



**Urteil vom 15. Mai 2020 (510 19 130)**

---

**Steueraufschub / Erwerb Ersatzliegenschaft**

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. Ph. Spitz (Ref.),  
L. Schneider, P. Salathe, M. Zeller, Gerichtsschreiberin N. Waldmeier

Parteien **A.B.**\_\_\_\_\_ und **B.B.**\_\_\_\_\_,

**Rekurrenten**

gegen

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

**Rekursgegnerin**

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die Pflichtigen kauften mit Vertrag vom 14. Juli 2006 die Liegenschaften Nr. xx (Wohnhaus) und Nr. yy (Garage) Grundbuch (GB) C.\_\_\_\_ zu einem Preis von Fr. 730'000.--.

Als eine von drei gesetzlichen Erben von D.\_\_\_\_ übernahm die Pflichtige gemäss Teilungsvertrag vom 16. Februar 2017 die Liegenschaft Nr. zz GB E.\_\_\_\_ (X.\_\_\_\_strasse 15) im Wert von Fr. 1'150'000.-- zu Alleineigentum und entrichtete im Gegenzug Ausgleichszahlungen an die Miterben. Der Antritt erfolgte rückwirkend auf den 1. Januar 2017.

Mit Vertrag vom 12. Mai 2017 verkauften die Pflichtigen die Liegenschaften Nr. xx und Nr. yy GB C.\_\_\_\_ für Fr. 1'200'000.--.

Mit Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2019 wurde die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 105'080.-- festgesetzt. Am 17. Juni 2019 erliess die Steuerverwaltung eine neue Verfügung, welche jene vom 20. Mai 2019 ersetzte und eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 75'066.-- vorsah. Am 18. Juni 2019 erliess die Steuerverwaltung wiederum eine rektifizierte Verfügung, in welcher sie die Pflichtigen mit einem steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 243'341.-- und einem Steuersatz von 25% zur Zahlung einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 60'835.-- verpflichtete. Den Erwerbspreis des Ersatzobjektes Nr. zz GB E.\_\_\_\_ bewertete die Steuerverwaltung mit Fr. 766'666.45 (2/3 von Fr. 1'150'000.--) exkl. Mehrkosten.

### **B.**

Gegen die Veranlagung vom 18. Juni 2019 erhob der Vertreter der Pflichtigen mit Schreiben vom 20. Juni 2019 und ausführlicher Begründung vom 11. Juli 2019 Einsprache und begehrte, der Kaufpreis des Ersatzobjektes sei mit Fr. 1'150'000.-- zu berücksichtigen. Zur Begründung führte er u.a. aus, dass die Liegenschaft an der X.\_\_\_\_strasse 15 in E.\_\_\_\_ gemäss Erbteilungsvertrag zum Anrechnungswert von Fr. 1'150'000.-- übernommen worden sei. Die Liegenschaft stehe im Alleineigentum der Pflichtigen, weswegen die Berücksichtigung von lediglich 2/3 Miteigentumsanteil in der Veranlagung falsch sei.

Mit Einspracheentscheid vom 8. Oktober 2019 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und begründete ihren Entscheid damit, dass die Pflichtigen die Liegenschaft Nr. xx GB C.\_\_\_\_ gemäss Kaufvertrag vom 14. Juli 2006 für Fr. 730'000.-- erworben hätten und folglich dieser Kaufpreis als Erwerbspreis einzusetzen sei. Der Betrag von Fr. 1'150'000.-- gemäss Erbteilungsvertrag vom 16. Oktober 2015 sei für die Steuerverwaltung nicht massgebend.

### **C.**

Mit Schreiben vom 8. November 2019 erhebt der Vertreter der Pflichtigen Rekurs und beantragt, der Erwerbspreis des Ersatzobjektes sei mit Fr. 1'150'000.-- zu berücksichtigen. Zur Begründung macht er im Wesentlichen erneut geltend, die Liegenschaft sei gemäss Erbteilungsvertrag zum Anrechnungswert von Fr. 1'150'000.-- aus Erbgang übernommen worden und stehe im Alleineigentum der Pflichtigen. In der angefochtenen Veranlagungsverfügung seien ledig-

lich 2/3 des Ersatzobjektes im Wert von Fr. 1'150'000.-- berücksichtigt worden, weshalb der aufzuschiebende Grundstücksgewinn Fr. 552'230.50, statt wie veranlagt Fr. 168'897.15 betrage.

Mit Vernehmlassung vom 15. Januar 2020 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie u.a. aus, dass aus dem Verkauf der Liegenschaften Nr. xx und Nr. yy GB C.\_\_\_\_ am 1. September 2017 zum Preis von Fr. 1'200'000.-- ein Rohgewinn aus Grundstückveräußerung von Fr. 412'238.-- resultiert habe (Gestehungskosten Fr. 787'761.55). Es könnten nur jene Kosten als Gestehungskosten angerechnet werden, welche effektiv und tatsächlich aufgewendet werden mussten. Folglich sei nur der effektiv für das Ersatzobjekt bezahlte Betrag für die Berechnung der Ersatzbeschaffung relevant, was vorliegend dem Barausgleich plus anteiliger Hypothek entspreche (Fr. 507'584.-- + Fr. 233'333.-- = Fr. 740'918.--). Eine bloss teilweise Verwendung des Gewinnes aus dem Verkauf des ursprünglichen Grundstücks für das Ersatzobjekt führe nur zu einem anteilmässigen Steueraufschub. Es könne maximal für eine um die Differenz zwischen Gestehungskosten (Fr. 787'761.55) und Erwerbspreis resp. Baukosten (Fr. 956'658.77) resultierender Betrag (Fr. 168'897.15) ein Teilaufschub erfolgen.

