

# **BL\_GERICHTE 510 2019 141 vom 4. Dezember 2020**

BL Gerichte, 2020-12-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_510\\_2019\\_141](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_2019_141)

FR: BL\_GERICHTE 510 2019 141 du 4 décembre 2020

IT: BL\_GERICHTE 510 2019 141 del 4 dicembre 2020

## **Regeste**

Grundstückgewinnsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 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. 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.

### **E. 2**

und einem Bodenpreis von Fr. 484.-- pro Quadratmeter Fr. 287'980.--. Daraus resultiere ein Erwerbspreis der X. strasse 20 in Höhe von Fr. 1'389'026.--. Bei der Festlegung des Erwerbspreises der X. strasse 22 sei zu berücksichtigen, dass zwei der vier Wohnungen im Jahr 2013 an den Rekurrenten verkauft worden seien. Der Anteil der vom Rekurrenten gekauften Wohnungen betrage 469/1000 womit der Restbesitz 531/1000 betrage. Damit liege der Erwerbspreis der X. strasse 22 bei Fr. 152'917.-- ( $531 / 1000 \times \text{Fr. } 287'980.--$ ). Diese Berechnung der Steuerverwaltung ist nachvollziehbar. Was die Vertreter der Rekurrenten dagegen einwenden, vermag zu keiner anderen Beurteilung führen: Sie beantragen, dass ein Erwerbspreis für die beiden Parzellen (X. strasse 20 und 22) in Höhe von Fr. 1'677'005.80 zu berücksichtigen sei. Sie beziehen sich demgemäss ebenfalls auf den Schlussbestand des Kontos 1600 (Wohn- / Geschäftshaus, D. ). Allerdings ist zu berücksichtigen, dass bei diesem Betrag die vom Rekurrenten gekauften zwei Wohnungen mit inbegriffen sind. Diese befanden sich jedoch im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Handänderung nicht mehr im Eigentum der C. AG, weshalb die Steuerverwaltung zu Recht die obenstehende Berechnung vorgenommen hat.

### **E. 2.1**

Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Grundstückgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Der Veräusserung gleichgestellt sind Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken (§ 72 Abs. 2 lit. a StG). Unter einer solchen wirtschaftlichen Handänderungen ist insbesondere die Übertragung von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften zu verstehen ( Zwahlen / Nyffenegger , in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die

Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 12 StHG N 34).

### **E. 2.2**

Vorab ist festzuhalten, dass vorliegend unbestritten ist, dass durch den Verkauf sämtlicher Aktien der C. AG eine wirtschaftliche Handänderung i.S.v. § 72 Abs. 2 lit. a StG vorliegt. Zudem sind sich die Parteien in der Höhe des Verkaufserlöses von Fr. 5'815'329.-- und den Gestehungskosten für die Wohnungen am Y. weg 5 und 7 von Fr. 1'622'010.-- einig. Ebenso unbestritten sind die Verkaufskosten. Streitig ist einzig, ob die Gestehungskosten der Liegenschaften an der X. strasse 20 und 22 zu Recht auf insgesamt Fr. 2'959'860.-- festgelegt wurden. Fraglich ist insbesondere, mit welchem Wert die beim Verkauf der Aktien der C. AG in der Gesellschaft verbliebenen zwei Stockwerkeigentumswohnungen an der X. strasse 22 zu berücksichtigen sind.

### **E. 2.3**

Zunächst ist auf den Erwerbspreis der Liegenschaften an der X. strasse 20 und 22 einzugehen. Die Steuerverwaltung geht im Revisionsbericht Nr. xzz vom 17. Januar 2017 bei der Berechnung des Erwerbspreises der X. strasse 20 vom Schlussbestand des Kontos 1600 (Wohn- / Geschäftshaus, D. ) von Fr. 1'677'006.-- aus. Davon sei jedoch der Landpreis der Parzelle Nr. xz (X. strasse 22) abzuziehen. Dieser betrage bei Berücksichtigung einer Fläche von 595 m

