



Entscheid vom 26. April 2013 (510 12 98)

Berechnungsgrundlage zur Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichterin M. Elbert, Steuer-
richter Dr. P. Spitz, J. Felix, Dr. P. Leumann, Gerichtsschreiberin I.
Wissler

Parteien **A.**,

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

Sachverhalt:

1. Mit Verfügung Nr. 11/2521 vom 10. Mai 2012 wurde der Pflichtige zur Zahlung einer Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 30'561.-- veranlagt.

2. Dagegen erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 16. Mai 2012 Einsprache und begehrte aufgrund seiner Krebserkrankung die Gewährung einer Begründungsfrist bis zum 30. Juni 2012. Mit E-Mail vom 29. Mai 2012 gewährte die Steuerverwaltung dem Pflichtigen eine Frist bis 5. Juni 2012. Mit Antwort per E-Mail vom 29. Mai 2012 führte er u.a. aus, dass er sich im Ausland aufhalte und eine Frist bis zum 15. Juli 2012 benötige und sich nach seiner Rückkehr in die Schweiz mit einem Anwalt treffen müsse, wobei ihm auch verschiedene Akten fehlen würden. Mit Schreiben vom 2. Juni 2012 begehrte der Pflichtige eine Frist bis zum 10. Juli 2012, welche ihm bis zu diesem Datum erstreckt wurde.

Mit Begründung vom 11. Juni 2012 führte der Pflichtige u.a. aus, die Eigentumswohnung habe er am 6. April 2005 zu einem Preis von Fr. 189'000.-- erworben und im Oktober 2011 für Fr. 320'000.-- verkauft. Damals habe darauf eine teilweise amortisierte Hypothek von Fr. 309'000.-- gelastet. In der Verfügung vom 10. Mai 2011 werde der Erwerbspreis mit Fr. 189'000.-- angegeben, was nicht stimme. Der Schuldbrief aus dem Jahre 2005 habe per 10. Oktober 2011 auf Fr. 309'000.-- gelautet. Zu dieser Preisdifferenz habe sich auch die Staatsanwaltschaft des Kantons B. geäussert. Um den Kaufpreis zu manipulieren sei ein fiktiver Werkvertrag erstellt worden. Tatsächlich massgebend seien folgende Zahlen:

Verkauf der Liegenschaft per 10. Oktober 2011 für	Fr.	320'000.00
Handänderungssteuern	Fr.	4'000.00
Fertigungskosten	Fr.	973.60
Zinsen v. 1.1.11 bis 8.11.2011	Fr.	10'606.60
Mietzinseinnahmen pro Jahr	Fr.	18'000.00
Hypothekarzinsen C. pro Jahr	Fr.	12'426.75
Stockwerkeigentumsgebühren pro Jahr	Fr.	3'848.20
Schulden D. per 31.11.2011	Fr.	398.00
Hypothek C. per 25.10.2011	Fr.	305'400.00
Spesen Herr E., F.	Fr.	6'324.00
Finanzverwaltung BL	Fr.	240.00
Einwohnergemeinde F.	Fr.	458.95

Finanzverwaltung Basel-Land	Fr.	743.60
Vergütung G. Energie	Fr.	900.00
Vergütung H.	Fr.	225.00
Vergütung H.	Fr.	2'140.00
Zinsen C. per 30.11.2011	Fr.	26'547.70
Honorar-Rechnung E.	Fr.	21'324.00
Zahlungen I.(Einforderung Abrechnungen)	Fr.	70.00
J. (Wasserschaden in Whg.)	Fr.	2'014.00
Verwaltungs-Honorare	Fr.	3'848.20

Total habe er rund Fr. 395.000.00 zurückbezahlen müssen, wobei er beim Verkauf der Wohnung keinen Gewinn erzielt habe. Wäre die Bank C. nicht entgegenkommend gewesen, so wäre die Wohnung zwangsversteigert worden. Der Kauf der Liegenschaft sei von Anfang an mit grossem finanziellem Verlust verbunden gewesen. In Würdigung dieser Tatsachen bitte er um Neuveranlagung der Grundstückgewinnsteuern.

