

Grundstückgewinnsteuer und Ermässigung wegen langjähriger Besitzdauer

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 14. Januar 2011

Die Ermässigung des Grundstückgewinnes wegen langjähriger Besitzdauer setzt einerseits eine Selbstbewohnung und andererseits Eigentum an der betreffenden Liegenschaft voraus. Diejenigen Jahre, die im später übernommenen Elternhaus verbracht wurden, können deshalb nicht berücksichtigt werden. Dies gilt auch dann, wenn dafür Mietzinszahlungen entrichtet und diese wiederum für die Amortisation der Liegenschaft verwendet wurden. Ausgleichszahlungen, welche im Rahmen der Erteilung an die Miterben für die alleinige Übernahme der Liegenschaft geleistet werden, bilden mangels steuerbarer Eigentumsübertragung keine Gesteungskosten [Beschwerde am Kantonsgericht hängig].

Sachverhalt:

1. Mit Kaufvertrag vom 8. Juni 2007 veräusserte die Pflichtige die Parzellen Nr. 0001 und Nr. 0002 in X. zu einem Veräusserungspreis von insgesamt Fr. 840'000.–. Mit Verfügung Nr. 01/0001 vom 5. März 2010 wurde die Pflichtige zur Zahlung von Grundstücksgewinnsteuern in Höhe von Fr. 58'062.– veranlagt.

2. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit Schreiben vom 24. März 2010 Einsprache mit dem sinngemässen Begehren, die mit der Einsprache eingereichten Unterlagen seien bei der Behandlung zu berücksichtigen. Zur Begründung führte sie aus, die Pflichtige sei beim Verkauf nicht darauf aufmerksam gemacht worden, dass die nötigen Unterlagen bei der Steuerbehörde einzureichen seien.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 31. August 2010 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie aus, man sei übereingekommen, dass für wertvermehrnde Arbeiten oder Aufwendungen gesamthaft und indexiert Fr. 78'926.– für die Berechnung des Grundstückgewinns heranzuziehen seien. Im Weiteren würde die Auszahlung von Fr. 400'000.– an die Schwester aufgrund des Erbteilungsvertrags als Gesteungskosten geltend gemacht. Diese könne jedoch mangels eines Veräusserungstatbestandes, der eine Steuer ausgelöst hätte, nicht berücksichtigt werden, da für die Berechnung auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abzustellen sei. Da jedoch eine Veräusserung nicht stattgefunden habe, sei der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren zu bestimmen, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar sei, weshalb die Auszahlung unberücksichtigt bliebe. Schliesslich mache der Vertreter eine Ermässigung für selbstbewohnte Liegenschaften gemäss § 78^{bis} Abs. 1 StG geltend. Hierzu verweise die Steuerverwaltung auf den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 20. März

1992, in welchem der Rekurs abgewiesen worden sei, da das Gesetz für die Ermässigung ein Selbstbewohnen sowie Eigentum während 20 Jahren voraussetze und beides auf die Erbengemeinschaft nicht zutrefte. Aus dem Gesagten folge, dass der steuerbare Grundstücksgewinn auf Fr. 153'322.– anzupassen sei und die Steuer demzufolge Fr. 38'330.– betrage.

