

Grundstückgewinnsteuer

Steueraufschub nur für wertvermehrende Investitionen ins Ersatzobjekt

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 21. April 2023

Bei der Grundstückgewinnsteuer geht es um die Abschöpfung des «unverdienten» Wertzuwachses. Folglich ist der Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen) übersteigt. Nur die wertvermehrenden Aufwendungen finden somit bei der Grundstückgewinnsteuer Berücksichtigung, wohingegen die werterhaltenden Aufwendungen bei der Einkommenssteuer abzugsfähig sind. Eine doppelte Berücksichtigung fällt deshalb prinzipiell ausser Betracht. Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht, das Ersatzobjekt zu den gleichen Prinzipien zu bewerten wie das veräusserte Objekt. Unter Verweis auf § 78 StG spricht dies dafür, die Differenzierung zwischen werterhaltend und wertvermehrend auch in Bezug auf das Ersatzobjekt anzuwenden.

Sachverhalt:

A. Die Pflichtigen verkauften mit Vertrag vom 29. September 2021 die Parzelle Nr. 1 Grundbuch (GB) B. für Fr. 1'270'000.–. Mit Kaufvertrag vom 4. Oktober 2021 erwarben sie sodann die Parzelle Nr. 2 GB C. für Fr. 760'000.–. Im Meldeformular für die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer vom 23. März 2022 machten sie eine Ersatzbeschaffung geltend.

Am 3. November 2022 erliess die Steuerverwaltung die Veranlagungsverfügung Nr. 21/0001 und setzte den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 365'968.– fest, woraus eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 94'541.75 resultierte. Sie führte aus, ein Steueraufschub sei nicht möglich, da die Gestehungskosten des Veräusserungsobjekts (Fr. 904'031.70) höher seien als der Erwerbspreis des Ersatzobjekts (total Fr. 801'350.69 bestehend aus dem Kaufpreis von Fr. 760'000.– und Mehrkosten/Bauabrechnung von Fr. 41'350.69).

B. Mit Eingabe vom 24. November 2022 erhoben die Pflichtigen, vertreten durch V., Einsprache und beantragten, die besagte Verfügung sei aufzuheben und auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zufolge Realersatzbeschaffung zu verzichten. Zusammenfassend machten sie geltend, die Veranlagungsverfügung beruhe auf keiner gesetzlichen Grundlage und sämtliche Gestehungskosten des Ersatzobjektes seien zu berücksichtigen. Es bestehe kein Raum für die im Zuge einer Praxisänderung vorgenommene Auslegung des § 73 Abs. 1 lit. k des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331). Nur wenn triftige Gründe vorliegen würden, dass der klare Wortlaut den wahren Rechtssinn einer Vorschrift nicht wiedergebe, sei es zulässig, von ihm abzuweichen. Dies sei vorliegend nicht der Fall. In langjähriger Praxis sei von der Steuerverwaltung bei der Realersatzbeschaffung nicht unterschieden worden zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen. Die Voraussetzungen für eine Praxisänderung seien nicht erfüllt, zumal keine ernsthaften und sachlichen Gründe für diese vorliegen würden.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 8. Dezember 2022 ab. Fraglich sei vorliegend, ob sich die Erlösverwendung, welche grundsätzlich auch den Umbau eines Ersatzobjektes umfassen könne, auf alle Kosten einer Renovation oder eines Umbaus oder lediglich auf die wertvermehrenden Aufwendungen beziehe. Die Beantwortung dieser Frage gehe aus dem Gesetzesartikel betreffend die Ersatzbeschaffung (§ 73 Abs. 1 lit. k StG) nicht hervor. Jedoch sei in § 78 Abs. 1 lit. a StG geregelt, dass nur werterhöhende Aufwendungen bei den Gestehungskosten berücksichtigt werden könnten. Werterhaltende Aufwendungen könnten hingegen bei der Einkommenssteuer als Liegenschaftsunterhalt abgezogen werden. Dieser Artikel beziehe sich zwar auf die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft. Der Ausschluss der werterhaltenden Aufwendungen müsse jedoch als allgemeiner Grundsatz der Immobiliensteuern verstanden und auch für die Ersatzliegenschaft angewendet werden, ansonsten es zu einer gesetzlich nicht gewollten doppelten Berücksichtigung komme. Von einer gesetzwidrigen Praxisänderung könne keine Rede sein. Vielmehr dränge sich diese aufgrund der ratio legis geradezu auf.