Mit Schreiben vom 30. September 2012 reichte der Pflichtige ein Schreiben der C. sowie ein Arztzeugnis ein. Zudem führte er aus, da er die Steuer nicht bezahlen könne, ersuche er um Erlass der Grundstückgewinnsteuer.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 14. November 2012 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache des Pflichtigen teilweise gut. Zur Begründung führte sie u.a. aus, vorab sei festzuhalten, dass die Hinweise auf Staatsanwaltschaft, betrügerische Geschäfte und darauf, dass der Kaufvertrag bzw. -preis nicht korrekt sei, ohne Belang seien, solange keine konkreten Belege vorliegen würden. Die Steuerverwaltung sei an den Kaufvertrag gebunden. Weiter sei der Hinweis auf die Hypothek untauglich, da Hypotheken und anderes Fremdkapital das zur Finanzierung des veräusserten Grundstücks eingesetzt worden sei, keinen Einfluss auf den Veräusserungserlös habe. Kosten, die mit der Veräusserung des Grundstückes verbunden seien, seien mit Einschluss der üblichen Mäklerprovision als Aufwendungen, unter den Gestehungskosten anzurechnen. Die Handänderungssteuern von Fr. 4'000.-- sowie die Fertigungskosten von Fr. 973.60 seien bereits berücksichtigt worden. Betreffend die Mäklerprovision würden zwei Beträge geltend gemacht: Fr. 6'324.-- und Fr. 21'324.--. Bei letzterer handle es sich um die Honorarrechnung des E., wovon Fr. 15'000.-- von der Käuferschaft bezahlt worden sei. Entsprechend sei ihm der Restbetrag von Fr 6'324.-- in Rechnung gestellt worden und zum Abzug zuzulassen. Die Einsprache sei damit teilweise gutzuheissen.

Über einen allfälligen Erlass der Steuer könne erst nach Eintritt der Rechtskraft der Grundstückgewinnsteuerveranlagung entschieden werden.

4. Mit E-Mail vom 25. November 2012 an die Steuerverwaltung ersuchte der Pflichtige um eine Fristerstreckung zur Einreichung des Rekurses. Die Steuerverwaltung verwies den Pflichtigen auf die Rechtsmittelbelehrung im Einsprache-Entscheid. Per Fax vom 10. Dezember 2012 an das Steuergericht ersuchte der Pflichtige um eine Fristerstreckung zur Einreichung des Rekurses bis zum 18. Januar 2013. Innert der gewährten Verbesserungsfrist sandte der Pflichtige dem Steuergericht die Eingabe per Post zu.

Mit Schreiben vom 26. Dezember 2012 reichte der Pflichtige noch weitere Unterlagen ein und führte aus, der Verkaufspreis sei zu seinen Lasten festgesetzt worden, wobei sich damit auch der Staatsanwalt des Kantons B. befasst habe. Leider sei eine Falschbeurkundung erfolgt. Nach Abzug der Bankschulden sei kein Gewinn zu verzeichnen. Das Mäklerhonorar habe sich auf Fr. 13'824.00 und nicht auf Fr. 6'324.00 belaufen. Somit seien ihm Fr. 21'324.00 gutzuschreiben. Die Anzahlung der Käuferschaft von Fr. 15'000.00 sei an den Mäkler erfolgt und sei mit dessen Honorar verrechnet worden. Die Hypothekarschuld von Fr. 307'000.00, zeige, dass ein Gewinn gar nicht möglich gewesen sei. Die Zwangsversteigerung habe nur durch den unerwarteten Verkauf verhindert werden können. Die C. habe ihm die Restschuld erlassen. Die Mäkler-Gebühren seien neu auf Fr. 21'324.00 festzusetzen, die Gebühren für die Inserate seien ebenfalls zu berücksichtigen, sowie die Hypothek auf Fr. 307'000.00 festzusetzen und schliesslich sei der Einbau der Badewanne als wertvermehrend anzunehmen, da ohne die Renovation des Badezimmers der Verkauf nicht zustande gekommen wäre.

5. Mit Vernehmlassung vom 14. März 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Gutheissung des Rekurses insofern, als dass nur der Netto-Verkaufserlös zu besteuern sei. Zur Begründung führte sie u.a. aus, im Kaufvertrag vom 20. Oktober 2012 sei ein Kaufpreis von Fr. 320'000.00 vereinbart worden. Dieser sei wie folgt regliert worden: Fr. 15'000.00 als Anzahlung an die E. und die restlichen Fr. 305'000.00 zahlbar unter Ablösung resp. Überbindung des Grundpfandrechts. Die geleistete Anzahlung sei lediglich direkt mit einer Forderung des Architekten verrechnet worden (reine Zahlungsmodalität). Die geltend gemachten Auslagen in Höhe von Fr. 15'000.00 stünden im Zusammenhang mit der Vermittlung der Liegenschaft und seien zum Abzug zuzulassen.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

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. Der Beurteilung unterliegt vorliegend, ob die Steuerverwaltung die Berechnungsgrundlage für die Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer korrekt ermittelt und dem Pflichtigen zu Recht eine Grundstückgewinnsteuer auferlegt hat.

3. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen nach § 71 StG die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen. Gemäss § 75 Abs. 1 StG ist der Grundstückgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Als Veräusserungserlös gilt nach § 76 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers.

a) Steuerobjekt im engeren Sinn ist der Grundstückgewinn, also der bei der Veräusserung realisierte Mehrwert und zwar in der Höhe der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem Anlagewert (Gestehungskosten) (Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 92). Die Anlagekosten setzen sich dabei aus dem Erwerbspreis und den anrechenbaren Aufwendungen zusammen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 219 N 3; Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 12 StHG N 43).

b) Als Erwerbspreis fallen sämtliche Leistungen des Käufers in Betracht, welche mit dem Erwerb in kausalem Zusammenhang stehen und die er als Gegenleistung für die Übertragung oder Einräumung von Herrschaftsrechten an Grundstücken entrichtet. Der massgebliche Erwerbspreis besteht aus der Gesamtheit der dem Veräusserer Zugekommenen Leistungen.

Der Erwerbspreis entspricht grundsätzlich dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen. Diesem gleichzusetzen sind auch andere Grundbuchbelege, die zur Eintragung des Eigentums im Grundbuch führen, wie Zuschlagsbescheinigung des Betreibungsamtes oder der Konkursverwaltung, richterliches Urteil usw. Damit eine Leistung des Erwerbers als Erwerbspreis anerkannt werden kann, muss sie grundsätzlich aus einem Grundbuchbeleg ersichtlich sein (Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Bern 2009, § 103 N 1f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 16).

Bei den Aufwendungen geht es um die sogenannten wertvermehrenden Aufwendungen. Darunter sind alle jene Auslagen zu verstehen, welche für die Anschaffung, die Herstellung oder die Erhöhung des Substanzwertes der Liegenschaft verwendet worden sind. Damit ist auch gesagt, dass es Ausgaben für die rechtliche Verbesserung der Liegenschaft sein können, welche als Aufwendungen zu akzeptieren sind. Diese Aufwendungen sind zwingend als Anlagekosten zu übernehmen. In Abgrenzung zum Einkommenssteuerrecht können die werterhaltenden Aufwendungen nicht noch einmal bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden (vgl. Zwahlen in: a.a.O., Art. 12 StHG N 58).

c) Laut ZGB 9 Abs. 1 erbringen öffentliche Urkunden für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen Beweis, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhaltes nachgewiesen ist. Dies bedeutet, dass die öffentliche Urkunde eine gesetzliche Vermutung für die Richtigkeit des in ihr festgehaltenen Kaufpreises erbringt. Diese Vermutung kann aber durch die Beweisführung der Gegenpartei (beim Erwerbspreis ist dies die steuerpflichtige Person) entkräftet werden. Dabei kommt dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis eine erhöhte Beweiskraft zu, da es sich hierbei, trotz der öffentlichen Beurkundung, regelmässig nur um eine rechtsgeschäftliche Erklärung der Parteien handelt. Die öffentliche Urkunde beweist lediglich, dass die Vertragsparteien die beurkundete Erklärung abgegeben haben, dagegen nicht den von der Urkundsperson nicht überprüfbaren Erklärungsinhalt. Dementsprechend kann die Urkundsperson nicht bezeugen, ob der erklärte Geschäftswille dem wirklichen entspreche oder nur zum Schein kundgetan worden sei. Vielmehr kann die in der öffentlichen Urkunde bezeichnete Tatsache im Rahmen der freien richterlichen Beweiswürdigung durch andere Beweismittel (die an keine besondere Form gebunden sind; ZGB 9 II) oder gesetzliche Vermutungen widerlegt werden. Blosser Annahmen oder Vermutungen genügen aber nicht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 18).

4. a) Der Pflichtige rügt vorliegend, es sei damals um den Kaufpreis zu manipulieren, ein fiktiver Werkvertrag erstellt worden und eine Falschbeurkundung erfolgt. Er weist darauf hin,

dass sich auch die Staatsanwalt des Kantons B. mit der Sache befasst habe. Zu diesen Ausführungen können den Akten jedoch keinerlei Beweismittel entnommen werden, womit es diesbezüglich bei einer reinen Behauptung bleibt. Es ist somit vom seinerzeit verkündeten Erwerbspreis in Höhe von Fr. 189'000.-- auszugehen (öffentliche Urkunde über einen Kaufvertrag vom 6. und 7. April 2005).

