

# **BL\_GERICHTE 510 2022 23 vom 19. August 2022**

BL Gerichte, 2022-08-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_510\\_2022\\_23](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_2022_23)

FR: BL\_GERICHTE 510 2022 23 du 19 août 2022

IT: BL\_GERICHTE 510 2022 23 del 19 agosto 2022

## **Regeste**

Grundstückgewinnsteuer

## **Erwägungen**

### **E. 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 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.

### **E. 2**

» des Statistischen Amtes), was bei 10 Handänderungen im Jahr den Quadratmeterpreis nach oben verfälsche. Beim Land des Rekurrenten handle es sich um ein Durchschnittsobjekt, mit dem sich kein Höchstpreis erzielen lasse. Vor diesem Hintergrund könne sich die Steuerverwaltung für das «durchschnittliche Land» nicht einfach auf den nahe beim Höchstpreis liegenden Durchschnittspreis berufen.

#### **E. 2.1**

Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus der 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. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 77 Abs. 1 StG). Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis gemäss § 77 Abs. 3 StG nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist. Die in § 77 Abs. 3 StG statuierte Regelung wirkt sich stets zugunsten der steuerpflichtigen Person aus. In der Regel ist der Verkehrswert vor 20 Jahren höher als der tatsächliche Erwerbspreis. Ist dies nicht der Fall, steht der steuerpflichtigen Person der Nachweis offen, den höheren tatsächlichen Erwerbspreis geltend zu machen (vgl. zum Ganzen Wenk, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 77 N 7).

#### **E. 2.2**

Mit dem Verkehrswert vor 20 Jahren ist nicht der Steuerwert, sondern der effektive Verkehrswert gemeint. Er setzt sich aus Landwert, Zustandswert des Gebäudes und Baunebenkosten zusammen (§ 1 der Verordnung vom 16. Juni 1981 zum Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer [ESchStV; SGS 334.11]). 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 des Steuergerichts 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. Zur Wahrung der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit wird zur Ermittlung des Landwerts jeweils auf die Bodenpreisstatistik des Statistischen Amtes Basel-Landschaft abgestellt. Vorliegend hat der Rekurrent das Grundstück Nr. xx GB B. im Jahr 1984 erworben und im Jahr 2020 veräussert. Zwischen Erwerb und Verkauf liegen mehr als 20 Jahre, womit der Erwerbspreis mangels Nachweis eines höheren Erwerbspreises nach dem Verkehrswert vor 20 Jahren zu ermitteln ist. Dies wird vom Rekurrenten auch nicht bestritten. Ebenfalls unbestritten ist der Landwert der Parzelle Nr. xx GB B. . Zu dessen Berechnung hat die Steuerverwaltung korrekterweise auf die Bodenpreisstatistik des Statistischen Amtes Basel-Landschaft abgestellt, welche für das Jahr 2000 in B. einen flächengewichteten Durchschnittspreis von Fr. 713.--/m

### **E. 2.3**

Eines der wichtigsten Prinzipien für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer ist das sog. Kongruenzprinzip. Dieser Grundsatz besagt, dass sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen müssen. Damit sollen vergleichbare Verhältnisse hergestellt werden. Substanzzunahmen wie -abnahmen sind bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen resp. auszugleichen. Grundgedanke des Kongruenzprinzips ist, dass mit der Grundstückgewinnsteuer nur der "unverdiente" Wertzuwachs auf einem Grundstück erfasst werden soll, nicht aber der Mehrwert, welcher durch Investitionen des Veräusserers, d.h. durch Arbeit oder Kapital geschaffen wurde (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts vom 10. März 2020, 2C\_665/2019, E. 2.3.2 ff.). Als Bezugspunkt für den Vergleich der Verhältnisse gilt der Zustand im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks. Beim Verkauf eines Grundstücks ist somit der Zustand massgebend, welcher die Grundlage für die Kaufpreisgestaltung der Vertragsparteien bei der Veräusserung und damit für den Erlös gebildet hat. Entscheidend ist dabei nicht, was aufgrund des Grundbucheintrags dinglich auf den Erwerber zu Eigentum übergeht, sondern was an liegenschaftlichen Werten verkauft und zum Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung gemacht worden ist ( Zweifel / Hunziker / Margraf / Oesterhelt , Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 10 N 6). Haben die Vertragsparteien ein überbautes Grundstück veräussert, sind auch die Gebäudekosten gewinnmindernd zu berücksichtigen. Wird eine Liegenschaft mit einem Abbruchobjekt veräussert, ist nur der Wert des unbebauten Grundstückes zu berücksichtigen (vgl. Urteil des Veraltungsgerichts Zürich [VGr ZH] vom 26. August 2009, SB.2009.00016, E. 2.3).

