

Grundstückgewinnsteuer

Berechnung der nur teilweise gewährten Ersatzbeschaffung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 15. Mai 2020

Eine Ersatzbeschaffung mit Steueraufschub setzt die Reinvestition des Veräusserungserlöses in das Ersatzobjekt voraus. Wenn bei einem Erbgang bereits unentgeltlich ein Eigentumsanteil erworben wurde, so kann nur der aus dem Auskauf der Miterben entgeltlich erworbene Eigentumsanteil in die Berechnung der Reinvestition in das Ersatzobjekt einbezogen werden.

Sachverhalt:

A. Die Pflichtigen kauften mit Vertrag vom 200X die Liegenschaften Nr. 0 (Wohnhaus) und Nr. 0a (Garage) Grundbuch (GB) G. zu einem Preis von Fr. 730'000.--.

Als eine von drei gesetzlichen Erben von XY übernahm die Pflichtige gemäss Teilungsvertrag vom 201X die Liegenschaft Nr. 000 GB B. im Wert von 1'150'000 Franken zu Alleineigentum und entrichtete im Gegenzug Ausgleichszahlungen an die Miterben. Der Antritt erfolgte rückwirkend auf den 1. Januar 201X.

Mit Vertrag vom 201X verkauften die Pflichtigen die Liegenschaften Nr. 0 und Nr. 0a GB G. für 1'200'000 Franken.

Mit Veranlagungsverfügung Nr. 01/0001 vom 20. Mai 2019 wurde die Grundstückgewinnsteuer auf 105'080 Franken festgesetzt. Am 17. Juni 2019 erliess die Steuerverwaltung eine neue Verfügung, welche jene vom 20. Mai 2019 ersetzte und eine Grundstückgewinnsteuer von 75'066 Franken vorsah. Am 18. Juni 2019 erliess die Steuerverwaltung wiederum eine rektifizierte Verfügung, in welcher sie die Pflichtigen mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von 243'341 Franken und einem Steuersatz von 25 Prozent zur Zahlung einer Grundstückgewinnsteuer von 60'835 Franken verpflichtete. Den Erwerbspreis des Ersatzobjektes Nr. 000 GB B. bewertete die Steuerverwaltung mit 766'666.45 Franken (2/3 von 1'150'000 Franken) 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 1'150'000 Franken zu berücksichtigen. Zur Begründung führte er u.a. aus, dass die Liegenschaft in B. gemäss Erbteilungsvertrag zum Anrechnungswert von 1'150'000 Franken 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. 0 GB G. gemäss Kaufvertrag vom 200X für 730'000 Franken erworben hätten und folglich dieser Kaufpreis als Erwerbspreis einzusetzen sei. Der Betrag von 1'150'000 Franken gemäss Erbteilungsvertrag vom 201X 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 1'150'000 Franken zu berücksichtigen. Zur Begründung macht er im Wesentlichen erneut geltend, die Liegenschaft sei gemäss Erbteilungsvertrag zum Anrechnungswert von 1'150'000 Franken aus Erbgang übernommen worden und stehe im Alleineigentum der Pflichtigen. In der angefochtenen Veranlagungsverfügung seien lediglich 2/3 des Ersatzobjektes im Wert von 1'150'000 Franken berücksichtigt worden, weshalb der aufzuschiebende Grundstücksgewinn 552'230.50 Franken, statt wie veranlagt 168'897.15 Franken 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. 0 und Nr. 0a

GB G. am 201X zum Preis von 1'200'000 Franken ein Rohgewinn aus Grundstückveräusserung von 412'238 Franken resultiert habe (Gestehungskosten 787'761.55 Franken). 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 (507'584 Franken + 233'333 Franken = 740'918 Franken). Eine bloss teilweise Verwendung des Gewinns 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 (787'761.55 Franken) und Erwerbspreis resp. Baukosten (956'658.77 Franken) resultierender Betrag (168'897.15 Franken) 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 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. Vorliegend strittig ist die Höhe des Erwerbspreises des Ersatzobjektes Nr. 000 GB B. zur Berechnung der angefallenen Grundstückgewinnsteuer aus dem Verkauf der Parzellen Nr. 0 und Nr. 0a GB G.

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 Steueraufschubtatbestands ist die Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums (Wenk, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 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. 000 GB B. mit Grundbucheintrag vom 201X durch Erbgang bzw. Erbteilung erworben und rückwirkend per 1. Januar 201X angetreten. Mit Vertrag vom 201X verkauften sie die Liegenschaften Nr. 0 und Nr. 0a GB G. Es ist unbestritten, dass die Pflichtigen das Wohnhaus in G. 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. 0 und Nr. 0a GB G. in der Veranlagungsverfügung vom 18. Juni 2019 mit 787'761.55 Franken 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 201X u.a. die Liegenschaft Nr. 000 GB B. zu Gesamteigentum erwarben. Folglich stand der Rekur-

rentin 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 201X wiesen die Erben die fragliche Liegenschaft der Rekurrentin zu Alleineigentum zu, woraufhin diese das Grundstück mit Grundbucheintrag vom 201X vollständig erwarb. Eine Sache – oder auch ein Anteil daran – kann nicht zweimal erworben werden. Die Rekurrentin erhielt mittels Universalsukzession im Jahr 201X (unentgeltlich) 1/3 Eigentum an der Liegenschaft Nr. 000 GB B. und erwarb mittels Erbteilung (entgeltlich) im Jahr 201X die restlichen 2/3 des Grundstücks. Der Wert des Grundstücks beläuft sich gemäss Teilungsvertrag auf 1'150'000 Franken. Da die Rekurrentin bereits seit 201X zu 1/3 Eigentümerin der Liegenschaft war, hat sie im Rahmen der Ersatzbeschaffung im Jahr 201X lediglich die restlichen 2/3 erworben. Was unentgeltlich erworben wurde, kann zudem nicht als Ersatzbeschaffung qualifizieren. Folglich ist der Erwerbspreis des Ersatzobjekts mit 766'666.65 Franken zu berücksichtigen (2/3 von 1'150'000 Franken). Zuzüglich Mehrkosten von 189'992.05 Franken belaufen sich die Kosten des Ersatzobjekts insgesamt auf 956'658.70 Franken.

In casu übersteigen die für das Ersatzobjekt aufgewendeten Mittel von 956'658.70 Franken die Gestehungskosten der Liegenschaften Nr. 0 und Nr. 0a GB G. von 787'761.55 Franken um 168'897.15 Franken, was einen teilweisen Aufschub des Grundstückgewinns in besagtem Umfang zur Folge hat.

2.3 Die Rekurrenten haben die Liegenschaften Nr. 0 und Nr. 0a GB G. für 1'200'000 Franken veräussert. Abzüglich Gestehungskosten von 787'761.55 Franken und dem aufzuschiebendem Grundstückgewinn von 168'897.15 Franken resultiert ein steuerbarer Grundstückgewinn von 243'341 Franken. Bei einem Steuersatz von 25 Prozent (§ 80 Abs. 1 lit. c StG) ergibt sich eine Grundstückgewinnsteuer von 60'835.30 Franken. 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 2'500 Franken 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 wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...