

## Grundstückgewinnsteuer

### Kein Einschlag wegen nicht wesentlicher Bebauung

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 12. Juni 2020

*Bei der Berechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren als Beweiserleichterung für die Gestehungskosten wird bei überbauten Landparzellen ein Einschlag von 30 Prozent vorgenommen. Wenn die Bebauung jedoch derart unwesentlich und damit vernachlässigbar ist, so ist von einer unbebauten Landparzelle auszugehen und der Bodenwert ohne Einschlag zu berechnen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn eine rund 700 m<sup>2</sup> grosse Landparzelle lediglich mit zwei an der Peripherie des Grundstücks gelegenen Garagen bebaut ist, welche leicht und ohne grosse Kosten entfernt werden können. In solchen Fällen kann auch nicht von einer eigentlichen «Überbauung» die Rede sein.*

#### Sachverhalt:

A. Die Pflichtige erwarb das Grundstück Nr. 1 GB G. am 31. Oktober 1985 und verkaufte es mit Vertrag vom 18. Juli 2019 zu einem Preis von CHF 515'000.–. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 19/7539 vom 17. Oktober 2019 wurde der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 133'948.– und der Steuerbetrag auf CHF 33'487.– festgesetzt. Bei der Berechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren ging die Steuerverwaltung von einem überbauten Grundstück aus und reduzierte den zugrunde gelegten Landpreis von CHF 675.–/m<sup>2</sup> um 30 Prozent.

B. Die Vertreterin der Pflichtigen erhob mit Schreiben vom 15. November 2019 Einsprache und begehrte sinngemäss, es sei bei der Ermittlung des Landwerts von einem unbebauten Grundstück auszugehen und der indexierte Verkehrswert vor 20 Jahren in der Veranlagungsverfügung Nr. 19/1 auf CHF 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 1 m<sup>2</sup>, der vom Wohnhaus der Nachbarparzelle stammen würde. Der Abschlag auf dem Landwert von 30 Prozent 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. 1 GB G. ein indexierter Verkehrswert vor 20 Jahren von CHF 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 Prozent für überbautes Land rechtfertige sich nur, wenn der Bodenwert aufgrund der darauf stehenden Baute(n) tatsächlich einen tieferen Wert aufweise. Auf der streit betroffenen 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 Grundstücks 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 G.» 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 CHF 490'698.– auszugehen (indezierter Landwert CHF 490'698.–, Gebäudewert CHF 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 CHF 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. 1 GB G. der volle Verkehrswert vor 20 Jahren einzusetzen ist oder ob gemäss § 4 Abs. 1 ESchStV ein Einschlag von 30 Prozent 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 Erwerbs (§ 77 Abs. 2 StG). Liegt der Erwerb der Parzelle mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstücks 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 Bewertungstichtag 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 Grundstücks der nach § 6 ESchStV ermittelte und um 30 Prozent 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 Verkehrswerts bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer.

2.2. Weil der Erwerb der Parzelle Nr. 1 mehr als 20 Jahre zurückliegt und die Rekurrentin keinen höheren Erwerbspreis nachgewiesen hat, bestimmt sich dieser nach dem Verkehrswert des Grund-

stücks vor 20 Jahren (§ 77 Abs. 3 StG). Die Rekurrentin verkaufte das Grundstück mit Kaufvertrag vom 18. Juli 2019. Folglich sind für die Berechnung des Verkehrswerts 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 CHF 675.–/m<sup>2</sup> 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. Substanznahmen 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 Grundstücks 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 Verkaufs 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 Grundstückgewinns die beiden Garagen berücksichtigte.

2.5. Gemäss § 4 Abs. 1 ESchStV wird der Verkehrswert um 30 Prozent 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. 1 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 699m<sup>2</sup> grosse Parzelle, auf welcher lediglich zwei Garagen mit einer Fläche von insgesamt 46m<sup>2</sup> stehen, als überbautes Grundstück im Sinne von § 4 Abs. 1 ESchStV zu behandeln, da die Bebauung des Grundstücks 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 Grundstücks 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. 1 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 CHF 2'000.– vom Verkehrswert vor 20 Jahren in Abzug zu bringen.

2.7. Die Index-Umrechnungsziffer wird von Amts 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 CHF 2'000.– der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss von CHF 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 Anwalts eine angemessene Parteientschädigung zu lasten 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 CHF 250.– als angemessen, was CHF 2'692.50 (inkl. Auslagen und MWST) ergibt.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, den Verkehrswert vor 20 Jahren basierend auf dem Wert des Grundstücks ohne Einschlag von 30 Prozent festzulegen, wobei sie hiervon die Kosten des Abbruchs im Umfang von CHF 2'000.– zu subtrahieren hat. Zudem hat sie den Index von 1.04 auf 1.05 anzupassen.
2. ...
3. ...
4. ...