

Entscheide

Grundstückgewinnsteuer

Abzugsfähigkeit der Erbschaftssteuer

Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft KGVVE vom 12. März 2008

Angefallene Erbschaftssteuern sind keine Kosten, welche bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug gebracht werden können, da es sich dabei nicht um Kosten handelt, die in kausalem Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes durch den Erblasser stehen oder eine Wertvermehrung der Liegenschaft bewirkt haben.

Sachverhalt:

A. AX-W und BX-Y erben im Februar 1999 von ihrer Tante die Parzelle Nr. 632, Grundbuch Z, mit einer Fläche von 1'521 m². Am 20. September 1999 erhob die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) eine Erbschaftssteuer in der Höhe von Fr. 111'086.–. Im Dezember 2000 verkauften die Gebrüder X von der geerbten Parzelle 205 m² sowie 140 m². Auf diesen Verkäufen erhob die Steuerverwaltung Grundstückgewinnsteuern in der Höhe von insgesamt Fr. 13'411.– und Handänderungssteuern in der Höhe von Fr. 612.50. Die dagegen erhobene Einsprache bei der Steuerverwaltung bzw. die dagegen erhobene Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft (Entscheid vom 17. August 2001) wurde abgewiesen. Die Beschwerdeführer machten jeweils geltend, dass die Erbschaftssteuern als Aufwendungenkosten an die Grundstückgewinnsteuern anzurechnen seien. Die Rechtsmittelinstanzen wiesen die erhobenen Rechtsmittel jeweils mit der Begründung ab, dass die Erbschaftssteuer nicht in kausalem Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehe und daher nicht unter die Gestehungskosten subsumiert werden könne.

B. Am 5. September 2005 verkauften die Gebrüder X aus der Parzelle Nr. 632, Grundbuch Z, die davon abgespaltete Parzelle Nr. 3524, Grundbuch Z, mit einer Fläche von 420 m² und am 21. Juli 2006 die abgespaltene Parzelle Nr. 3526, Grundbuch Z, mit einer Fläche von 756 m². Aufgrund des Verkaufs dieser zwei Parzellen erhob die Steuerverwaltung mit Rechnung Nr. 06/1796 vom 4. September 2006 und

mit Rechnung Nr. 05/3126 vom 29. September 2006 Grundstückgewinnsteuern in der Höhe von Fr. 9'836.– resp. Fr. 23'135.–. Die dagegen erhobenen Einsprachen der Gebrüder X vom 27. September 2006 und vom 10. Oktober 2006 wies die Steuerverwaltung mit Einsprache-Entscheid vom 7. Dezember 2006 ab. Dagegen erhoben die Einsprecher beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht; ehemals Steuerrekurskommission), Beschwerde. Mit Entscheid Nr. 510 06 82 vom 25. Mai 2007 wies das Steuergericht die Beschwerde ab.

C. Mit Eingabe vom 7. November 2007 erhoben AX und BX gegen den Entscheid des Steuergerichts Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Sie beantragten, es seien der Entscheid des Steuergerichts aufzuheben und die für dieses ursprünglich einzige Grundstück bezahlte Erbschaftssteuer voll als Aufwendung und somit als Minderung des Erwerbspreises gemäss § 78 Abs. 1 lit. c des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 anzuerkennen. Die Steuerverwaltung und das Steuergericht beantragten in ihren Vernehmlassungen vom 28. November 2007 bzw. vom 6. Dezember 2007 die Abweisung der Beschwerde. Mit Eingabe vom 29. Dezember 2007 äusserten sich die Beschwerdeführer zur Vernehmlassung des Steuergerichts vom 6. Dezember 2007.

D. Auf die Ausführungen in den Eingaben der Beschwerdeführer und die Entscheide der Rechtsmittelinstanzen wird, soweit erforderlich, in den Urteilsabwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1. Gemäss § 131 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 131 Abs. 2 lit. a StG und § 43 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 können die steuerpflichtigen Personen gegen den Entscheid des Steuergerichts innert 30 Tagen beim Kantonsgericht (Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht) schriftlich Beschwerde erheben. Es liegt somit ein zulässiges Beschwerdeobjekt vor. Da auch alle übrigen formellen Voraussetzungen gemäss §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die verwaltungsgerichtliche Beschwerde einzutreten.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss dem seit 1. März 2006 in Kraft stehenden § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen

Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren der Steuerpflichtige betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens rügen kann. Hinsichtlich der Staats- und der Gemeindesteuern wäre eine solch weitgehende Kontrolle vorinstanzlicher Entscheide gemäss Art. 50 Abs. 2 StHG nur für das Rekursverfahren vor Steuergericht, nicht aber für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht gefordert. Der Gesetzgeber hat sich jedoch entschieden, die im DBG verlangte Ermessenskontrolle hinsichtlich der direkten Bundessteuer auch auf die Staats- und die Gemeindesteuern auszuweiten. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügungen bzw. Entscheide überprüfen.