## **Erwägungen:**

### **1.**

Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 1 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 Fr. 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 strittig ist die Höhe des Erwerbspreises des Ersatzobjektes Nr. zz GB E.\_\_\_\_ zur Berechnung der angefallenen Grundstückgewinnsteuer aus dem Verkauf der Parzellen Nr. xx und Nr. yy GB C.\_\_\_\_.

**2.1** Gemäss § 71 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Bei Veräußerung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben, sofern der Erlös in der Regel innert zwei Jahren zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 73 Abs. 1 lit. k StG). Ziel des Steueraufschubtatbestandes ist die Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums (WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Ba-

sel 2004, § 73 N 46). Der Steueraufschub wird auch gewährt, wenn das Ersatzobjekt zum Voraus im Hinblick auf die Veräusserung der bisherigen Liegenschaft erworben wurde (sog. Vorausbeschaffung).

Die Pflichtigen haben die Liegenschaft Nr. zz GB E.\_\_\_\_ mit Grundbucheintrag vom 21. Juni 2017 durch Erbgang bzw. Erbteilung erworben und rückwirkend per 1. Januar 2017 angetreten. Mit Vertrag vom 12. Mai 2017 verkauften sie die Liegenschaften Nr. xx und Nr. yy GB C.\_\_\_\_. Es ist unbestritten, dass die Pflichtigen das Wohnhaus in C.\_\_\_\_ bis zu dessen Verkauf dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt haben und das Ersatzobjekt im Hinblick auf die Veräusserung der bisherigen Liegenschaft zu Wohnzwecken erworben wurde. Damit sind die Voraussetzungen eines Steueraufschubes gemäss § 73 Abs. 1 lit. k StG erfüllt.

**2.2** Nach der absoluten Methode ist ein Steueraufschub nur in dem Umfang möglich, als der reinvestierte Erlös höher ist als die Gestehungskosten der ursprünglichen Liegenschaft. Übersteigen die für das Ersatzobjekt eingesetzten Mittel die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft nicht, so steht die vollständige Besteuerung des Grundstückgewinns dem Erwerb des Ersatzobjektes und damit der Mobilität eines Steuerpflichtigen nicht entgegen (vgl. zum Ganzen Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 130 II 202 E. 5.3).

Die Steuerverwaltung hat die Gestehungskosten der Liegenschaften Nr. xx und Nr. yy GB C.\_\_\_\_ in der Veranlagungsverfügung vom 18. Juni 2019 mit Fr. 787'761.55 beziffert. Diese Berechnung wurde von den Pflichtigen nicht bestritten und ist nicht zu beanstanden.

Die Rekurrentin ist eine von drei gesetzlichen Erben, welche mit dem Tode des Erblassers im Jahr 2015 u.a. die Liegenschaft Nr. zz GB E.\_\_\_\_ zu Gesamteigentum erwarben. Folglich stand der Rekurrentin bereits mit dem Tod des Erblassers 1/3 der Ersatzliegenschaft zu (vgl. Art. 560 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Im Teilungsvertrag vom 16. Februar 2017 wiesen die Erben die fragliche Liegenschaft der Rekurrentin zu Alleineigentum zu, woraufhin diese das Grundstück mit Grundbucheintrag vom 21. Juni 2017 vollständig erwarb. Eine Sache – oder auch ein Anteil daran – kann nicht zweimal erworben werden. Die Rekurrentin erhielt mittels Universalsukzession im Jahr 2015 (unentgeltlich) 1/3 Eigentum an der Liegenschaft Nr. zz GB E.\_\_\_\_ und erwarb mittels Erbteilung (entgeltlich) im Jahr 2017 die restlichen 2/3 des Grundstückes. Der Wert des Grundstückes beläuft sich gemäss Teilungsvertrag auf Fr. 1'150'000.--. Da die Rekurrentin bereits seit 2015 zu 1/3 Eigentümerin der Liegenschaft war, hat sie im Rahmen der Ersatzbeschaffung im Jahr 2017 lediglich die restlichen 2/3 erworben. Was unentgeltlich erworben wurde, kann zudem nicht als Ersatzbeschaffung qualifizieren. Folglich ist der Erwerbspreis des Ersatzobjektes mit Fr. 766'666.65 zu berücksichtigen (2/3 von Fr. 1'150'000.--). Zuzüglich Mehrkosten von Fr. 189'992.05 belaufen sich die Kosten des Ersatzobjektes insgesamt auf Fr. 956'658.70.

In casu übersteigen die für das Ersatzobjekt aufgewendeten Mittel von Fr. 956'658.70 die Gestehungskosten der Liegenschaften Nr. xx und Nr. yy GB C.\_\_\_\_ von Fr. 787'761.55 um Fr. 168'897.15, was einen teilweisen Aufschub des Grundstückgewinnes in besagtem Umfang zur Folge hat.

**2.3** Die Rekurrenten haben die Liegenschaften Nr. xx und Nr. yy GB C.\_\_\_\_ für Fr. 1'200'000.-- veräussert. Abzüglich Gestehungskosten von Fr. 787'761.55 und dem aufzuschiebendem Grundstücksgewinn von Fr. 168'897.15 resultiert ein steuerbarer Grundstücksgewinn von Fr. 243'341.--. Bei einem Steuersatz von 25% (§ 80 Abs. 1 lit. c StG) ergibt sich eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 60'835.30. Die Steuerverwaltung hat die Grundstückgewinnsteuer korrekt veranlagt.

### **3.**

Der Rekurs erweist sich nach dem Ausgeführten als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'500.-- zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Eine Parteienschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 e contrario VPO).

**Demgemäss erkennt das Steuergericht:**

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen.

**2.**

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

**3.**

Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.

**4.**

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).