### **E. 2.4**

Des Weiteren ist die Höhe der wertvermehrenden Aufwendungen zu beurteilen. Die Steuerverwaltung stellt im Revisionsbericht Nr. xzz vom 17. Januar 2017 fest, dass auf das Konto 1602 (Sanierung / Umbau D. ) Baukosten der X. strasse 20 und 22 von insgesamt Fr. 2'495'219.-- verbucht worden seien. Dieses Vorgehen sei nicht korrekt. Für die X. strasse 20 hätte ein separates Konto eröffnet werden müssen. Aufgrund der Bauabrechnung weist die Steuerverwaltung Fr. 198'198.-- an werterhöhenden Aufwendungen der X. strasse 20 zu. Der Rest falle auf die X. strasse 22, wobei wiederum lediglich der noch in der C. AG verbliebene Anteil (531/1000) berücksichtigt werden könne. Demnach resultierten werterhöhende Aufwendungen von Fr. 1'219'718.-- für die X. strasse 22 (531 / 1000 x Fr. 2'297'021.--), was insgesamt für die X. strasse 20 und 22 zusammen einen Betrag von Fr. 1'417'916.-- ergebe. Diese Berechnung ist schlüssig und nicht zu beanstanden. Die Vertreter der Rekurrenten beantragen die Berücksichtigung von werterhöhenden Aufwendungen in Höhe von Fr. 1'695'219.-- für die X. strasse 20 und 22. Dabei beziehen sie sich auf die insgesamt verbuchten Beträge auf den Konten 1600.00 (Umbau Schulstr. 20) sowie 1602 (Sanierung / Umbau D. ). Dabei ist jedoch zu beachten, dass per 11. Oktober 2013 auf dem Konto 1602 ein Betrag in der Höhe von Fr. 800'000.-- als Minusposten verbucht worden ist. Die Buchungen lauten «lic. iur. G. , Kauf Wohnung A.B. » und «Gebühren Verkauf Wohnung». Auf diese Weise wurde demzufolge der Verkauf der beiden Wohnungen an den Rekurrenten verbucht.

### **E. 2.5**

Anlässlich der heutigen Verhandlung stellen sich die Vertreter der Rekurrenten auf den Standpunkt, die Steuerverwaltung habe bei der ersten Transaktion – beim Verkauf der zwei Wohnungen an den Rekurrenten – für die an den Rekurrenten verkauften Wohnungen lediglich Fr. 800'000.-- an Gestehungskosten anerkannt. Was beim Verkauf der Wohnungen an den Rekurrenten nicht als Gestehungskosten zum Abzug zugelassen worden sei, müsse

bei der vorliegenden wirtschaftlichen Handänderung zum Abzug zugelassen werden. Diesem Vorbringen ist jedoch entgegenzuhalten, dass die zwei Wohnungen zwar für Fr. 800'000.-- an den Rekurrenten verkauft worden sind. Allerdings wurde von der Steuerverwaltung festgestellt, dass dieser Verkauf unterpreislich erfolgt ist; der Verkehrswert dieser beiden Wohnungen wurde auf Fr. 1'131'227.-- festgelegt (vgl. Revisionsbericht Nr. yyy vom 17. Januar 2017). Daraus resultierte eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von Fr. 331'227.--. Die Vertreter der Rekurrenten monieren, dieser Gewinn in Höhe von Fr. 331'227.-- sei bereits mit der Ertragssteuer besteuert worden. Es könne nun nicht zwei Mal auf dem gleichen Substrat eine Steuer erhoben werden. Dagegen ist allerdings einzuwenden, dass die beiden Verfahren voneinander abzugrenzen sind. Beim Verkauf der beiden Wohnungen an den Rekurrenten ging es im Wesentlichen darum, dass diese unterpreislich veräussert wurden. Die Steuerverwaltung stellte fest, dass die beiden Wohnungen zusammen einen Verkehrswert von Fr. 1'131'227.-- haben. Da der vom Rekurrenten zu bezahlende Kaufpreis lediglich Fr. 800'000.-- betrug, wurde die Differenz, Fr. 331'227.--, sowohl bei der C. AG beim Reingewinn als auch bei den Rekurrenten als Ertrag aus qualifizierter Beteiligung aufgerechnet. Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass aus dem Verkauf der zwei Stockwerkeigentumswohnungen an den Rekurrenten für die C. AG ein steuerrechtlicher Verlust resultierte, womit keine Grundstückgewinnsteuer zu bezahlen war (vgl. Revisionsbericht Nr. yyy vom 17. Januar 2017). Dabei ging die Steuerverwaltung von einem Veräusserungspreis von Fr. 1'131'228.-- aus (Kaufpreis von Fr. 800'000.-- plus verdeckte Gewinnausschüttung von Fr. 331'227.--). Der Erwerbspreis belief sich analog der Berechnung für den Erwerbspreis anlässlich des Verkaufs der Aktien (siehe oben E. 2.3) auf Fr. 135'063.-- ( $469 / 1000 \times \text{Fr. } 287'980.--$ ). Werden nun die von der Steuerverwaltung insgesamt berücksichtigen Erwerbspreise der X. strasse 20 und 22 zusammengerechnet resultiert exakt ein Betrag von Fr. 1'677'006.-- (Fr. 1'389'026.-- + Fr. 152'917.-- + Fr. 135'063.--), welchen die Vertreter der Rekurrenten zum Abzug begehren. Beim vorliegenden Verkauf kann der Erwerbspreis für die bereits an den Rekurrenten verkauften Liegenschaften allerdings nicht berücksichtigt werden. Wie soeben aufgezeigt, ist dieser bereits bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer anlässlich des Verkaufs an den Rekurrenten berücksichtigt worden. Bei den werterhöhenden Aufwendungen verhält es sich analog. Im Rahmen der ersten Handänderung betreffend den Verkauf der zwei Wohnungen an den Rekurrenten wurden Fr. 1'077'303.-- an Gestehungskosten anerkannt (vgl. Revisionsbericht Nr. yyy vom 17. Januar 2017). Die Steuerverwaltung ging von insgesamt Fr. 2'297'021.-- Baukosten aus, wobei sie  $469/1000$  diesen beiden Wohnungen zuwies. Anlässlich der vorliegend strittigen Handänderung geht die Steuerverwaltung sodann von werterhöhenden Aufwendungen von Fr. 198'198.-- (X. strasse 20) sowie Fr. 1'219'718.-- (X. strasse 22; verbleibende Wohnungen) aus. Im Gesamten sind somit Fr. 2'495'219.-- an Gestehungskosten berücksichtigt worden. Dies entspricht dem Betrag der insgesamt auf den Konten 1600.00 (Umbau X. strasse 20) und 1602 (Sanierung / Umbau D. ) als Baukosten verbucht wurde.

## **E. 2.6**

Nach dem Ausgeführten ist die von der Steuerverwaltung vorgenommene Berechnung der Gestehungskosten nicht zu beanstanden, womit sich der Rekurs als unbegründet erweist und abzuweisen ist.

## **E. 3.1**

Gemäss § 125 Abs. 2 StG stehen dem Steuergericht die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden. Das Steuergericht kann seine Untersuchungs- und Beweismassnahmen auf andere Punkte – also solche, die nicht umstritten sind – der Einschätzung ausdehnen, wenn nach den Akten Grund zur Annahme besteht, dass die Einschätzung unrichtig ist (§ 126 Abs. 1 und 2 StG). Das Steuergericht ist demnach nicht an die Parteibegehren gebunden (§ 126 Abs. 4 StG). Aufgrund von § 130 StG in Verbindung mit § 18 Abs. 2 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) darf eine Änderung der Veranlagung zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person bzw. eine Höherschätzung jedoch nur erfolgen, wenn der steuerpflichtigen Person die beabsichtigte Änderung zur Kenntnis gebracht und ihr Gelegenheit zur Vernehmlassung eingeräumt wurde.

### **E. 3.2**

Anlässlich der heutigen Sitzung wurde den Vertretern der Rekurrenten vom Präsidenten des Steuergerichts mitgeteilt, dass die Möglichkeit einer reformatio in peius, d.h. einer Änderung des Einspracheentscheids zu Ungunsten der Rekurrenten bestehe, dergestalt, dass beim Aktienkaufpreis die vertraglich überbundene Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuer zusätzlich zu berücksichtigen sei. Gleichzeitig wurde ihnen die Rückzugsmöglichkeit eröffnet. Die Vertreter der Rekurrenten hielten indessen an der heutigen Verhandlung ausdrücklich fest, dass die Rekurrenten von ihrem Rückzugsrecht keinen Gebrauch machen und weiterhin an ihren Anträgen festhalten würden.