3. Umstritten ist im vorliegenden Fall, ob es sich bei der Erbschaftssteuer um Kosten im Sinne von § 78 Abs. 1 lit. c StG bzw. um weitere Leistungen im Sinne von § 76 Abs. 1 StG handelt und sie demzufolge bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen ist.

4.1. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen (§ 71 StG). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird (§ 72 Abs. 1 StG). Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 73 lit. a StG *nicht* erhoben bei Erbvorbezug, Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) oder Schenkung, bei Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind (§ 73 lit. a StG). Dabei handelt es sich aber lediglich um *Steueraufschubtatbestände* (Thomas P. Wenk, in: Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 73 Rz 5 ff.; Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 123). Der Steueraufschub ist von der Steuerbefreiung zu unterscheiden, bei welcher eine auf einer Liegenschaft angewachsene Wertvermehrung endgültig steuerfrei bleibt. Der Steueraufschub bedeutet hingegen, dass die Steuer bis zur nächsten steuerbaren Veräusserung nicht erhoben resp. aufgeschoben wird. Konsequenz des Aufschubs ist einerseits, dass der Veräusserer keine Steuer schuldet. Für den Erwerber bedeutet der *Aufschub* andererseits, dass bei einer späteren Veräusserung *für die Gewinnermittlung und Steuerberechnung nicht auf die Faktoren seines Erwerbs, sondern auf die letzte steuerbare Veräusserung abgestellt wird*. Der Erwerber übernimmt somit den während der Besitzdauer seines Vorgängers aufgelaufenen Gewinn, d.h. die darauf lastende latente Steuerlast, aber auch dessen Besitzdauer (Wenk, a.a.O., § 73 Rz. 1).

4.2. Der Grundstückgewinn ist gemäss § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Nach § 75 Abs. 2 StG wird zur Berechnung des Gewinnes *auf die letzte steuerbegründende Veräusserung* abgestellt, soweit das Grund-

stück unter anderem durch steuerfreie Handänderung im Sinne von § 73 lit. a StG erworben worden ist. Liegt in diesem Fall das Aufschubereignis mehr als 20 Jahre zurück, wird als Gestehungswert hingegen der Verkehrswert vor 20 Jahren gemäss § 77 Abs. 3 StG (in Verbindung mit § 75 Abs. 2 Satz 1 StG) herangezogen (*Wenk*, a.a.O., § 75 Rz. 11).

Nach § 77 Abs. 1 StG gilt als Erwerbspreis der Kaufpreis mit Einschluss aller weiterer Leistungen des Erwerbers. Ist der Kaufpreis nicht feststellbar, so gilt als solcher der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbes (§ 77 Abs. 2 StG). Liegt der Erwerb 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).

Als Aufwendungen gelten nach § 78 Abs. 1 StG Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben (lit. a); Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke (lit. b); und Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Mäklerprovision (lit. c). Bei Teilveräusserung sind die Gestehungskosten anteilmässig abzuziehen (§ 78 Abs. 3 StG).

4.3. Die Grundstückgewinnsteuer soll den ohne Zutun des Eigentümers entstandenen Wertzuwachs erfassen, sofern er realisiert wird. Es handelt sich um jenen Wertzuwachs, der aufgrund äusserer Einflüsse, wie Marktverhältnisse und Massnahmen der Gemeinwesen (Einzonung, Erschliessung usw.), entstanden ist. Daraus folgt, dass ein steuerbarer Gewinn nur insoweit vorliegt, als der Erlös die Anlagekosten, d.h. den Erwerbspreis (oder einen Ersatzwert) und die wertvermehrenden Aufwendungen, übersteigt. Gemäss dem kantonalen Recht sind regelmässig auch die Kosten des Erwerbes und der Veräusserung des Grundstückes sowie weitere Kosten oder Verluste bei der Gewinnberechnung abziehbar (*Ernst Höhn/Robert Waldburger*, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl. Bern 2001, § 22 Rz 38). Als weitere Kosten sind regelmässig die Kosten der Veräusserung und des Erwerbes abziehbar. Diese umfassen die Grundbuchgebühren, Beurkundungskosten, Handänderungssteuern, Vermittlungsgebühren sowie allfällige Kosten für die Schätzung des Marktwertes (*Höhn/Waldburger*, a.a.O., § 22 Rz 53; so auch *Christen*, a.a.O., S. 180 f.).

