



Urteil vom 11. Januar 2019 (510 18 62)

Handänderungssteuer bei Übertragung Grundstück aus Familienbesitz auf AG

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. Ph. Spitz (Ref.),
R. Richner, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A. AG**_____

Rekurrentin

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Handänderungssteuer**

Sachverhalt:

A.

Die A.____ AG, welche indirekt, über je eine Holdinggesellschaft von den Brüdern B.____ sowie C.____ gehalten wird, erwarb die Liegenschaft der Mutter von B.____ und C.____ zu einem Preis von Fr. 400'000.--, worauf die Handänderungssteuer auf Fr. 5'000.-- festgesetzt wurde.

B.

Gegen diese Veranlagung erhob die Pflichtige Einsprache und begehrte, die Handänderungssteuer sei vollständig zu erlassen. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die A.____ AG sei eine Immobiliengesellschaft deren Aktien über eine Holdingstruktur zu gleichen Teilen im Eigentum von B.____ und C.____ stünden. Die Übertragung von Liegenschaften zwischen Eltern und Kindern sei von der Handänderungssteuer befreit. Bei der Beurteilung der Übertragung von Grundstücken gegen Entgelt, würden die Steuerbehörden auf die wirtschaftlichen Tatbestände durchgreifen. Rein wirtschaftlich betrachtet sei vorliegend eine entgeltliche Übertragung von Mutter an Kinder erfolgt.

Mit Einspracheentscheid vom 7. Juli 2018 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und führte zur Begründung aus, massgebend sei bei zivilrechtlichen Handänderungen der Grundbucheintrag. Gemäss diesem sei die Veräusserin der Parzelle (...), GB D.____, Frau E.____ und die A.____ AG sei die Erwerberin. Somit könne keine Steuerbefreiung infolge Verkaufs unter Eltern und Kindern erfolgen.

C.

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Pflichtige mit Schreiben vom 4. August 2018 Rekurs und begehrte, (1) Der Einspracheentscheid vom 7. Juli 2018 betr. die Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer Nr. 15/792 E vom 14. September 2015 sei aufzuheben; (2) Alles unter o/e Kostenfolge. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Steuerverwaltung stelle auf den Grundbucheintrag ab. Vorliegend sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzuwenden und auf die Identitäten der Gesellschafter durchzugreifen. Der Normzweck liege darin, dass Grundstückübertragungen innerhalb der Familie nicht durch die Besteuerung erschwert werden sollten. Wirtschaftlich gesehen, liege nichts anderes als eine Übertragung eines Grundstücks von der Mutter an ihre Söhne vor. Die Söhne als einzige Gesellschafter der A.____ AG besäßen durch den Erwerb des Grundstücks die alleinige Verfügungsgewalt über das Grundstück, was dem Eigentumsrecht gleichkomme.

Mit Vernehmlassung vom 20. September 2018 beantragte die Steuerverwaltung, (1) Die angefochtene Handänderungssteuer-Veranlagungsverfügung Nr. 15/792 E vom 14. September 2015 sei zu Ungunsten der Rekurrentin abzuändern, indem die Handänderungssteuer neu mit Fr. 7'500.-- festzusetzen sei. (2) Eventualiter sei der vorliegende Rekurs abzuweisen. (3) Unter Kostenfolge. Zur Begründung führte sie aus, vorliegend handle es sich um eine zivilrechtliche Handänderung mit Änderung des Grundbucheintrags - ganz im Gegensatz zu einer rein wirtschaftlichen Handänderung, bei welcher eine Aktienmehrheit an einer Immobiliengesellschaft übertragen werde. Auch im vorliegenden Fall handle es sich um eine rein zivilrecht-

liche Handänderung von zwei voneinander verschiedenen Rechtssubjekten. Im Steuergesetz sei lediglich die direkte (zivilrechtliche) Übertragung von Liegenschaften von Eltern an die Kinder von der Handänderungssteuer befreit. Zudem werde generell auf den vereinbarten Kaufpreis abgestellt. Liege der Kaufpreis jedoch erheblich unter dem Verkehrswert, werde die Handänderungssteuer nach dem Verkehrswert berechnet. Vorliegend erweise sich der vereinbarte Übernahmepreis als unterpreislich.