In der Zusammenstellung der Kosten unter Ziff. 2 des Sachverhalts führt der Pflichtige neben anderem die auf der von ihm veräusserten Liegenschaft lastende Hypothek als Kosten an, die er habe zurückzahlen müssen. Die Höhe der Hypothek hat entgegen der Auffassung des Pflichtigen keinen Einfluss auf die Berechnung des Grundstückgewinns, da sich letzterer aus der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem Anlagewert ableitet und die Hypothek dabei einen beliebigen Wert einnehmen kann ohne eine für die Grundstückgewinnsteuer mindernde Wirkung zu haben. Die Differenz zwischen den Anlagekosten von Fr. 189'000.-- und dem Veräusserungserlös von Fr. 320'000.-- beträgt Fr. 131'000.--, welcher als Grundlage für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer anzusehen ist. Von diesem Rohgewinn abzuziehen sind, wie unter Ziff. 3b der Erwägungen dargestellt, die sog. Aufwendungen. Vorliegend gehören dazu wie von der Steuerverwaltung bereits in der Vernehmlassung beantragt, die Kosten für den Verkauf der Liegenschaft. In concreto betragen diese gemäss Honorarrechnung des Immobilienmaklers vom 20. Oktober 2011 total Fr. 21'324.--. Davon wurden gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag die bereits vom Pflichtigen getragenen Vermittlungsgebühren in Höhe von Fr. 15'000.-- verrechnet, wobei eine Restforderung von Fr. 6'324.-- übrig blieb, die ebenfalls abzugsfähig ist, was die Steuerverwaltung in ihrem Einsprache-Entscheid bereits gutgeheissen hat. Hingegen nicht akzeptiert hat sie den verrechneten Anteil in Höhe von Fr. 15'000.--, welche aber ebenfalls vom Pflichtigen getragen wurde und somit genauso abzugsfähig ist.

Gegenüber dem Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung vom 14. November 2012 erhöhen sich die Anlagekosten um Fr. 15'000.--, was zu einem Total an Gestehungskosten von Fr. 219'077.60 und zu einem steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 100'922.40 führt (Anlagekosten berechnen sich wie folgt: seinerzeitiger Kaufpreis indexiert: Fr. 192'780.-- + Fr. 4'000.-- + 973.60 + 21'324.-- = Fr. 219'077.60).

b) Nicht abzugsfähig sind all die übrigen vom Pflichtigen angeführten Positionen unter Ziff. 2 des Sachverhalts. Dazu gehören die Zinsen in Höhe von Fr. 10'606.60, Fr. 12'426.75 und Fr. 26'547.70, welche grundsätzlich im jeweils betroffenen Steuerjahr bei den Einkommenssteuern geltend zu machen sind. Ebenfalls eine Rolle bei den Einkommenssteuern spielen sämtliche Aufwendungen, wie Stockwerkeigentumsgebühren von Fr. 3'848.20, Schul-

den D. Fr. 398.--, Finanzverwaltung Fr. 240.--, Einwohnergemeinde F. Fr. 458.-- und die Finanzverwaltung Basel-Land Fr. 743.60 (sofern mit Grundstück zusammenhängend), die Kosten G. Fr. 900.--, die Kosten für die H. von total Fr. 2'365.--, die Anwaltskosten von Fr. 70.--, Verwaltungshonorar von Fr. 3'848.20. All diese Kosten beeinflussen die Berechnung des Grundstückgewinns nicht, wohl aber diejenige der Einkommenssteuer. Ebenfalls bei der Einkommenssteuer zu berücksichtigen sind die Kosten für den Ersatz der Badewanne in Höhe von Fr. 2'014.00, welche nach dem Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege des Kantons Basel-Landschaft nicht zu den sogenannten wertvermehrenden, sondern zu den werterhaltenden Aufwendungen gehören und somit ebenfalls bei der Ermittlung der Einkommenssteuern zu berücksichtigen sind. Nach Überprüfung sämtlicher vom Pflichtigen geltend gemachten Positionen ist somit festzustellen, dass lediglich die bereits berücksichtigten Kosten für die Handänderungssteuer, die Fertigungskosten sowie die Mäklerkosten zum Abzug zugelassen werden können.

Der Rekurs ist aufgrund all dieser Erwägungen teilweise gutzuheissen.

5. a) Gemäss § 139b Abs. 1 und 2 StG können steuerpflichtigen Personen, für die infolge einer Notlage die Bezahlung der Steuern, Zinsen, Bussen und Gebühren eine grosse Härte bedeuten würden, die geschuldeten Beträge ganz oder teilweise erlassen werden. Das Erlassgesuch muss schriftlich begründet und mit den notwendigen Beweismitteln bei der Finanz- und Kirchendirektion eingereicht werden. Diese entscheidet nach Anhörung des zuständigen Gemeinderates.

b) Der Pflichtige kann somit nach Rechtskraft des Entscheids des Steuergerichts ein schriftlich begründetes und mit den nötigen Beweismitteln versehenes Erlassgesuch bei der Finanz- und Kirchendirektion einreichen.

6. Ausgangsgemäss sind dem Rekurrenten reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 500.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 [VPO]).

Demgemäss wird erkannt:

- ://:
1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.
 2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, die Gestehungskosten um die Differenz von Fr. 15'000.-- auf Total Fr. 219'077.60 zu erhöhen.
 3. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.
 4. Dem Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 300.-- wird dem Rekurrenten zurück-erstattet.
 5. Mitteilung an den Rekurrenten (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler