

Grundstückgewinnsteuer

Berücksichtigung von unbebauten Restflächen

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

Bei der Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren zur ersatzweisen Bemessung der Gestehungskosten wird bei überbauten Landparzellen ein Einschlag von 30 Prozent vorgenommen. Wenn zwar eine Bebauung vorhanden ist, die Grösse der verkauften Parzelle jedoch separat abtrennbare und vernünftig überbaubare Restflächen zulässt, so kann bei diesen Restflächen der Bodenwert ohne Einschlag berechnet werden.

Sachverhalt:

A. Der Pflichtige und dessen V. verkauften 201X die in ihrem gemeinsamen Eigentum stehende Parzelle Nr. 001 Grundbuch (GB) G. für 3'600'000 Franken. Das Grundstück war bis zum Zeitpunkt des Verkaufs im Jahr 201X mit zwei Gebäuden bebaut und wies eine Fläche von 2'834 m² auf. Mit Veranlagungsverfügung Nr. 01/0001 vom 29. Januar 2019 wurde der steuerbare Grundstücksgewinn auf 339'885 Franken und der Steuerbetrag auf 84'971 Franken festgesetzt, wobei der hälftige Anteil des Pflichtigen 42'485 Franken beträgt.

B. Der Pflichtige erhob mit Schreiben vom 24. Februar 2019 gemeinsam mit seinem V. Einsprache und begehrte sinngemäss, (1) bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer sei ein Teil des Grundstückes als unbebautes Bauland zu berücksichtigen und damit zum vollen Verkehrswert zu bewerten, (2) die Uferschutzzone sei zum gleichen Verkehrswert wie das Bauland zu bewerten. Gemäss Gutachten der I. weise das Grundstück eine überbaubare Baulandreserve von 1'103 m² auf. Die Uferschutzzone habe vor 20 Jahren noch gar nicht existiert und sei damals als Bauland eingestuft worden. Auch heute sei die Uferschutzzone gleich wie das Bauland zu bewerten, weil diese gemäss Zonenreglement Siedlung der Gemeinde G. in die Bebauungsberechnung der restlichen Parzelle einbezogen werden könne.

Mit Einspracheentscheid vom 21. November 2019 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Möglichkeit der separaten Berechnung eines unbebauten Teils eines Grundstückes sei nur bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen der bestehenden Baute und der verbleibenden Nutzungsziffer bzw. noch bebaubarem Areal anzunehmen. Es könne sich dabei nur um Parzellen handeln, bei welchen aufgrund der Lage und Bebauungsziffer eine Fläche abgetrennt und darauf anschliessend ein Bauprojekt realisiert werden kann, welches erheblich grösser ist als die bestehenden Bauten, und zwar ohne diese Gebäude verändern zu müssen. Bei Grundstücken mit älteren Gebäuden sei die Bebauungsziffer oft nicht gänzlich ausgenutzt worden. Solche Parzellen gälten in der Regel als überbaut im Sinne von § 4 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 16. Juni 1981 (ESchStV, SGS 334.11).

Im vorliegenden Fall sei die noch bebaubare Fläche kleiner als jene der bestehenden Gebäude, womit kein Missverhältnis vorliege. Folglich sei die Parzelle Nr. 001 GB G. als vollständig überbautes Grundstück anzusehen, zumal es sich bei den bestehenden Bauten auch um ältere Gebäude handle.

Die separate Berechnung der Uferschutzzone gemäss Veranlagungsverfügung gelange vorliegend nicht zur Anwendung, vielmehr werde die gesamte Fläche der Parzelle zum Verkehrswert vor 20 Jahren berechnet und mit einem Einschlag von 30 Prozent für überbautes Land versehen.

C. Mit Schreiben vom 23. Dezember 2019 erhebt der Vertreter des Pflichtigen Rekurs und beantragt, (1) es sei der Einspracheentscheid vom 21. November 2019 aufzuheben, (2) es sei die Veranlagungsverfügung Nr. 01/0001 vom 29. Januar 2019 so zu korrigieren, dass der gesamte steuerbare Grundstücksgewinn auf 160'852 Franken und der vom Einsprecher zu tragende hälftige Anteil der Grundstückgewinnsteuer auf 20'106.50 Franken festgesetzt wird, (3) alles unter o/e-Kostenfolge zu-

lasten der Rekursgegnerin, (4) es sei das vorliegende Verfahren mit dem gleichentags am Steuergericht anhängig gemachten Rekursverfahren von X., betreffend denselben Grundstückverkauf zu vereinen. Zur Begründung führt er u.a. aus, die Rekursgegnerin habe § 4 Abs. 2 ESchStV willkürlich ausgelegt, indem sie behauptete, es handle sich dabei um eine Spezialbestimmung, deren Anwendungsbereich auf offensichtliche Missverhältnisse beschränkt sei. Aus dem Wortlaut von § 4 Abs. 2 ESchStV ergebe sich auch nicht, dass Grundstücke, auf welchen ältere, die Bebauungsziffer nicht vollständig ausnützende Gebäude stehen, generell vom Anwendungsbereich von § 4 Abs. 2 ESchStV ausgenommen seien. Vielmehr finde § 4 Abs. 2 ESchStV stets Anwendung, wenn neben dem Umschwung der Liegenschaft weiteres überbaubares Land vorliege, welches bei Bedarf abgetrennt werden könnte. Sowohl im Zeitpunkt des Verkaufes als auch in dem für die Bewertung relevanten Zeitpunkt vor 20 Jahren hätten Baulandreserven im Umfang von 1'103.20 m² bestanden. Aus dem Plan der I. sei ersichtlich, dass die Fläche von 1'103.20 m² westlich der Liegenschaft Nr. 0 bzw. östlich der Liegenschaft Nr. 0a auch tatsächlich abtrennbar und separat überbaubar gewesen wäre. Auf dem Grundstück hätten im Zeitpunkt des Verkaufs ohne Weiteres noch zwei dreistöckige Mehrfamilienhäuser mit Attikageschoss gebaut werden können. Folglich sei die unüberbaute, aber bebaubare Teilfläche von 1'103.20 m² zum vollen Verkehrswert zu bewerten und kein Überbauungsabzug vorzunehmen.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 5. März 2020 die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung macht sie u.a. geltend, es sei vorliegend eine rückwirkende Bewertung der baulichen Nutzungsmöglichkeiten im Jahr 199X vorzunehmen, weswegen Änderungen der Zonenvorschriften und kommunalen Nutzungspläne, welche nach dem Jahr 199X erfolgt sind, ebenso unbeachtlich seien wie allfällige Pläne und bauliche Umgestaltungen der Grundeigentümer nach dem Jahr 1998. Bei einer theoretisch möglichen Abtrennung einer überdimensionierten Parzelle (zum Zwecke der Berechnung ohne Einschlag von 30 Prozent) dürfe grundsätzlich nicht von rein rechnerischen Restnutzungsziffern ausgegangen werden, sondern von realitätsnahen, d.h. marktrelevanten Verhältnissen. Eine offensichtlich abtrennbare unbebaute Fläche sollte erfahrungsgemäss eine gewisse Grösse mit entsprechenden Grenzabständen aufweisen und vernünftig erschlossen sein, damit diese überhaupt separat abparzelliert und an Dritte zur baulichen Nutzung verkauft werden könne. Dazu sei die Parzelle Nr. 001 wegen der zentralen, nicht peripheren Bebauung ohne Abbruch der bestehenden Gebäude und Anlagen nicht geeignet. Daher rechtfertige es sich, auf der gesamten Parzellenfläche einen Einschlag von 30 Prozent wegen Bebauung vorzunehmen.