4.4. Aus den obigen Ausführungen ist somit zusammenfassend Folgendes festzuhalten: Im Falle des Eigentümerwechsels durch Erbgang wird in Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbes durch den Erblasser und der Veräusserung durch den Erben abgestellt. So ist massgeblich für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer der durch den Erblasser bezahlte Kaufpreis (bzw. der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbes durch den Erblasser bzw. der Verkehrswert des Grundstückes «vor» 20 Jahren) und der durch den Erben erzielte Veräusserungserlös, die Besitzdauer des Erblassers und des Erben sowie die durch den Erblasser und den Erben getätigten wertvermehrenden Aufwendungen. In Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer ist der Eigentumsübergang infolge Erbgang

unerheblich. Mit Erwerbspreis (siehe § 75 Abs. 1 StG und § 77 Abs. 1 StG) ist somit der durch den Erblasser bezahlte Preis und mit Veräusserungserlös ist der durch den Erben erzielte Erlös gemeint. Daraus folgt, dass mit Kosten, die mit dem Erwerb des Grundstückes gemäss § 78 Abs. 1 lit. c StG verbunden sind, nur die Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb durch den Erblasser stehen, und mit Kosten, die mit der Veräusserung des Grundstückes gemäss § 78 Abs. 1 lit. c StG verbunden sind, nur die Kosten, die im Zusammenhang mit der Veräusserung durch den Erben stehen, zu verstehen sind.

4.5. Demzufolge ist die langjährige Praxis der Steuerverwaltung (seit 1982) und des Steuergerichts (seit 1984), gemäss welcher die vom Veräusserer bezahlte Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht zu den Erwerbskosten bzw. zu den Kosten, die mit dem Erwerb des Grundstückes verbunden sind, zählen, rechtmässig (Entscheidung der Steuerrekurskommission Nr. 53/1984 vom 27. April 1984, Nr. 1991/1986 vom 28. November 1986, Nr. 13/1997 vom 28. Februar 1997 und Entscheidung des Steuergerichts Nr. 114/2001 vom 17. August 2001, bestätigt mit dem angefochtenen Entscheid vom 25. Mai 2007). Denn die Erbschaftssteuern stehen nicht in kausalem Zusammenhang mit dem Erwerb (*Christen*, a.a.O., S. 181, wobei *Christen* versehentlich diesbezüglich auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts vom 27. April 1984 verweist, es sich aber dabei um einen Entscheid der Steuerrekurskommission vom 27. April 1984 handelt, publiziert in: Basellandschaftliche Steuerpraxis VIII S. 373 ff.). Daran vermögen auch die Einwände der Beschwerdeführer, auf die nachfolgend eingegangen wird, nichts zu ändern.

5.1. Die Beschwerdeführer erklären, dass bezahlte Erbschaftssteuern zweifels- ohne Kosten für den Erwerb des Grundstückes seien. Für den Normalbürger handle es sich bei jeder Zahlung an einen Dritten um Kosten. Auch ein Amt könne dies nicht anders deuten. Die Steuerverwaltung und das Steuergericht würden die Kosten immer mit der Veräusserung des Grundstückes, nie mit dem Wort «Erwerb», wie es im Gesetz niedergeschrieben sei, erwähnen. Es sei klar, dass auch durch Erbschaft erhaltene Grundstücke zum Erwerb gehören würden. Würde auch dem an den Haaren herbeigezogenen Sprachkonstrukt, dass die Erbschaftssteuer für ein Grundstück nicht im kausalen Zusammenhang mit dem Erwerb eines solchen stehe, gefolgt werden, so sei der kausale Zusammenhang durchaus gegeben, denn ohne Grundstückserwerb durch Erbschaft wäre auch keine Erbschaftssteuer angefallen. Zudem würde das Gesetz nirgends die Voraussetzung des Kausalzusammenhangs erwähnen.

5.2. Den Ausführungen der Beschwerdeführer muss entgegengehalten werden, dass die Erbschaftssteuern keine Kosten für den Erwerb des Grundstückes im Sinne von § 78 Abs. 1 lit. c StG sind, da, wie oben ausgeführt, mit den Erwerbskosten die Kosten des Erblassers gemeint sind. Vielmehr sind Erbschaftssteuern aus wirtschaftlicher Sicht Abgaben auf den Werten, die von Todes wegen unentgeltlich zufließen (*Höhn/Waldburger*, a.a.O., § 27 Rz. 7). Sie stehen nicht in kausalem Zusammenhang zum Erwerb durch den Erblasser, sondern zum Erbgang.