4. Mit Schreiben vom 30. September 2010 erhob die Vertreterin der Pflichtigen Rekurs mit dem Begehren, 1. Es sei gemäss § 78^{bis} Abs. 1 bei einer Selbstnutzung von mehr als 20 Jahren für jedes nachgewiesene Jahr der Selbstnutzung um Fr. 5'000.– im Maximum um Fr. 50'000.– der steuerbare Grundstücksgewinn zu reduzieren. 2. Bei Gutheissung des Antrages seien die Parteikosten durch den Staat zu entschädigen. 3. Eventualiter sei im vorliegenden Fall § 183 StG anzuwenden, da die Steuerpflichtige in Wirklichkeit effektiv keinen Grundstücksgewinn erwirtschaftet habe und dem Staat somit auch keine Grundstücksgewinnsteuer schulde. Zur Begründung führte sie aus, die Pflichtige habe seit der Erstellung in der Liegenschaft gewohnt. Die Liegenschaft sei in Absprache mit ihren Eltern erstellt worden und die Pflichtige hätte bei der Amortisation der Liegenschaft mittels Mietzinszahlungen mitgeholfen. Ohne ihre Mitwirkung wäre der Neubau zu dieser Zeit nicht machbar gewesen. Beim Tod der Mutter sei das Familienvermögen weitergeführt worden, da schon vor diesem Todesfall eine Gemeinderschaft aus Eltern und Tochter bestanden habe. Die Schwester sei deshalb mit einer Summe von Fr. 400'000.– ausbezahlt worden. Beim jetzigen Verkauf der Liegenschaft sei die fast 40-jährige Eigennutzung der Pflichtigen sowie die erwähnte Auszahlung von Fr. 400'000.– nicht berücksichtigt worden. In der Basellandschaftlichen Steuerpraxis werde im Falle einer Gemeinderschaft die Vorbesitzdauer der Eltern angerechnet. Eine Grundstücksgewinnsteuer werde zudem nur dann geschuldet, wenn ein Veräusserungsgewinn erzielt worden ist, welcher vorliegend jedoch nicht vorhanden sei. Zudem sei im Merkblatt zur Grundstücksgewinnsteuer Basel-Stadt die Bestimmung enthalten, wonach eine unentgeltliche Handänderung keinen Besitzesdauerunterbruch bewirke. Nach der bundesgerichtlichen Praxis sei für die Berechnung der Besitzesdauer die letzte Veräusserung massgebend. Daher sei die Besitzdauer der Eltern bei der Berechnung des Grundstücksgewinns zu berücksichtigen. Ein weiteres Indiz einer bestehenden Gemeinderschaft sei im Erbteilungsvertrag die Klausel der Gewinnbeteiligung. Die Verwaltung habe es im Jahre 1995 versäumt, bei der Schwester der Pflichtigen die Grundstücksgewinnsteuer zu verlangen, als diese aus der Gemeinderschaft ausgeschieden sei.

5. Mit Vernehmlassung vom 8. Dezember 2010 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, da im Rekurs keine wesentlich neuen Tatsachen vorgebracht würden, werde auf die ausführliche Begründung im Einsprache-Entscheid vom 31. August 2010 verwiesen.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– 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 zunächst zu klären, ab welchem Zeitpunkt die Tochter die ererbte Liegenschaft in ihrem Besitz hatte und ob ihr die Besitzesjahre angerechnet werden können.

a) Gemäss § 78^{bis} Abs. 1 StG ermässigt sich der Grundstücksgewinn bei der Veräusserung von selbst bewohnten Liegenschaften für jedes nach dem 20. Besitzesjahr nachgewiesene Jahr der Selbstnutzung um 5'000 Franken, höchstens jedoch um 50'000 Franken, sofern der Veräusserer die Liegenschaft während mindestens 20 Jahren zu Eigentum besessen hat.

b) Die Entlastung des Altbesitzes war insbesondere als Ausgleich gedacht zur Verschärfung der nur noch hälftigen Berücksichtigung der Geldwertveränderung auf nach dem 1. Januar 1991 realisierten Grundstücksgewinnen. Ebenso sollte die Bestimmung älteren Steuerpflichtigen entgegenkommen, die z.B. wegen des Umzugs in ein Altersheim kein selbstgenutztes Wohneigentum mehr erwerben und deshalb von dessen steuerlicher Privilegierung nicht mehr profitieren können (vgl. Christen, Die Grundstücksgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 204).