### **E. 2.4**

Von einem Abbruchobjekt kann gesprochen werden, wenn ein Gebäude technisch oder wirtschaftlich abbruchreif ist. Wann technische Abbruchreife erreicht ist, lässt sich nicht allgemein sagen, sondern nur aufgrund von Indizien ermitteln. Für technische Abbruchreife sprechen einmal schwere Mängel der Bausubstanz, welche die Statik eines Gebäudes beeinträchtigen oder den gesetzlichen Anforderungen an die Wohnhygiene – wie Kälte- und Hitzedämmung, Schallisolation, Abwehr von Feuchtigkeit, gesundheitsverträgliche Bausubstanzen – zuwiderlaufen. Liegen derartige Mängel vor, ist ein Gebäude häufig unbewohnt (VGr ZH vom 26. August 2009, SB.2009.00016, E. 2.4). Der Rekurrent hat die

Liegenschaft bis zum Verkaufszeitpunkt und darüber hinaus selbst bewohnt. Gemäss dem eingereichten Gutachten der D. GmbH befand sich das Gebäude im Verkaufszeitpunkt in einem sanierungsbedürftig bis intakten Zustand. Zudem liegen keine Hinweise auf schwere Mängel vor. Entsprechend ist nicht von einer technischen Abbruchreife des Gebäudes auszugehen. Wirtschaftlich abbruchreif ist ein Gebäude – ungeachtet seines Zustands – wenn der Eigentümer durch seinen Abbruch und einen nachfolgenden Neubau oder eine andere Nutzung des Bodens eine höhere Rendite erzielen kann, wenn also der absolute Landwert höher ist als der Verkehrswert des Grundstücks im Rahmen der vorhandenen Überbauung. Die Annahme, dass ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliegt, ergibt sich erst aufgrund einer Renditeberechnung. Eine natürliche Vermutung spricht dafür, dass eine Neuüberbauung nur dann erfolgt, wenn damit – unter Berücksichtigung eines Risikozuschlags – eine höhere Rendite erzielt werden kann als mit der Beibehaltung des Altbaus (vgl. zum Ganzen Richner / Frei / Kaufmann / Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 220 N 172; VGr ZH vom 26. August 2009, SB.2009.00016, E. 2.5; Naegeli / Wenger, Der Liegenschaftenschätzer, Zürich 1997, S. 73). Die Frage, ob ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliegt, ist in objektiver Weise aus Sicht des Veräusserers zu beurteilen. Massgebend ist, ob der Veräusserer einen Erlös verlangt und erhalten hat, der über den reinen Landwert hinausgeht und auch noch eine Entschädigung für das Gebäude umfasst (Richner / Frei / Kaufmann / Rohner, a.a.O., § 220 N 173). Die Absichten des Käufers sind dabei irrelevant und lassen keinen Rückschluss auf die Frage zu, ob dem Wohnhaus im Rahmen der Vertragsverhandlungen ein Wert beigemessen wurde oder nicht. Lässt sich dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nichts Anderes entnehmen, ist vermutungsweise davon auszugehen, der Kaufpreis erstreckte sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte und gebe den Verkehrswert all dieser Werte wieder. Es obliegt der Steuerverwaltung, darzulegen, dass das Gebäude nicht Bestandteil des Veräusserungserlöses bildete. Die Tatsache, dass die Steuerbehörde in der Regel keinen Zugang zu den für die Beweisführung notwendigen Dokumenten hat, rechtfertigt für sich allein noch keine Umkehr der Beweislast, ist die Beweisführung doch grundsätzlich möglich (vgl. zum Ganzen VGr ZH vom 28. August 2003, SB.2003.00017, E. 2a; VGr ZH vom 26. August 2009, SB.2009.00016, E. 2.5).