5.3. Der Auffassung der Beschwerdeführer, das Gesetz verlange keinen Kausalzusammenhang, muss entgegnet werden, dass das Gesetz in § 78 Abs. 1 lit. c StG mit dem Wortlaut «Kosten, die mit dem Erwerb ... des Grundstückes *verbunden* sind, ...» diesen Kausalzusammenhang verlangt. Dass aus der Gesamtheit der Bestimmungen im Zusammenhang mit Erbgang und Grundstücksgewinnsteuer hervorgeht, dass der Erwerb durch den Erblasser massgebend ist, wurde bereits ausgeführt. Dadurch muss auch der Kausalzusammenhang zwischen den Kosten und dem Erwerb durch den Erblasser gegeben sein.

5.4. Des Weiteren rügen die Beschwerdeführer, dass die Steuerverwaltung bzw. das Steuergericht die Praxis der zürcherischen Steuerbehörde erwähnt, und werten dies als eine Überschreitung des Ermessens durch diese Instanzen. Für die Auslegung eines Gesetzes kann hilfsweise ohne weiteres auf andere kantonale Steuergesetze und die Praxis anderer Steuerbehörden verwiesen werden.

5.5. Die Beschwerdeführer erläutern überdies, die Tatsache, dass im Steuergesetz die Erbschaftssteuer nicht ausdrücklich als nicht abzugsfähig deklariert werde, zeige, dass die Abzugsfähigkeit dieser Steuer gegeben sei. Das Gegenteil ist der Fall. Der Umstand, dass das Steuergesetz die Abzugsfähigkeit der Erbschaftssteuer nicht ausdrücklich statuiert, spricht dafür, dass diese nicht abzugsfähig ist.

5.6. Die Beschwerdeführer beziehen sich auf § 29 der Vollziehungsverordnung zum alten Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft (VVO) vom 7. Juli 1952, welcher die Erbschafts- und Schenkungssteuern ausdrücklich als abzugsfähige Gestehungskosten bezeichnete. Die Bestimmung in § 29 VVO, welche die Erbschafts- und Schenkungssteuern als abzugsfähige Gestehungskosten bezeichnete, wurde in Folge des Inkrafttretens des StG gestrichen. So sehen weder das StG, welches in der Volksabstimmung vom 9. Juni 1974 angenommen wurde, noch das Dekret zum Steuer- und Finanzgesetz vom 19. September 1974, noch die Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 eine Bestimmung vor, die die Erbschaftssteuer als abzugsfähige Gestehungskosten deklariert. Daraus, dass die Erbschaftssteuer gemäss § 29 VVO abzugsfähig war, lässt sich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht ableiten, dass dies auch heute noch so sein muss. Vielmehr spricht die Streichung der Bestimmung dafür, dass der Gesetzgeber bzw. Verordnungsgeber die Abzugsfähigkeit der Erbschaftssteuer nicht mehr wünschte. Auch daraus, dass die Steuerverwaltung bis zum Jahr 1982 gestützt auf das neue StG die Erbschaftssteuer als abzugsfähige Gestehungskosten zuliess, können die Beschwerdeführer über 25 Jahre nach dieser Änderung nichts zu ihren Gunsten ableiten.

5.7. Die Beschwerdeführer erklären weiter, § 77 Abs. 1 StG statuiere, dass als Erwerbspreis der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbs gelte. Die bezahlte Erbschaftssteuer sei eine weitere Leistung der Beschwerdeführer als Erwerber, unabhängig davon, ob ein Kaufpreis bezahlt worden sei. Den Beschwerdeführern kann auch diesbezüglich nicht gefolgt werden, da wie bereits mehrmals erörtert, es beim Erwerb in der vorliegenden Konstellation um den Erwerb durch den Erblasser geht.

6. Die obigen Ausführungen zeigen, dass der angefochtene Entscheid des Steuergerichts rechtmässig ist. Das Kantonsgericht hat aber insofern für die Beschwerdeführer Verständnis, als dass die Beschwerdeführer als Erben durchaus als Erwerber des Grundstücks bezeichnet werden können und die durch sie bezahlte Erbschaftssteuer im Zusammenhang mit ihrem Erwerb des Grundstückes steht. Nur ist aufgrund der Besonderheit der Erhebung und Berechnung der Grundstückgewinnsteuer beim Verkauf eines Grundstückes, welches seit der letzten grundstückbegründenden Veräusserung durch Erbgang den Eigentümer gewechselt hat, mit dem Begriff «Erwerb» der Erwerb des Grundstückes durch den Erblasser und nicht durch den Erben zu verstehen.

7. ...

8. Aufgrund der obigen Ausführungen ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten gehen nach § 20 Abs. 1 und 3 VPO zu Lasten der unterliegenden Beschwerdeführer. Die ausserordentlichen Kosten sind gemäss § 21 VPO wettzuschlagen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. ...

3. ...