Mit Schreiben vom 14. Dezember 2018 beantragte die Rekurrentin, der Verkehrswert der Liegenschaft sei bei Fr. 400'000.-- zu belassen. Im Weiteren machte sie zusätzlich zu dem bisher Ausgeführten, aufgrund der zeitlichen Verzögerungen bei der Bearbeitung des Falles bei der Steuerverwaltung wie auch beim Steuergericht, eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend. Der Kaufpreis sei im Weiteren allein aufgrund des Verkehrswertes des Bodens bestimmt worden. Bei der Liegenschaft habe es sich um einen einfachen Bungalow mit Baujahr 1972 gehandelt. Er habe ein ebenerdiges Hauptgeschoss und ein in das abfallende Gelände hinein gebautes Untergeschoss gehabt und im 2015 keine gute Bausubstanz aufgewiesen. Insbesondere habe der Bungalow wegen des steil abfallenden Geländes im rechten hinteren Teil grosse statische Probleme gehabt, die bereits früh zu baulichen Notmassnahmen und zu laufend wachsenden Rissen im Gebäude geführt hätten. Eine Sanierung wäre unverhältnismässig aufwendig gewesen. Der Wert des Grundstücks habe im Verkehrswert des Bodens bestanden. Im Frühling 2018 sei es schliesslich abgerissen worden. Beim Neubau hätten wegen des Geländes spezielle, teure bauliche Massnahmen ergriffen werden müssen. Der auf dem Grundstück lastende Inhaberschuldbrief laute seit 1994 auf Fr. 500'000.--. Die hypothekarische Belastung habe jedoch nie mehr als Fr. 150'000.-- betragen. Der Landwert sei von der Steuerverwaltung auf Fr. 240'000.-- beziffert worden. Es könne deshalb keinesfalls von einem Verkehrswert von Fr. 600'000.-- ausgegangen werden.

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

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei 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.

Zunächst macht die Rekurrentin aufgrund einer ihrer Ansicht nach langen Verfahrensdauer, sowie mangels Gewährung einer Frist zur Replik durch das Steuergericht - obwohl die Steuer-

verwaltung in ihrer Vernehmlassung einen Antrag zu ihren Ungunsten stelle - eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend.

Nach Art. 29 Abs. 2 BV haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch stellt einen wichtigen Aspekt des allgemeinen Gebots des fairen Verfahrens gemäss Art. 29 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK dar (BGE 129 I 85 E. 4.1 S. 88). Er dient einerseits der Sachaufklärung und garantiert andererseits den Parteien ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht im Verfahren. Sie sollen sich vor Erlass des Entscheids zur Sache äussern, erhebliche Beweise beibringen, Einsicht in die Akten nehmen und an der Erhebung von Beweisen mitwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis äussern können, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BGE 129 II 497 E. 2.2 S. 504 f.; 127 I 54 E. 2b S. 56; 126 I 15 E. 2a/aa S. 16; 120 Ib 379 E. 3b S. 383). Der verfassungsrechtliche Mindestanspruch gibt jedoch keinen Anspruch darauf, zur vorgesehenen Erledigung Stellung zu nehmen (BGE 134 V 97 E. 2.8.2 S. 107). Grundsätzlich ist es nach der Praxis des EGMR Sache der Parteien zu beurteilen, ob eine Vernehmlassung neue Argumente enthält und eine Stellungnahme erfordert. Hält der Beschwerdeführer eine Stellungnahme von seiner Seite zu einer zur Kenntnisnahme zugestellten Vernehmlassung für erforderlich, so hat er diese unverzüglich zu beantragen bzw. einzureichen (BGE 132 I 42 E. 3.3.4 S. 47 mit Hinweis) (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 8C_824/2015 vom 19. Mai 2016, E. 7.4.1).