### **E. 2.5**

Die Steuerverwaltung führt anlässlich der Verhandlung aus, dass der reine Landwert (ohne Gebäude) der Parzelle Nr. xx GB B. fast gleich hoch sei wie der im Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis und das Gebäude wegen des Kongruenzprinzips nicht zu beachten sei. Die Sicht des Veräusserers spiele bei der Beurteilung, ob ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliege, keine Rolle. Ebenfalls irrelevant sei, was der Käufer nach dem Kauf mit dem Grundstück macht. Zur Eruierung, ob ein Gebäude wirtschaftlich abbruchreif ist, stelle man einzig auf Zahlen ab und setze den Landwert des Statistischen Amtes ins Verhältnis zum erzielten Verkaufspreis. Der Vertreter des Rekurrenten bringt an der Verhandlung u.a. vor, die angestellte Gegenüberstellung von effektivem Kaufpreis und durchschnittlichem Landwert vermöge nicht zu überzeugen, da die Steuerverwaltung den Preis von gleichen oder ähnlichen Objekten und nicht einfach den Durchschnittspreis hätte nehmen dürfen. Im massgebenden Jahr 2020 hätten mindestens zwei sehr teure Objekte die Hand gewechselt (vgl. «Durchschnitts- und Höchstpreise für Bau-land nach Gemeinden in Fr./m

### **E. 2.6**

Aus dem eingereichten Gutachten der D. GmbH geht hervor, dass der Zustand des Gebäudes sanierungsbedürftig-intakt ist, der Ausbaustandard veraltet ist und dass gewisse Teile zu ersetzen sind. Dies ist bei einem Gebäude mit Baujahr 1955 zu erwarten und ist nicht aussergewöhnlich. Es finden sich jedoch keine Hinweise dafür, dass es sich beim Gebäude um ein Abbruchobjekt handeln soll. Im Detail lässt sich im Gutachten ausser der Spanne der Grundstückspreise (publiziert vom Statistischen Amt BL) nichts verifizieren. Es ist nicht nachvollziehbar, wie der Bewertende die einzelnen Elemente (z. B. Gebäude-Grunddaten, Zustandsbeurteilung, Ausbaustandard, Mikro-lage) gewichtet hat und wie sich der Verkehrswert von Fr. 1'615'000.-- herleitet. Daher kann dem Gutachten kein grosses Gewicht beigemessen werden.

### **E. 2.7**

Gemäss Kaufvertrag vom 6. April 1984 hat der Rekurrent die Parzelle Nr. xx GB B. , haltend 1'087m<sup>2</sup> mit Wohnhaus Nr. 23 und Garage Nr. 23a an der C. strasse, erworben. Mit Vertrag vom 4. November 2020 hat er die Liegenschaft Nr. xx GB B. , haltend 1'082m<sup>2</sup> mit Gebäude Nr. 23 und Gebäude Nr. 23a an der C. strasse, wieder veräussert. Demnach hat der Rekurrent das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück erworben und veräussert (abgesehen von den abgetretenen 5m<sup>2</sup> ). Aus dem Kaufvertrag vom 4. November 2020 geht hervor, dass es der Verkäuferschaft gestattet ist, das Kaufobjekt bis zum 31. Dezember 2020 im Sinne einer Gebrauchsleihe unentgeltlich zu nutzen, die Verkäuferschaft der Käuferschaft für alle während der Gebrauchsleihe durch von ihr oder von ihr beauftragte Dritte verursachte oder aufgrund einer unsorgfältigen Nutzung entstandene Schäden voll haftbar ist und die Verkäuferschaft während der Gebrauchsleihe keine baulichen Veränderungen am Kaufobjekt vornehmen darf. Zudem übergibt die Verkäuferschaft der Käuferschaft per 31. Dezember 2020 sämtliche Hausakten (Schlüssel, Pläne, Versicherungspolice etc.). Dem Vertreter des Rekurrenten ist zuzustimmen, wenn er daraus folgert, dass die genannten Vertragsbestimmungen nur dann Sinn machen, wenn von einer Weiternutzung der Gebäude ausgegangen wird. Im Ergebnis erschliesst sich aus den Vertragsunterlagen, dass die Bauten im Kaufpreis enthalten sind. Der Kaufvertrag ist öffentlich beurkundet, was nach Art. 9 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) die Vermutung der Richtigkeit nach sich zieht. Es liegt an der Steuerverwaltung, den Gegenbeweis zu erbringen, dass nicht mit dem Gebäudewert gerechnet wurde und der Landwert die einzige Bemessungsgrundlage des Verkaufs war.