In der Replik vom 5. Juni 2020 macht der Vertreter des Rekurrenten u.a. geltend, dass auf dem ehemaligen Grundstück Nr. 001 GB G. auch in Anwendung des im Jahr 199X geltenden Zonenplans und des entsprechenden Zonenreglements eine Baulandreserve von 1'103 m² bestanden hätte, welche als überbaubares Areal i.S.v. § 4 Abs. 2 ESchStV hätte abgetrennt werden können. Dass es sich bei den Plänen der I. zur Aufteilung des Grundstückes Nr. 001 GB G. nicht bloss um eine theoretisch mögliche Abtrennung handle, zeige sich insbesondere daran, dass die neue Eigentümerin die ursprüngliche Parzelle tatsächlich in mehrere Teilparzellen aufgeteilt habe, wobei sie beinahe dieselbe Aufteilung gewählt habe wie das Ingenieurbüro. Obwohl die neue Eigentümerin für den vorderen Teil des ehemaligen Gesamtgrundstückes eine andere Aufteilung gewählt habe, zeige deren Aufteilung deutlich, dass auch im vorderen Teil zusätzliche Baulandreserven bestanden hätten. Zudem wäre gemäss der Aufteilung der I. auch im vorderen Teil des ursprünglichen Grundstückes Nr. 001 ein eigenständiges und vernünftig erschlossenes Grundstück abtrennbar gewesen wäre, welches unter Einhaltung der erforderlichen Grenzabstände und der Bebauungsziffer hätte bebaut werden können.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 7. Februar 1974 (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall 10'000 Franken 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. Strittig ist vorliegend, ob bei der Ermittlung des Verkehrswertes vor 20 Jahren der ehemaligen Parzelle Nr. 0 GB G. von einem vollständig überbauten Grundstück auszugehen ist oder ob sich eine überbaubare (jedoch noch unüberbaute) Grundstücksfläche abtrennen lässt.

2.1. Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstücksgewinn 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 Erwerbes (§ 77 Abs. 2 StG). Liegt der Erwerb der Parzelle mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstückes 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 Bewertungsstichtag 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 Grundstückes 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. Der Rekurrent erwarb die Parzelle Nr. 0 GB G. im Jahr 1997 und veräusserte sie mit Kaufvertrag vom 201X. Weil der Erwerb des Grundstücks mehr als 20 Jahre zurückliegt und der Rekurrent keinen höheren Erwerbspreis nachgewiesen hat, bestimmt sich dieser nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren (§ 77 Abs. 3 StG). Für die Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren sind vorliegend die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse im Jahr 199X massgebend. Sämtliche Änderungen, die nach 199X eingetreten sind (z.B. Änderung der Zonenvorschriften), sind unbeachtlich. Im Jahr 199X wies die Parzelle Nr. 0 eine Fläche von 2'834 m² auf. Zu dieser Zeit befanden sich im südöstlichen Teil des Grundstücks ein Wohn- und Ökonomiegebäude (271m²) und im nordwestlichen Teil ein Wohnhaus (236m²). Folglich gilt das Grundstück gemäss § 4 Abs. 1 ESchStV als überbaut.

Um zu beurteilen, ob sich von einem Grundstück gemäss § 4 Abs. 2 ESchStV eine überbaubare Fläche abtrennen lässt, ist zunächst zu prüfen, ob bei einer bebauten Parzelle unter Berücksichtigung der Bebauungsziffer und/oder Ausnützungsziffer überhaupt noch eine bebaubare Landreserve besteht. Gemäss den im Jahr 199X geltenden Zonenvorschriften der Gemeinde G. (Ergänzungsbestimmungen Aussenquartiere, Fassung gemäss RRB 1985 vom 9. August 1994) liegt die Parzelle in der Wohnzone WG3 mit einer Bebauungsziffer von 25 Prozent. Die vom Rekurrenten eingereichte Nutzungsberechnung, wonach eine Landreserve von 1'103.2 m² resultiert, ist, auch wenn diese auf dem vorliegend unbeachtlichen Zonenreglement aus dem Jahr 2007 beruht, im Ergebnis nicht zu beanstanden, da die Bebauungsziffer in der Wohnzone WG3 im Jahr 199X wie auch heute unverändert bei 25 Prozent liegt.

