenden Gründen nicht zutreffend ist.

b) Bei der Grundstückgewinnsteuer bildet die steuerliche Befreiung gemäss § 73 lit. a StG einen blossen Steueraufschub. Beim Steueraufschub aufgrund des erfolgten Erbganges wird lediglich beim Übergang der Liegenschaft an die Erben keine Steuer erhoben. Bei der späteren Weiterveräusserung hingegen wird dann gemäss § 75 Abs. 2 StG auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt. Dies bedeutet, dass die Erben der Liegenschaft in die Stellung des Erblassers bei dessen Erwerb treten. Demzufolge wird gewinnsteuerrechtlich den Erben auch die ganze Wertsteigerung seit dem Erwerb durch den Erblasser bis zur Weiterveräusserung angerechnet. Die von den Erben beglichene Erbschaftsteuer hat nun indes keinerlei Bezug zum damaligen Erwerb durch den Erblasser. Die Erbschaftsteuer bildet daher in diesem Sinne auch keine weitere Leistung beim Erwerb durch den Erblasser und kann deshalb nicht zu den Gestehungskosten gezahlt werden.

6. a) Bereits mit Entscheid Nr. 53/1984 vom 27. April 1984 hat die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft festgehalten, dass Erbschafts- und Schenkungssteuern, so wie dies etwa bei der Handänderungssteuer der Fall ist, nicht in kausalem Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehen und daher nicht unter die Gestehungskosten von § 78 Abs. 1 lit. c StG subsumiert werden können.

Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft hat ihre diesbezügliche Praxis im Entscheid Nr. 191/1986 vom 28. November 1986 bestätigt.

b) Aus dem Umstande, dass die basellandschaftlichen Steuerbehörden trotz dieser klaren Rechtslage fälschlicherweise Erbschaftssteuern bis ins Jahr 1982 noch zum Abzuge zugelassen haben, können die Rekurrenten im vorliegenden Fall nichts zu ihren Gunsten ableiten, und zwar umso weniger, als die Steuerverwaltung ihre nicht gesetzeskonforme Praxis aufgegeben hat.

Aufgrund all dieser Erwägungen kommt die Steuerrekurskommission einstimmig zum Schluss, dass der Rekurs abzuweisen ist.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.