### **E. 2.8**

Die Steuerverwaltung stellt zur Beurteilung, ob ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliegt, eine Vergleichsrechnung an, indem sie die Anzahl Quadratmeter der Parzelle Nr. xx mit dem im Jahr 2020 durch das Statistische Amt ermittelten Durchschnittswert pro Quadratmeter multipliziert. Wenn der absolute Landwert höher ist als der Verkehrswert des Grundstücks im Rahmen der vorhandenen Überbauung, handelt es sich der Steuerverwaltung zufolge um ein wirtschaftliches Abbruchobjekt. Bei dieser Vergleichsrechnung kann es sich bestenfalls um einen Anhaltspunkt dafür handeln, dass einer Baute bei der Festsetzung des Kaufpreises kein Wert beigemessen wurde. Ein verbindlicher Rückschluss lässt sich damit aber nicht ziehen. Es liegt in der Natur der Sache, dass ältere Gebäude einerseits sanierungsbedürftiger sind als neuere und andererseits oft auch mehr Umschwung haben. Aufgrund der heutzutage angestrebten verdichteten Bauweise und den geänderten Bedürfnissen der Bevölkerung werden ältere überbaute Grundstücke oft nicht in gleicher Weise weitergenutzt und es erfolgt z. B. eine

Aufstockung, eine Umnutzung oder ein Abriss des Gebäudes. Daher könnte man bei älteren Gebäuden praktisch immer von einem wirtschaftlichen Abbruchobjekt ausgehen, wenn auf rein formale Vergleichsrechnungen abgestellt würde. Zentral für die Beurteilung, ob wirtschaftliche Abbruchreife vorliegt, ist die Sicht des Verkäufers (vgl. Ziff. 2.4). Diese hat die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall komplett ausgeblendet. Es mag unter Umständen schwierig sein, den Willen eines Verkäufers zu eruieren. In solchen Fällen ist aufgrund von objektiven Umständen auf die subjektive Absicht zu schliessen. Gemäss den vorliegenden Rechnungen hat der Rekurrent im Juli 2020 eine neue Balkontüre sowie ein neues Fenster im Wert von Fr. 5'597.85 einbauen lassen. Am 6. November 2020 –notabene nach der Unterzeichnung des Kaufvertrages – hat der Rekurrent bei der Ölheizung eine Brennerrevision durchgeführt und defekte Teile ausgewechselt. Schliesslich hat er im Dezember 2020 Heizöl im Betrag von Fr. 797.30 einfüllen lassen. Ein Grundstücksverkäufer tätigt diese Aufwendungen nachvollziehbarerweise nur dann, wenn er davon ausgeht, dass es sich beim Wohnhaus nicht um ein Abbruchobjekt handelt und dieses weiterhin bewohnt wird.