Vorliegend substantiiert die Rekurrentin nicht weiter, weshalb ihr ein Mangel - und vor allem welcher Art dieser sei - entstanden ist. Anders lautende und nicht der Erwartung entsprechende Anträge der Rekursgegnerin, begründen noch keine Verletzung des rechtlichen Gehörs. In der Folge hat die Rekurrentin selbst, unaufgefordert innerhalb kurzer Zeit zu den abweichenden Anträgen der Steuerverwaltung Stellung genommen, was ihr aufgrund von § 6 Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) ohnehin jederzeit gestattet war. Schliesslich konnte sie ihr Recht persönlich im Rahmen der Parteiverhandlung wahrnehmen. Inwiefern hier nun eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegen soll, lässt sich somit nicht ausmachen.

Eine überlange Verfahrensdauer liegt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dann vor, wenn eine im Gesetz festgelegte Behandlungsfrist überschritten wird (BGer 8C_824/2015 vom 19. Mai 2016, E. 8.2). Die Beurteilung der angemessenen Verfahrensdauer entzieht sich starren Regeln; es ist vielmehr in jedem Einzelfall zu prüfen, ob sich die Dauer unter den konkreten Umständen als angemessen erweist; es kann dafür keine allgemein gültige Frist festgelegt werden (BGE 130 I 269, E. 3.1). Die Dauer der Ausfertigung des Einspracheentscheides hätte zugegebenermassen erheblich kürzer ausfallen dürfen. Dass die Rekurrentin nun aufgrund dieser langen Verfahrensdauer einen rechtlichen oder gar tatsächlichen Nachteil erlitten hat, macht sie hingegen nicht geltend. Allein eine hypothetische Annahme von allenfalls zu gewärtigenden Nachteilen genügt für das Vorliegen einer Verletzung des rechtlichen Gehörs jedoch nicht. Der Rekurs erweist sich diesbezüglich als unbegründet.

3.

3.1. Gemäss § 81 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Nach Abs. 2 sind Handänderungen von Grundstücken gleichgestellt (a) Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken; (b) Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen und die Belastung gegen Entgelt erfolgt.

Die Handänderungssteuer wird nach § 82 StG *nicht* erhoben bei: (a) Handänderungen, an denen der Bund, der Kanton oder Gemeinden (Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden) beteiligt sind; (a^{bis}) Veräusserungen an Wohnbaugenossenschaften, Vereine oder Stiftungen, sofern das erworbene Grundstück innert zweier Jahre gemeinnützigem sozialem Wohnungsbau zugeführt wird; (b) Handänderungen infolge Erbgangs (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis); (c) Handänderungen infolge einer Schenkung, soweit hierauf die Schenkungssteuer erhoben wird; (d) Verkäufen oder anderen Übertragungen unter Eltern und Kindern oder Pflegekindern, unter Stiefeltern und Stiefkindern, unter Schwiegereltern und Schwiegerkindern, unter Grosseltern und Grosskindern sowie unter Ehegatten; (e) Enteignungen sowie bei allen Handänderungen, die ausschliesslich durch eine Felderregulierung bedingt sind; (f) Baulandumlegungen und landwirtschaftlichen Arrondierungen, soweit im Kanton Basel-Landschaft gelegene Grundstücke gegeneinander abgetauscht werden; (g) Verkäufen im Zwangsvollstreckungs- oder Nachlassverfahren, sofern der Erwerber seit mindestens zwei Jahren Gläubiger einer auf der Liegenschaft lastenden Grundpfandschuld ist oder dafür Bürgschaft oder eine andere Sicherheit geleistet hat und soweit der Kaufpreis die vorhergehenden und die dem Erwerber zustehenden oder von ihm verbürgten und sichergestellten Grundpfandforderungen samt aufgelaufenen Zinsen nicht übersteigt; (h) bei Handänderungen infolge Umstrukturierungen gemäss § 26 und § 56 sowie bei Ersatzbeschaffungen gemäss § 55 Absatz 2.