C. Gegen diesen Entscheid erheben die Pflichtigen, nach wie vor vertreten durch V., mit Eingabe vom 19. Dezember 2022 Rekurs und beantragen, (1) die Veranlagungsverfügung Nr. 21/0001 sei aufzuheben; (2) die Steuerverwaltung sei anzuweisen, eine rektifizierte Veranlagung zu erlassen und auf die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer zufolge vollumfänglicher Realersatzbeschaffung zu verzichten; (3) alles unter o/e-Kostenfolge. In Ergänzung zu den Ausführungen in der Einsprache bringen sie u.a. vor, die Steuerverwaltung räume ein, dass aus § 73 Abs. 1 lit. k StG nicht hervorgehe, ob sich die Erlösverwendung lediglich auf wertvermehrende oder auf sämtliche Aufwendungen beziehe. Aufgrund der sprachlich grammatikalischen Auslegung, welche vorliegend zu einem eindeutigen Resultat führe, bestehe kein Spielraum für Interpretationen und Auslegungen. Ausserdem komme es nicht zu einer doppelten Berücksichtigung. Die Berücksichtigung sämtlicher Aufwendungen im Zuge der Realersatzbeschaffung führe zu einer Privilegierung bei der Grundstückgewinnsteuer in Bezug auf das veräusserte Objekt. Demgegenüber würden werterhaltende Aufwendungen bei der Einkommenssteuer Berücksichtigung finden (bezogen auf das Ersatzobjekt). Ferner beziehe sich § 78 StG auf die Gesteungskosten der veräusserten Liegenschaft. Demnach könne unter Heranziehung dieses Artikels nicht argumentiert werden, dass die Gesteungskosten bei der erworbenen Ersatzliegenschaft keine Berücksichtigung finden könnten. Letztlich vermöge auch der Verweis auf die ausserkantonalen Gesetznormen und Rundschreiben nicht zu überzeugen, da vorliegend einzig das Steuergesetz Basel-Landschaft anwendbar sei.

Mit Vernehmlassung vom 17. Januar 2023 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zunächst seien die Rekurrenten beweisbelastet und hätten folglich nachzuweisen, dass die tatsächliche Reinvestition für das Ersatzobjekt den Verkaufserlös aus der Liegenschaft in B. übersteige. Vorliegend weise die ersatzweise erworbene Liegenschaft in C. (Kaufpreis Fr. 760'000.–) allein von der Preisdifferenz her betrachtet einen wesentlich geringeren Wert auf als das veräusserte Objekt in B. (Verkaufspreis Fr. 1'270'000.–). Die Preisdifferenz an sich sei aber nicht immer allein massgebend, denn wenn innert der gesetzlichen Rahmenfrist von in der Regel zwei Jahren (wertvermehrende) Investitionen vorgenommen würden, so könnten diese bei der Berechnung der gesamten Reinvestition auch noch berücksichtigt werden. Reine Unterhaltskosten könnten dabei jedoch nicht berücksichtigt werden, da diese von der gesetzlichen Gesamtkonzeption bei den direkten Steuern abzugsfähig seien. Im vorliegenden Fall seien nach Erwerb des Ersatzobjektes Aufwendungen in Höhe von Fr. 369'176.– vorgenommen worden. Bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer hätten dabei jedoch nur Fr. 41'350.– als wertvermehrende und damit eigentliche «Investitionen» in die Ersatzliegenschaft berücksichtigt werden können. Aus diesem Grund beschränke sich der Realersatz auf Fr. 801'350.–. Hingegen beliefen sich die Gesteungskosten des veräusserten Objektes auf Fr. 904'031.– und seien deshalb betragsmässig höher.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 StG 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, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer im Zusammenhang mit einer Ersatzbeschaffung beim Ersatzobjekt neben den wertvermehrenden auch die werterhaltenden Aufwendungen zu berücksichtigen sind.

2.1. Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstücksgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gesteungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen) übersteigt. 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).