### **E. 2.9**

Aufgrund der Vertragsausgestaltung (vgl. Ziff. 2.7) und den getätigten Renovationen in das Wohnhaus ist davon auszugehen, dass aus Sicht des Verkäufers kein Abbruchobjekt vorliegt. Demnach ist im Rahmen der Berechnung des Verkehrswertes vor 20 Jahren der Parzelle Nr. xx GB B. ein Gebäudewert zu berücksichtigen. Sowohl beim Kauf als auch beim Verkauf der Parzelle bildeten das Wohnhaus und die Garage Gegenstand der vertraglichen Preisbestimmung, womit das Kongruenzprinzip gewahrt ist. Aufgrund des Ausgangs des Verfahrens erübrigt es sich, auf das Vorbringen des Vertreters einzugehen, wonach bei der Berechnung des Durchschnittspreises in B. im Jahr 2020 (auf Grundlage der Bodenpreisstatistik des Statistischen Amtes BL) einzelne Handänderungen, welche nach oben ausreissen, auszunehmen seien, da diese den Durchschnittswert nach oben verfälschen würden.

### **E. 3**

Weiter unterliegt der Beurteilung, ob nebst dem Verkehrswert vor 20 Jahren auch Handänderungssteuern und Gebühren, welche beim Erwerb angefallen sind, als Gestehungskosten zu berücksichtigen sind.

#### **E. 3.1**

Der Erwerbspreis ist vorliegend entweder nach dem Verkehrswert vor 20 Jahren oder nach dem tatsächlich nachgewiesenen höheren Erwerbspreis zu bestimmen. Weitere alternative Bewertungsmethoden lässt das Gesetz nicht zu (vgl. § 77 Abs. 3 StG). Indem der Rekurrent auf den Verkehrswert vor 20 Jahren abstellt und gleichzeitig vor dem Jahr 2000 in das Grundstück getätigte Investitionen in Abzug bringen möchte, strebt er eine nichtexistierende Mischform der beiden Varianten an.

#### **E. 3.2**

Wird bei Altbesitz anstelle des tatsächlichen Erwerbspreises auf einen Ersatzwert vor einer bestimmten Anzahl an Jahren abgestellt, wird nur der Wertzuwachs besteuert, der innerhalb dieser Zeitspanne entstanden ist, weshalb auch nur diejenigen Aufwendungen abziehbar sind, die während dieser Zeitspanne getätigt worden sind ( Zweifel / Hunziker / Margraf / Oesterhelt , a.a.O., § 11 N 5). Mit dem Verkehrswert vor 20 Jahren sind alle Gestehungskosten, die älter als 20 Jahre sind (vom Verkaufszeitpunkt gerechnet),

abgegolten. Die steuerpflichtige Person kann nur noch zusätzliche Gestehungskosten geltend machen, die weniger als 20 Jahre alt sind und nicht bereits im Verkehrswert vor 20 Jahren enthalten sind (vgl. Richner / Frei / Kaufmann / Meuter , a.a.O., § 220 N 116; Zweifel / Hunziker / Margraf / Oesterhelt , a.a.O., § 10 N 127).

### **E. 3.3**

Im Ergebnis beruft sich der Rekurrent auf den Verkehrswert vor 20 Jahren, womit die vor dem Bewertungsstichtag im Jahr 2000 angefallenen Gestehungskosten bereits in diesem Ersatzwert enthalten sind.

### **E. 4**

Nach dem Ausgeführten wird der Rekurs im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zur Neuveranlagung unter Berücksichtigung der Gebäudewerte zurückgewiesen.

### **E. 4.1**

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 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]). Eine Rückweisung entspricht prozessual einem vollen Obsiegen (vgl. BGE 137 V 210, E. 7.1, m.w.H.), dementsprechend sind die vorliegenden Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 3'500.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 3'500.-- ist dem Rekurrenten zurückzuerstatten.

### **E. 4.2**

Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 1 VPO kann bei Rekursen in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Anwaltes eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. In der Honorarnote vom 19. August 2022 macht der Vertreter des Rekurrenten eine Parteientschädigung von Fr. 7'689.89 geltend, wobei er 20.03 Stunden zu einem Ansatz Fr. 350.-- verrechnet. Der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Anwälte beträgt Fr. 250.-- (vgl. Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XIX, S. 559 ff.), weshalb die Honorarnote diesbezüglich entsprechend anzupassen ist. Unter Berücksichtigung des Aufwands für die heutige Hauptverhandlung wird die Parteientschädigung auf Fr. 6'063.10 festgelegt (22 Stunden à Fr. 250.-- inkl. Auslagen und MWST).

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