Steuersubjekt sind gemäss § 84 StG sowohl der Veräusserer als auch der Erwerber zu gleichen Teilen.

3.2. Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, deren Gegenstand die Handänderung an einem Grundstück gemäss § 69 StG ist. Der Rechtsvorgang der Handänderung ist Steuerobjekt der Handänderungssteuer und nicht der Gewinn wie bei der Grundstückgewinnsteuer. Als reine Objektsteuer nimmt die Handänderungssteuer im Gegensatz zu den Subjektsteuern weder Rücksicht auf die persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person noch auf die mit dem Steuerobjekt zusammenhängenden Belastungen (vgl. WENK, in: NEFZGER/SIMONEK/WENK, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 81 N 1ff.). Eine Rechtsverkehrssteuer knüpft grundsätzlich an rechtliche Vorgänge an. Um offensichtliche Umgehungen mitzuerfassen, wird das Hauptsteuerobjekt ("zivilrechtliche Handänderung") regelmässig um Ersatztatbestände (sog. "wirtschaftliche Handänderungen") erweitert (vgl. BGer 2C_20/2012 vom 24. April 2012, E. 3.1).

Gemäss Art. 620 Abs. 1 OR ist die Aktiengesellschaft (AG) eine körperschaftlich organisierte Kapitalgesellschaft mit juristischer Rechtspersönlichkeit. Die A.____ AG hat somit eine eigene

Rechtspersönlichkeit und kann in eigenem Namen und auf eigene Rechnung Rechtsgeschäfte tätigen, deren Rechtsfolgen unmittelbar bei der A.____ AG (juristische Person) eintreten, nicht hingegen bei deren Inhaber (natürliche Personen). Es ist mithin auf die zivilrechtliche Ausgestaltung des jeweiligen Rechtsgeschäfts abzustellen (vgl. auch WENK, in: NEFZGER/SIMONEK/WENK, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 81 N 10 ff.).

Vorliegend hat die A.____ AG die Parzelle (...), GB D.____ von der Mutter der Inhaber der A.____ AG, Herren B.____ und C.____ erworben. Demzufolge fand in casu nicht eine Übertragung zwischen Eltern und Kindern statt, was gemäss § 82 Abs. 1 lit. d StG steuerfrei wäre. Vielmehr erfolgte eine zivilrechtliche Übertragung der Liegenschaft mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 19. März 2015 von einer natürlichen auf eine juristische Person. Diese Konstellation ist unter der abschliessenden Aufzählung der steuerbefreiten Tatbestände des § 82 des basellandschaftlichen Steuergesetzes nicht abgebildet. Zivilrechtlich und wirtschaftlich ist es nicht einerlei, ob bei einem Verkauf zwischen Mutter und Sohn keine Steuer erhoben wird oder ob ein Grundstück aus dem Privatvermögen einer natürlichen Person an eine Aktiengesellschaft verkauft wird, selbst wenn der Sohn der Verkäuferin Alleinaktionär wäre. Zwar ist richtig, dass bei Übertragung der Grundstücke von der Aktiengesellschaft auf den Alleinaktionär erneut eine Steuer anfielen, während bei einem direkten Verkauf von der Mutter an den Sohn keine Handänderungssteuer geschuldet wäre. Die beiden Sachverhalte sind jedoch - auch wirtschaftlich - verschiedenartig und werden deshalb zu Recht auch steuerlich ungleich behandelt (vgl. BGer 2C_20/2012 vom 24. April 2012, E. 3.4.2; vgl. auch WENK, in: NEFZGER/SIMONEK/WENK, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 81 N 16).

Demnach ist festzustellen, dass die von der Rekurrentin angeführte Argumentation, dass rein wirtschaftlich betrachtet eine entgeltliche Übertragung von der Mutter an die Kinder erfolge, wobei im Ergebnis auf die Eigentümer durchzugreifen sei, in Anbetracht des Ausgeführten nicht verfährt.