c) Um in den Genuss einer Ermässigung nach § 78^{bis} Abs. 1 StG zu gelangen, muss der Veräusserer die selbstbewohnte Liegenschaft während mindestens 20 Jahren im Besitz haben. Dies trifft auf die Pflichtige in casu offensichtlich nicht zu. Wohl hat die Pflichtige in der betreffenden Liegenschaft gemäss Ausführungen der Vertreterin seit fast 40 Jahren gewohnt. Sie hat die Liegenschaft jedoch nicht die ganze Zeit besessen. Diese stand nämlich im Eigentum der am 18. März 1995 verstorbenen Mutter, die die betreffenden Liegenschaften an ihre beiden Töchter vererbt hatte. Die Erbteilung wurde mit Vertrag vom 27. Juli 1995 vorgenommen, wobei die Pflichtige in der Folge die betreffenden Liegenschaften als Alleineigentümerin übernahm und dafür ihrer Schwester einen Ausgleich von Fr. 400'000.– bezahlte. Die Besitzesdauer zählt somit ab dem Zeitpunkt der Übernahme, resp. dem Antritt des Objektes, was im Erbteilungsvertrag auf den 15. August 1995 festgelegt wurde. Der Verkauf der Liegenschaft erfolgte mit Vertrag vom 8. Juni 2007. Die Pflichtige hatte die Liegenschaft somit lediglich rund 12 Jahre in ihrem Besitz, was die Vorgaben von § 78^{bis} Abs. 1 StG somit nicht erfüllt. Dass die Tochter mittels Mietzinszahlungen zur Amortisation der Liegenschaft beigetragen hat, macht sie nicht zur Eigentümerin. Daraus, dass die Pflichtige während 40 Jahren in dieser Liegenschaft gewohnt hat,

kann sie ebenfalls keine Rechte ableiten, denn entscheidend ist, dass sie grösstenteils die Liegenschaft zur Miete bewohnt und nicht während 40 Jahren auch tatsächlich besessen hat.

Eine Ermässigung des Grundstückgewinns nach § 78^{bis} Abs. 1 StG kommt aufgrund all dieser Ausführungen daher nicht in Frage. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

3. Die Vertreterin der Pflichtigen begehrt weiter, dass die Besitzdauer der Eltern nach § 78^{bis} StG Abs. 2 anzurechnen sei.

a) Hat der Veräusserer gemäss § 78^{bis} Abs. 2 StG die Liegenschaft vom Ehegatten erworben, werden ihm dessen Eigentums- und Nutzungsjahre angerechnet.

b) Dass aber nur dem überlebenden Ehegatten als Erben die Ermässigung zugute kommen soll, nicht anderen – sei es gesetzlichen oder eingesetzten Erben, macht sehr wohl Sinn. In der Regel hat der überlebende Ehegatte während längerer Zeit die von ihm veräusserte Liegenschaft mitbewohnt und ist altershalber oder aus wirtschaftlichen Gründen zur Veräusserung gezwungen worden. Gerade hier ist der Sinn einer Ermässigung im Sinne eines Sozialabzuges einleuchtend (vgl. zum Ganzen: BStPra., Bd. XI, S. 425 ff.; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 18. März 2005, 510 04 69, E. 5c).

c) Die Vertreterin der Pflichtigen bringt an der heutigen Verhandlung vor, dass bei einem Erbgang die Rechte und Pflichten vom Erblasser auf den Erben übergangen und die Erben somit kraft Universalsukzession in die gesamten Rechtsstellungen des Verstorbenen treten würden, was auch für die Ermässigung gelten müsse.

d) Die Pflichtige hat die Liegenschaft von ihrer Mutter kraft Erbschaft erworben und ihre Schwester bei der Erbteilung ausbezahlt. Die gesetzliche Regelung bezieht sich jedoch klar auf das Verhältnis zwischen den Ehegatten. Aufgrund des klaren Gesetzeswortlautes und dem Zweck der Norm ist jedoch eine Ausdehnung auf das Verhältnis zwischen Eltern und Kindern ausgeschlossen. Es erfolgt demzufolge keine Anrechnung der Besitzdauer der Eltern. Auch in diesem Punkt erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

4. Die Vertreterin der Pflichtigen begehrt zudem, dass aufgrund Vorliegens einer Gemeinderschaft, der Pflichtigen nach der basellandschaftlichen Steuerpraxis, die Vorbesitzdauer der Eltern anzurechnen sei.