2.2. Ziel des Gesetzgebers beim Steueraufschub war, respektive ist, die Förderung bzw. die Erhaltung von selbstgenutztem Wohneigentum.⁹ Mit § 73 lit. k StG sollte somit die Schaffung von neuem Wohneigentum unterstützt und der Verkauf der alten und der Kauf einer neuen selbstbewohnten Liegenschaft ohne finanzielle Verluste ermöglicht werden. Gedacht wurde dabei insbesondere an Personen, die ihr Wohneigentum aufgrund eines berufsbedingten Wohnortwechsels veräussern und andernorts wieder neu erwerben müssen.¹⁰

2.3. 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.¹¹

2.4. Als Aufwendungen gelten nach § 78 Abs. 1 lit. a StG u.a. Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben. Als werterhöhend bzw. wertvermehrend gelten Aufwendungen, die nach der Erfahrung objektiv geeignet sind, den Grundstückswert in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht dauernd zu verbessern. Davon abzugrenzen sind werterhaltende Aufwendungen. Diese bewahren ein Grundstück längerfristig im bisherigen Zustand und bilden keine Anlagekosten, sondern sind als Gewinnungskosten bei der Einkommenssteuer abzugsfähig. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation.¹²

2.5. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten bei der Einkommenssteuer gilt gemäss § 29 Abs. 1 lit. e StG, dass die notwendigen Kosten für die Verwaltung des Vermögens, dazu bei Liegenschaften die Aufwendungen für den Unterhalt, von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können. Die Kosten des Unterhalts und der Verwaltung von Grund und Boden können in ihrem tatsächlichen Umfang, jene von Gebäuden, sofern sie nicht zum Geschäftsvermögen gehören, nach der Wahl des Steuerpflichtigen für jede Veranlagungsperiode entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder in Form einer Pauschale abgezogen werden. Zur Beurteilung, ob Liegenschaftskosten als wertvermehrend oder werterhaltend zu qualifizieren sind, stellt das Steuergericht nach konstanter Praxis auf das Merkblatt zu Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege der kantonalen Steuerverwaltung ab.¹³

2.6. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen.¹⁴

3.

3.1. Vorliegend ist unbestritten, dass sowohl die veräusserte Liegenschaft als auch die Ersatzliegenschaft dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt waren resp. sind. Überdies ist auch nicht bestritten, dass die im Steuergesetz festgelegte Frist für die Reinvestition des Verkaufserlöses von in der Regel zwei Jahren eingehalten ist. Fraglich ist hingegen, in welchem Umfang der Veräusserungserlös

⁹ WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 73 N 46.

¹⁰ Vgl. zum Ganzen Urteil des Steuergerichts (StGE) vom 21. Oktober 2016, 510 16 34, E. 2d, m.w.H.

¹¹ Vgl. zum Ganzen Bundesgerichtsentscheid (BGE) 130 II 202, E. 5.3.

¹² Vgl. zum Ganzen ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 10 N 149 ff.

¹³ Vgl. StGE vom 12. April 2013, 510 12 91.

¹⁴ Vgl. BGE 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., Zürich 2023, S. 575; vgl. auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2018, § 19 Rz. 8ff.

in die Ersatzliegenschaft reinvestiert wurde. Sofern die für das Ersatzobjekt eingesetzten Mittel die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft nicht übersteigen, ist kein Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer möglich.¹⁵

3.2. Die Steuerverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, beim Ersatzobjekt seien lediglich der Kaufpreis von Fr. 760'000.– sowie Mehrkosten von Fr. 41'350.69 zu berücksichtigen. Die Gestehungskosten des Veräusserungsobjekts würden sich auf Fr. 904'031.70 belaufen. Demnach sei ein Steueraufschub nicht möglich, da die Gestehungskosten des Veräusserungsobjekts höher seien als der Erwerbspreis des Ersatzobjekts. Von der gesetzlichen Gesamtkonzeption würden reine Unterhaltskosten bei den direkten Steuern Eingang finden und seien dort abzugsfähig. Gemäss § 78 Abs. 1 lit. a StG könnten als Gestehungskosten nur wertvermehrnde Aufwendungen berücksichtigt werden. Zwar beziehe sich § 78 StG auf die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft. Jedoch müsse der Ausschluss der werterhaltenden Aufwendungen als allgemeiner Grundsatz der Immobiliensteuern verstanden werden.

3.3. Die Rekurrenten machen hingegen geltend, es seien auch die am Ersatzobjekt vorgenommenen werterhaltenden Aufwendungen zu berücksichtigen. Für die Differenzierung zwischen werterhaltenden und wertvermehrden Aufwendungen beim Ersatzobjekt bestehe keine gesetzliche Grundlage. Aus der gesetzlichen Grundlage von § 73 Abs. 1 lit. k StG gehe klar hervor, dass sich die Erlösverwendung ganz allgemein auf den Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz beziehen solle. Es bestehe kein Grund, die besagte Bestimmung auszulegen. Schliesslich würde sich § 78 StG auf die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft beziehen. Demnach könne nicht argumentiert werden, dass die Gestehungskosten bei der erworbenen Ersatzliegenschaft keine Berücksichtigung finden könnten.