4.

Schliesslich monierte die Steuerverwaltung die Festsetzung des Kaufpreises und beantragte diesbezüglich eine reformatio in peius. Die für die Handänderungssteuer massgebliche Berechnungsgrundlage sei, da der vereinbarte Kaufpreis erheblich unter dem Verkehrswert liege, auf Fr. 600'000.-- zu erhöhen.

Gemäss § 125 Abs. 2 StG stehen dem Steuergericht die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden. Nach § 126 Abs. 2 StG kann das Steuergericht seine Untersuchungs- und Beweismassnahmen auf andere Punkte der Einschätzung ausdehnen, wenn nach den Akten Grund zur Annahme besteht, dass die Einschätzung unrichtig ist. In jedem Fall hat es offensichtliche Fehler zu berichtigen.

Die Steuerverwaltung führte zur Begründung ihres Antrages aus, die Parzelle sei mitsamt Gebäude an bevorzugter Wohnlage zu einem Pauschalpreis von Fr. 400'000.-- veräussert worden.

Hypothekarisch könne diese Liegenschaft gemäss Grundbucheintrag (Pfandstelle) mit Fr. 500'000.-- belehnt werden. Der vereinbarte Übernahmepreis erweise sich damit als unterpreislich. Der Verkehrswert belaufe sich aufgrund verschiedener Berechnungen auf mindestens Fr. 600'000.--, was im Sinne einer Schlechterstellung neu eine Handänderungssteuer von Fr. 7'500.-- ergebe.

Die Rekurrentin führte sowohl in ihrer jüngsten Stellungnahme an das Steuergericht als auch an der mündlichen Verhandlung aus, dass die sich auf der Parzelle befindende Liegenschaft aufgrund der minderwertigen Bausubstanz in einem schlechten Zustand befunden habe und die Liegenschaft aus diesem Grund habe abgerissen werden müssen. Zum Zustand der Bausubstanz legte sie eine Bestätigung des Architekten ins Recht, welcher sowohl für den Abriss als auch für den Neubau auf besagtem Grundstück zuständig war. Danach sei festgestellt worden, dass das 43 Jahre alte Gebäude aufgrund des instabilen Untergrunds massive Risse in den Aussenwänden aufgewiesen habe.

Die Parzelle (...), GB D.____ misst 757m² und wurde vorliegend zum Preis von Fr. 400'000.-- veräussert, was einen Quadratmeterpreis von Fr. 528.40 ergibt. Der höchste in D.____ erzielte Verkaufspreis für Bauland im Jahre 2015 belief sich gemäss der Publikation des Statistischen Amtes des Kantons Basel-Landschaft auf Fr. 661.--. Bei einem praxisgemässen Einschlag von 20 % für bebauten Land resultiert ein Quadratmeterpreis von Fr. 528.80, was dem vorliegend bezahlten Kaufpreis entspricht. Zudem wird - mangels gegenteiliger Belege - davon ausgegangen, dass die effektive hypothekarische Belastung lediglich Fr. 150'000.-- betrug, und die Belastungsgrenze des Schuldbriefs von Fr. 500'000.-- somit nicht ausgeschöpft wurde.

Aufgrund dieser Ausführungen ist festzustellen, dass die Festsetzung des Kaufpreises nicht zu beanstanden ist und die Berechnungsgrundlage für die Handänderungssteuer bestehen bleibt. Eine Erhöhung der Berechnungsgrundlage hat damit zu unterbleiben.

5.

Insgesamt ist festzustellen, dass die Handänderungssteuer zum einen geschuldet ist und zum anderen auf einer korrekt festgelegten Berechnungsgrundlage basiert. Der Rekurs erweist sich aufgrund all dieser Ausführungen als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin gestützt auf § 130 StG i. V. m. § 20 Abs. 1 und 3 VPO Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- zu bezahlen.

Demgemäss wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Mitteilung an die Rekurrentin (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).