a) Die Gemeinderschaft ist die vertragliche Vereinigung von familienrechtlichen oder erberechtlich miteinander verbundenen Personen zu einer Rechtsgemeinschaft mit dem Zweck, ein Vermögen dauernd und zu gesamter Hand innezuhaben, zu nutzen und zu verwalten. Nach ZGB 337 braucht es zur Errichtung einer solchen Gemeinderschaft die Form der öffentlichen Beurkundung (vgl. BSK ZGB I – Lehmann/Hänseler, Art. 336 N 4/Art. 337 N 2). Nach der basellandschaftlichen Steu-

erpraxis liesse sich die Vorbesitzdauer der Eltern bei einer späteren Veräusserung eines Grundstücks aus dem Gemeinderschaftsvermögen anrechnen (vgl. BStPra, Bd. XI, S. 352).

b) Eine Gemeinderschaft ist damit nicht schlechthin anzunehmen. Die strenge Formvorschrift der öffentlichen Beurkundung ist, um eine Gemeinderschaft zu begründen, einzuhalten. Durch das Weiterführen des Familienvermögens durch die Pflichtige besteht hingegen noch keine Gemeinderschaft. Eine öffentliche Beurkundung wurde vorliegend jedenfalls nicht vorgenommen. Demzufolge ist auch eine Anrechnung der Vorbesitzdauer der Eltern, mangels Vorliegen einer Gemeinderschaft, nicht möglich und der Rekurs ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

5. Im Weiteren ist zu beurteilen, ob die Auszahlung an die Schwester infolge des Erbteilungsvertrages in der Höhe von Fr. 400'000.– als Gestehungskosten geltend gemacht werden kann.

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. Wertvermehrend sind jene Aufwendungen, welche den für den Marktpreis des Grundstückes massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Zustand desselben über jenen Stand hinaus verbessern, in welchem das Grundstück zur Zeit des letzten steuerlich massgebenden Erwerbs war (vgl. Höhn/Waldenburger, Steuerrecht Band I, 9. Aufl., Bern 2001, § 22 N 51). Dazu gehören wie bereits erwähnt Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen (§ 78 Abs. 1 lit. a StG). Ferner können auch die direkten Gewinnungskosten der Veräusserung wie Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke und Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Mäklerprovision, vom steuerbaren Gewinn in Abzug gebracht werden (§ 78 Abs. 1 lit. b und c StG). Eine Auszahlung aufgrund einer Erbteilung fällt jedoch unter keine der vorerwähnten Auslagen. Sie stellt weder eine wertvermehrende Aufwendung dar, welche den objektiven Wert der Liegenschaft erhöht, noch bildet sie direkte Gewinnungskosten, die bei der Weiterveräusserung anfallen.

b) Des Weiteren bildet bei der Grundstückgewinnsteuer die steuerliche Befreiung gemäss § 73 lit. a StG einen blossen Steueraufschub. Aufgrund des erfolgten Erbanges wird bei einem solchen Steueraufschub lediglich beim Übergang der Liegenschaft an die Erben keine Steuer erhoben. Es findet dementsprechend kein Veräusserungstatbestand statt, welcher eine Steuer auslösen könnte. 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 gewinnsteuerlich den Erben auch die ganze Wertsteigerung seit dem Erwerb durch

den Erblasser bis zur Weiterveräusserung angerechnet (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 25. Mai 2007, 510 06 82, E. 4a). Die von der Pflichtigen getätigte Auszahlung an ihre Schwester hat nun indessen keinerlei Bezug zum damaligen Erwerb durch den Erblasser. Die Auszahlung bildet daher in diesem Sinne auch keine weitere Leistung beim Erwerb durch den Erblasser und kann deshalb nicht zu den Gestehungskosten gezählt werden. Eine mögliche Mithaftung der Schwester für die Bezahlung der Grundstückgewinnsteuer hätte im Erbteilungsvertrag mitberücksichtigt werden müssen.

Aus dem bisher Gesagten ergibt sich, dass der Betrag in Höhe von Fr. 400'000.–, welcher bei der Erteilung an die Schwester ausbezahlt worden ist, bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht zum Abzug zugelassen wird und der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen ist.