### **E. 3.3**

Das Gericht stellt fest, dass die Parteien gemäss Ziffer 9 des Kaufvertrags über sämtliche Aktien der C. AG vom 7. Oktober 2014 vereinbart haben, dass sämtliche aus dem Verkauf der Aktien anfallenden Steuern und Abgaben, insbesondere Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern, vom Käufer getragen werden. Der Kaufpreis betrug gemäss Ziffer 3 dieses Kaufvertrags Fr. 2'000'000.--. Die Steuerverwaltung ging im Revisionsbericht Nr. xxx vom 17. Januar 2017 dementsprechend ebenfalls davon aus, der Aktienkaufpreis betrage Fr. 2'000'000.-- (vgl. Ziffer 1.2.1.2. und 1.3.1.1 dieses Revisionsberichts). Nach § 76 Abs. 1 StG gilt als Veräusserungserlös der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Schuldner der Grundstückgewinnsteuer ist der Veräusserer (§ 74 Abs. 1 StG). Die Handänderungssteuer beträgt für Veräusserer und Erwerber je 1,25 % des Kaufpreises (§ 84 Abs. 1 StG). Aus dem Wortlaut des Aktienkaufvertrags geht klar hervor, dass der Käufer alle anfallenden Steuern und Abgaben, insbesondere die Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern, zu tragen hat. Der Käufer übernimmt damit die Grundstückgewinnsteuer und jenen Teil der Handänderungssteuer, welcher grundsätzlich der Veräusserer zu bezahlen hat. Diese Schuldübernahme ist als Leistung des Erwerbers im Sinne des § 76 Abs. 1 StG zu qualifizieren. Die Vertreter der Rekurrenten machen an der heutigen Verhandlung geltend, die Steuern seien bereits in Abweichung der Ziffer 9 des Kaufvertrages vom Rekurrenten – also vom Veräusserer – bezahlt worden. Es seien nicht die Formalitäten des Vertrages relevant, sondern es sei auf die tatsächlichen Gegebenheiten abzustellen. Da jedoch kein Nachweis vorliegt, dass der Rekurrent die fraglichen Steuern bezahlt hat und diese auch faktisch nicht vom Erwerber getragen wurden, ist er auf dem Wortlaut der Vertragsklausel zu behaften.

### **E. 3.4**

Aufgrund des Gesagten ist die vertraglich überbundene Handänderungs- und Grundstücksgewinnsteuer im Sinne einer reformatio in peius beim Veräusserungspreis aufzurechnen. Zur konkreten Berechnung dieses Betrages ist die Sache an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

### **E. 4**

Der Vertreter der Rekurrenten macht im Rekurschreiben vom 27. Dezember 2019 geltend, die Einsprache habe sich über zwei Jahre und neun Monate hingezogen und sei am 27. November 2019 – kein Monat vor Weihnachten – mit einer nicht erstreckbaren Rekursfrist von 30 Tagen zugestellt worden. Dieses Verhalten sei unangemessen und es liege ein erheblicher Verfahrensnachteil vor, wenn die Parteien im Steuerverfahren mit solch unterschiedlichen Rechten ausgestattet seien. Falls damit eine Verletzung des Beschleunigungsgebots (Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]) geltend gemacht wird, ist festzuhalten, dass die Dauer der Ausfertigung des Einspracheentscheids zugegebenermassen erheblich kürzer hätte ausfallen dürfen. Dass die Rekurrenten aufgrund dieser langen Verfahrensdauer einen rechtlichen oder tatsächlichen Nachteil erlitten haben, wird hingegen nicht geltend gemacht. In Bezug auf den Zeitpunkt des Versandes des Einspracheentscheides ist zudem darauf hinzuweisen, dass zwar innerhalb der 30-tägigen Frist der Rekurs mit den Begehren sowie den sie begründenden Tatsachen und Beweismitteln einzureichen ist. Es war den Vertretern der Rekurrenten gemäss § 130 StG i.V.m. § 6 Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) allerdings jederzeit gestattet, neue Anträge, Behauptungen und Beweismittel vorzubringen. Zudem macht der Vertreter der Rekurrenten geltend, der Einspracheentscheid enthalte keine substantielle Begründung. Soweit damit sinngemäss eine Verletzung des rechtlichen Gehörs gerügt wird, ist dem entgegenzuhalten, dass eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des Gehörsanspruchs ausnahmsweise geheilt werden kann, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann (vgl. Urteil des Bundesgerichtes [BGer] 2C\_416/2019 vom 20. Dezember 2019, E. 4.2). Wie bereits erwähnt, hat das Steuergericht gemäss § 125 Abs. 2 StG die gleiche Kognition wie die Steuerverwaltung und kann sowohl den Sachverhalt als auch Rechtsfragen frei überprüfen (§ 126 StG). Es kann offenbleiben, ob das Verhalten der Steuerverwaltung vorliegend überhaupt zu einer Verletzung des rechtlichen Gehörs geführt hat. Sofern eine solche bejaht würde, könnte sie wohl als nicht schwerwiegende Verletzung bezeichnet werden, womit eine Heilung im vorliegenden Verfahren möglich ist. Überdies wäre selbst bei Annahme einer schwerwiegenden Verletzung des Gehörsanspruchs von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Person an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wäre (BGer 2C\_416/2019, a.a.O., E. 4.2). Da das Verfahren bereits lange gedauert hat, wäre auch aus diesem Grund von einer Rückweisung an die Vorinstanz abzusehen.

### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'500.-- zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 3 VPO), welche mit dem

bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 e contrario VPO).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.