3.4. Zunächst ist festzuhalten, dass die Rekurrenten selbst eine Aufstellung der Kosten eingereicht und diese in wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 41'350.96 und werterhaltende Aufwendungen von Fr. 313'242.86 eingeteilt haben. Soweit sie sich nicht auf dieser Aufstellung behaften lassen wollen, bleiben sie den Nachweis schuldig, dass die getätigten Aufwendungen wertvermehrden Charakter haben sollen. Im Übrigen bestreiten die Rekurrenten nicht, dass die Kosten in der Höhe von Fr. 313'242.86 werterhaltenden Charakter haben.

3.5. Im Bereich der Grundstückgewinnsteuer geht es um die Abschöpfung des unverdienten Wertzuwachses. Folglich ist der Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt (§ 75 Abs. 1 StG). Die wertvermehrden Aufwendungen finden somit bei der Grundstückgewinnsteuer Berücksichtigung, wohingegen die werterhaltenden Aufwendungen im Rahmen der Einkommenssteuer bzw. Ertragssteuer abzugsfähig sind. Eine doppelte Berücksichtigung fällt ausser Betracht (§ 78 Abs. 2 StG). Vor diesem Hintergrund erscheint es nachvollziehbar und schlüssig, das Ersatzobjekt zu den gleichen Prinzipien zu bewerten wie das veräusserte Objekt. Somit vermag der Verweis der Steuerverwaltung auf § 78 StG durchaus zu überzeugen, selbst wenn sich dieser auf die Gestehungskosten der veräusserten Liegenschaft bezieht. Im Übrigen ist auch darauf hinzuweisen, dass im Bereich der Grundstückgewinnsteuer bei Vorliegen einer Ersatzbeschaffung die Besteuerung lediglich aufgeschoben wird – und nicht wie bei der Handänderungssteuer gänzlich auf die Besteuerung verzichtet wird. Dies spricht ebenfalls dafür, die Differenzierung zwischen werterhaltend und wertvermehrnd auch in Bezug auf das Ersatzobjekt anzuwenden.

3.6. Des Weiteren ist hinsichtlich des Wortlauts des Gesetzestextes des StG zu erwähnen, dass dieser nicht unbedingt die Ansicht der Rekurrenten stützt. So statuiert § 73 Abs. 1 lit. k StG, dass die Grundstückgewinnsteuer bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft aufgeschoben wird, sofern der Erlös in der Regel innert zwei Jahren zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Das Gesetz spricht demgemäss vom «Erwerb». Sofern auf den Erwerbszeitpunkt abgestellt würde, wäre nur relevant, was in diesem Zeitpunkt vorhanden war. Nachträgliche Investitionen liegen dann grundsätzlich noch nicht vor, weshalb diese nicht zu berücksichtigen wären. Allerdings wird die Anrechnung von wertvermehrden Aufwendungen

¹⁵ Vgl. E. 2.2 hiavor.

akzeptiert. Diesbezüglich gilt es auf Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) zu verweisen, welches explizit statuiert, dass die Steuer aufgeschoben wird, sofern der Erlös zum Erwerb oder zum Bau einer Ersatzliegenschaft verwendet wird. Der Bau einer Liegenschaft wird somit explizit erwähnt, wobei davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber auf eine Wertvermehrung abstellen wollte und Unterhaltsarbeiten nicht darunter zu subsumieren sind. Die harmonisierungsrechtlichen Grundlagen sprechen für eine Differenzierung zwischen werterhaltend und wertvermehrend.

3.7. Letztlich ist auf die einschlägige Lehre und Praxis zu verweisen, welche ebenfalls einer Reinvestition des Verkaufserlöses grundstückgewinnsteuerrechtlich nur insoweit Bedeutung schenkt, als der Verkaufserlös in die Anlagekosten des Ersatzobjekts reinvestiert wird, d. h. soweit eine Wertvermehrung beim Ersatzobjekt eingetreten ist.¹⁶

4. Weiter stellen sich die Rekurrenten auf den Standpunkt, es liege eine unzulässige Praxisänderung vor, da insbesondere keine ernsthaften und sachlichen Gründe hierfür vorliegen würden. Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, von einer gesetzeswidrigen Praxisänderung könne keine Rede sein; vielmehr dränge sich diese aufgrund der ratio legis geradezu auf.