5. Schliesslich unterliegt der Beurteilung, ob die Pflichtige gestützt auf § 183 StG von der Grundstückgewinnsteuer zu befreien ist.

a) Gemäss § 183 Abs. 1 StG kann die kantonale Taxationskommission im Einschätzungsverfahren oder das Steuergericht im Rekursverfahren von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen, wenn sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergibt. Diese Bestimmung verleiht demnach der Taxationskommission und dem Steuergericht die Befugnis, in Fällen besonderer Härte die Steuerleistung niedriger anzusetzen, als die allgemeinen Regeln dies verlangen, um auf diese Weise Unbilligkeiten der gesetzlichen Ordnung auszugleichen bzw. die allzu harten Folgen einer an sich gesetzeskonformen Veranlagung zu mildern. Aufgrund des in Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) verankerten Grundsatzes der gesetzmässigen Besteuerung ist indessen bei der Anwendung dieses Ausnahmerechts grosse Zurückhaltung angezeigt (Entscheid des Steuergerichts [StGE] Nr. 168/2005 vom 18. November 2005, E. 3; StGE Nr. 85/2005 vom 24. Juni 2005, E. 3a, www.bl.ch/steuergericht).

b) Als Härtefälle im Sinne von § 183 Abs. 1 StG können nach konstanter Praxis nur solche in Betracht kommen, für welche die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten Belastung führt, weil der Gesetzgeber für den betreffenden, ganz speziellen Fall die steuerlichen Konsequenzen seiner Normierung nicht vorausgesehen hat (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 16. April 2010, 510 09 67, E. 3a, vgl. auch Entscheid der Steuerrekurskommission [RKE] Nr. 157/1986, publ. in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BStPr.], Bd. IX, S. 388). Neben dieser sich aus dem Gesetz ergebenden objektiven Härte muss auch eine Härte in subjektiver Hinsicht vorliegen, d.h. die steuerliche Mehrbelastung muss sich für die Steuerpflichtigen auch im Verhältnis zu ihrem steuerbaren Einkommen als unbillig erweisen (RKE Nr. 115/1993, publ. in: BStPr., Bd. XII, S. 103). Je nach Steuerart und Fallgruppe ist jedoch dem subjektiven Moment unterschiedliches Gewicht beizumessen. Während bei der Einkommenssteuer aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip heraus dem Element der subjektiven Härte entscheidende Bedeutung zugemessen

werden muss, rechtfertigt es sich, bei den Immobilien- und Objektsteuern (Grundstückgewinnsteuer, Handänderungssteuer) die Annahme eines Härtefalles allein vom Bestehen einer objektiven Härte abhängen zu lassen (vgl. RKE Nr. 136/1992, publ. in: BStPr., Bd. XI, S. 509).

c) Aufgrund des Kriteriums der objektiven Härte bedarf es dafür eines Sonderfalls, womit insbesondere ein Sachverhalt gemeint ist, der selbst dann keine besondere Regelung erfahren hätte, wenn der Gesetzgeber an derartige Sachverhalte gedacht hätte, weil es sich eben um einen Einzelfall handelt (vgl. Troxler, Kompetenzbereiche der Taxationskommission nach basellandschaftlichem Steuergesetz, S. 42 ff, Ziff. 2.1.2., in Basellandschaftliche Richtervereinigung BLRV, Publikation 1998).

Allein aufgrund der vorliegenden Konstellationen und der daraus folgenden Nichtberücksichtigung des Verhältnisses zwischen Eltern und Kindern bei der Berechnung resp. Reduktion der Grundstückgewinnsteuer im Sinne von § 78^{bis} Abs. 2 StG, welcher sich für eine Anrechnung der Nutzungsjahre nur unter Ehegatten ausspricht, liegt ein solcher Sonderfall aber nicht vor. Schliesslich ist es nichts Aussergewöhnliches oder Unvorhersehbares, dass Kinder, welche im Wohnhaus der Eltern gelebt haben, dieses auch erben und zu irgendeinem Zeitpunkt verkaufen werden.

Der Rekurs erweist sich somit insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

6. Ausgangsgemäss sind der unterliegenden Rekurrentin die Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]) und es ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 130 StG i.V.m. § 21 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...