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, welche Fläche sich im massgebenden Beurteilungszeitpunkt theoretisch von der Parzelle abparzellieren lässt und ob darauf vernünftigerweise eine Baute errichtet werden kann. Dies bedeutet, dass sich eine sinnvolle und baulich nutzbare Fläche vom Grundstück abtrennen lassen muss. Etwaige Pläne eines Verkäufers spielen bei dieser Beurteilung keine Rolle. In casu befand sich im Jahr 199X im Nordosten des Grundstücks eine unbebaute Grünfläche von ca. 600 m². Diese beinahe quadratische Fläche ist gross genug, um darauf eine bewilligungsfähige Baute zu errichten, ohne dass dazu bestehende Gebäude oder Anlagen abgebrochen werden müssen. Folglich ist diese Fläche in rückwirkender Betrachtungsweise vernünftigerweise vom Grundstück abparzellierbar. Im Südwesten der Parzelle gab es im massgebenden Beurteilungsjahr eine unbebaute

trapezförmige Fläche von ca. 510 m², auf welcher sich die Zufahrt zum Grundstück, mehrere Parkplätze und eine grüne Wiese befanden. Die Fläche ist zwar etwas kleiner als jene im Nordosten, bietet jedoch ausreichend Platz, um darauf eine kleinere eigenständige Baute zu errichten, sodass die Erschliessung des nördlichen Teils des Grundstücks weiterhin gewährleistet ist. Folglich lässt sich auch diese Fläche gemäss § 4 Abs. 2 ESchStV theoretisch abparzellieren.

Wird die bebaubare Fläche im Nordosten mit derjenigen im Südwesten zusammengerechnet, resultiert ziemlich genau die vom Rekurrenten berechnete Baulandreserve von 1'103m². Folglich sind – entsprechend dem Antrag des Rekurrenten – 1'103 m² des Grundstückes zum vollen Verkehrswert vor 20 Jahren zu bewerten.

2.3. Die Steuerverwaltung hat den Landwert der Parzelle Nr. 0 im Jahr 199X mit XXX Franken/m² festgelegt. Dieser wird vom Rekurrenten – ebenso wie der Wert der Gebäude Nr. 0 und 0a – nicht bestritten und ist auch nicht zu beanstanden. Nach dem Ausgeführten ist der Verkehrswert vor 20 Jahren der Parzelle Nr. 0 wie folgt zu berechnen:

Land

unüberbaut: 1'103 m² * CHF XXX.–

überbaut: 1'731 m² * CHF XXX.– * 0.7

Gebäude

Nr. 0

Nr. 0a

Land + Gebäude

Index

Unter Berücksichtigung der in der Veranlagungsverfügung enthaltenen werterhöhenden Aufwendungen und Verkaufskosten ergeben sich Gestehungskosten in Höhe von 3'439'148.05 Franken. Das Grundstück wurde für 3'600'000 Franken veräussert, demgemäss beträgt der steuerbare Grundstücksgewinn 160'852 Franken. Bei einem Steuersatz von 25 Prozent (§ 80 Abs. 2 StG) resultiert eine Grundstückgewinnsteuer von 40'213 Franken, wobei der hälftige Anteil des Rekurrenten 20'106.50 Franken beträgt.

3. Der Rekurs erweist sich nach dem Ausgeführten als begründet und ist 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. Die Gerichtskosten in Höhe von 2'000 Franken sind zufolge des vollständigen Obsiegens des Rekurrenten der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss von 2'000 Franken ist dem Rekurrenten zurückzuerstatten.

Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 1 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Anwalts eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden kann. Die Parteientschädigung ist entsprechend der eingereichten Honorarnote vom 5. Juni 2020 auf 1'822.70 Franken (inkl. Auslagen und MWST) festzusetzen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, die Fläche von 1'103 m² zum vollen Verkehrswert vor 20 Jahren anzurechnen und die auf den Rekurrenten entfallende Grundstückgewinnsteuer entsprechend auf 20'106.50 Franken festzusetzen.
2. ...
3. ...
4. ...