4.1. Eine Praxisänderung ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zulässig, wenn ernsthafte und sachliche Gründe dafür vorliegen, die – vor allem im Hinblick auf das Gebot der Rechtssicherheit – umso gewichtiger sein müssen, je länger die als nicht mehr richtig erkannte Praxis befolgt wurde. Eine Praxisänderung lässt sich nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis des Gesetzeszwecks, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelten Rechtsanschauungen entspricht.¹⁷

4.2. Die Rekurrenten führen lediglich aus, in langjähriger Praxis sei bei der Realersatzbeschaffung nicht unterschieden worden zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen. Belege für diese angeblich langjährige Praxis legen sie indes keine ins Recht. Es werden keine Vergleichsfälle der Steuerverwaltung oder des Steuergerichts genannt, welche die Behauptung der Rekurrenten belegen würden. Der Vertreter der Rekurrenten stützt sich im Wesentlichen auf seine Erfahrungen. Im Übrigen wäre selbst bei Vorliegen einer Praxisänderung diese nicht ohne Weiteres unzulässig, sondern unter gewissen Voraussetzungen rechtmässig.¹⁸ Ob diese Voraussetzungen vorliegend gegeben sind, kann offenbleiben, da ohnehin von keiner Praxisänderung auszugehen ist.

5. Nach dem Obenstehenden sind die am Ersatzobjekt vorgenommenen werterhaltenden Aufwendungen im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer nicht zu berücksichtigen und der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss haben die Rekurrenten gestützt auf § 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) die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'500.– zu bezahlen. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO e contrario).

Demgemäss wird erkannt:

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

¹⁶ ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 7 N 122 f.; HUNZIKER/SEILER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 12 N 140; VANDER HAEGEN, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 105 N 24 und 30; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 216 N 270; LANGENEGGER, in: Leuch/Kästli/Langenegger (Hrsg.), Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2 Artikel 126 bis 293, Bern 2011, Art. 134 N 9.

¹⁷ Vgl. statt vieler BGE 137 V 133 E. 6; 127 I 49 E. 3c.

¹⁸ Vgl. E. 4.1 hiervor.

Steuererlass

Kein Erlass bei bereits vollständiger Bezahlung der Erbschaftssteuer

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 15. September 2023

Voraussetzung für den Steuererlass ist eine Notlage der steuerpflichtigen Person, welche ihr die Bezahlung der Steuern unzumutbar oder gar unmöglich macht. Im vorliegenden Fall konnte die Erbschaftssteuer ohne jegliche Einschränkungen und vorbehaltlos aus der empfangenen Erbschaft bezahlt werden. Die Bezahlung der geschuldeten Erbschaftssteuer war deshalb weder unmöglich noch unzumutbar. Es mangelt daher an der Grundvoraussetzung für einen Steuererlass, weshalb die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Erlassgesuch eingetreten ist.

In Erwägung,

- dass der Pflichtige mit Veranlagungsverfügung Nr. ES 2022/100-0001,.1 Erbschaftsteuer vom 7. September 2022 veranlagt und seine anteilige Erbschaftssteuer mit Fr. 39'288.– festgesetzt wurde,
- dass die Sozialhilfebehörde G. als Vertreterin des Pflichtigen mit Eingabe vom 3. Oktober 2022 ein Gesuch um Steuererlass bezüglich der Erbschaftsteuer an die kantonale Steuerverwaltung, Erlasswesen, stellte; zur Begründung im Wesentlichen ausführte, dass der Pflichtige seit Mai 2014 von der Sozialhilfe unterstützt werde und ein Erlass der Erbschaftssteuer es ihm ermöglichen würde, nicht nur seine Schulden gegenüber der Sozialhilfebehörde G. zu tilgen, sondern auch sich für längere Zeit von der Sozialhilfebehörde zu lösen und eigenständig zu leben,
- dass die kantonale Taxations- und Erlasskommission mit Entscheid vom 9. November 2022 auf das Gesuch nicht eintrat, wobei sie zur Begründung im Wesentlichen ausführte, dass die vom Erlassgesuch betroffene Erbschaftssteuer am 12. September 2022 vollständig bezahlt worden sei und Gegenstand von Erlassgesuchen hingegen nur noch nicht beglichene Forderungen sein könnten,
- dass die Vertreterin mit Schreiben vom 25. November 2022 Rekurs mit dem sinngemässen Begehren erhebt, es sei die mittels Veranlagungsverfügung Nr. ES 2022/100-0001.1 verfügte Erbschaftsteuer in Höhe von Fr. 39'288.– zu erlassen, wobei sie zur Begründung ihre im Erlassgesuch gemachten Ausführungen wiederholt und zusätzlich festhält, dass der Rekurrent der Sozialhilfebehörde G. als pflichtbewusste Person bekannt sei und er deshalb nach Erhalt der Veranlagungsverfügung den Steuerbetrag ohne Kenntnis von Art. 5 Abs. 2 der Verordnung vom 12. Juni 2015 des EFD über die Behandlung von Gesuchen um Erlass der direkten Bundessteuer (Steuererlassverordnung, StEVo; SR 642.121) beglichen habe,
- dass die kantonale Taxations- und Erlasskommission mit Vernehmlassung vom 9. Januar 2023 die Abweisung des Rekurses beantragt und zur Begründung im Wesentlichen ausführt, dass gemäss den vorhandenen Tatsachen und Unterlagen die erhobene Erbschaftsteuer am 12. September 2022 anstandslos bezahlt worden sei, weshalb es daher an einer eigentlichen Beschwer fehle und damit an einer Grundvoraussetzung für einen Steuererlass, weshalb die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Erlassgesuch eingetreten sei,
- dass nach Art. 6 StEVo i.V.m. § 4 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (VV DBG; SGS 336.21) i.V.m. § 139b Abs. 2 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331), die kantonale Taxations- und Erlasskommission über Erlassgesuche entscheidet und das Steuergericht zur Beurteilung von Rekursen gegen Entscheide der Taxations- und Erlasskommission zuständig ist; im Übrigen die Bestimmungen gemäss den §§ 124 - 132 StG gelten,

- dass gemäss § 129 Abs. 3 StG Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden,
- dass mangels konkretisierender Bestimmungen im kantonalen Recht die Prüfung und Beurteilung von Steuererlassgesuchen für die Staats- und Gemeindesteuer in Anlehnung an die detaillierten Bestimmungen des Art. 167 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie Steuererlassverordnung zu erfolgen hat,
- dass Art. 5 Abs. 2 StEVo als Voraussetzung für das Eintreten auf ein ordentliches Rechtsmittel vorsieht, dass die vom Gesuch betroffenen Steuern, Verzugszinsen und Bussen noch nicht gezahlt sein dürfen; im vorliegenden Fall die geschuldete Steuer vom Rekurrenten (vorbehaltlos) bezahlt wurde und damit die Steuerforderung durch Erfüllung untergegangen ist und ein Erlass derselben naturgemäss nicht mehr möglich ist,
- dass damit die formellen Eintretensvoraussetzungen für einen Erlass der Erbschaftssteuer in Höhe von Fr. 39'288.– offensichtlich nicht erfüllt waren und die kantonale Taxations- und Erlasskommission zu Recht nicht auf das Erlassgesuch eingetreten ist,
- dass die materiellen Voraussetzungen für die Gewährung eines Steuererlasses, das Vorliegen einer Notlage bzw. einer grossen Härte im Sinne von und § 139b Abs. 1 StG resp. Art. 167 Abs. 1 DBG bei natürlichen Personen verlangen;¹⁹ eine solche Notlage dann vorliegt, wenn der ganze geschuldete Betrag in einem Missverhältnis zur finanziellen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person steht,²⁰ sodass die steuerpflichtige Person nicht in der Lage ist, mit dem zur Verfügung stehenden Einkommen ihren Lebensunterhalt zu bestreiten, wobei im vorliegenden Fall eine prima facie Prüfung zeigt, dass die Erbschaftssteuer ohne jegliche Einschränkungen und vorbehaltlos aus der empfangenen Erbschaft bezahlt werden konnte, weshalb deren Bezahlung deshalb weder unmöglich noch unzumutbar ist, und der Rekurs damit wohl auch materiell hätte abgewiesen werden müssen,
- dass sich der Rekurs somit als unbegründet erweist und dementsprechend abzuweisen ist,
- dass der Rekurrent entsprechend dem Ausgang des Verfahrens gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 VPO Verfahrenskosten von Fr. 2'000.– zu bezahlen hat und gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten ist,

wird erkannt:

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

¹⁹Art. 167 Abs. 1 DBG und § 139b Abs. 1 StG.

²⁰Art. 2 Abs. 1 StEVo.