

BL_GERICHTE 510 22 28 vom 30. September 2022

BL Gerichte, 2022-09-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_22_28

FR: BL_GERICHTE 510 22 28 du 30 septembre 2022

IT: BL_GERICHTE 510 22 28 del 30 settembre 2022

Regeste

Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer

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, 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. 2.1

Der Vertreter der Rekurrenten moniert einleitend, dass der angefochtene Einspracheentscheid in seinem Dispositiv festhalte, dass die Einsprache teilweise gutgeheissen werde, die Veranlagungsverfügungen der Handänderungssteuer (ersetzt Verfügung vom 12.11.2018) resp. Grundstückgewinnsteuer (ersetzt Verfügung vom 15.11.2018), beide vom 28. April 2021, im Sinne der Erwägungen korrigiert sowie nach unbenutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist entsprechende Ersetzt-Rechnungen erstellt würden. Die mangelhafte Begründung des Einspracheentscheids und das mangelhafte Festhalten der Rechte und Pflichten der Rekurrenten im Dispositiv verletze das rechtliche Gehör, sodass der angefochtene Entscheid widerrechtlich und aufzuheben sei.

E. 2.2

Es ist deshalb vorab zu prüfen, ob ein mangelhaft begründeter Einspracheentscheid vorliegt und damit in der Folge eine Verletzung des rechtlichen Gehörs festzustellen ist.

E. 3.1

Nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Einen vergleichbaren Anspruch auf Begründung gewährt auch Art. 6 Abs. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK; SR 0.101) in seinem Geltungsbereich. Nach Ansicht der Lehre gilt die Begründungspflicht nach Art. 6 Abs. 1 EMRK nicht nur für die Gerichte im Sinne dieser Bestimmung, sondern auch für Verwaltungsbehörden, weil eine ungenügende Begründung der Verfügung faktisch den Zugang zum Gericht einschränken und die richterliche Kontrolle in Frage stellen kann (vgl. Alfred Kölz / Isabelle Häner *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zürich 1998, N 636).

E. 3.2

Die Art und Weise, wie ein gerichtliches oder administratives Verfahren abläuft, ist wesentlich für die Legitimation einer staatlichen Entscheidung und deren Akzeptanz in der Bevölkerung. Der Rechtssuchende muss sich dem Verfahrensrecht unterwerfen, wobei er nur wenige Parameter beeinflussen kann. Er ist darauf angewiesen, dass ihm der Zugang zur Justiz nicht verwehrt wird und ein Entscheid fair, unabhängig und innert nützlicher Frist zustande kommt. Die verfassungsrechtlichen Verfahrensgarantien in Art. 29 - 32 BV sind dazu da, diesen rechtsstaatlichen Ansprüchen gerecht zu werden und wenigstens einen Minimalstandard zu garantieren (vgl. Häfelin / Haller / Keller / Thurnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. Auflage, Zürich 2020, Rz. 827 ff.). Das explizit durch die Verfassung gewährleistete rechtliche Gehör stellt eine fundamentale Garantie für ein rechtsstaatliches Verfahren dar. Es dient der Sachaufklärung und garantiert dem Betroffenen ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht im Verfahren. Der Grundsatz gilt nach der heutigen Rechtsprechung für alle Rechtsanwendungsverfahren: Zivilprozesse, Strafprozesse, Schuldbetreibungs- und Konkursachen, Verwaltungsverfahren. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts greift der Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren überall dort Platz, wo die Gefahr besteht, dass der einzelne durch den Erlass einer Verfügung in seinen rechtlich geschützten Interessen verletzt wird (vgl. Häfelin / Haller / Keller / Thurnherr, a.a.O., Rz. 835ff.).

E. 3.3

Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst neben der Möglichkeit des Betroffenen, sich zu allen relevanten Gesichtspunkten zu äussern und Beweisanträge zu stellen, der Mitwirkung bei Beweiserhebungen, dem Recht auf Stellungnahme zum Vorbringen der Gegenpartei und zum Ergebnis des Beweisverfahrens, dem Akteneinsichtsrecht, dem Anspruch auf richtige Zusammensetzung der entscheidenden Behörde im Verwaltungsverfahren, dem Anspruch auf Prüfung der Anträge und Stellungnahmen durch die verfügende oder urteilende Behörde, die sich in der Begründung des Entscheids niederschlägt, hat der Einzelne im Verwaltungsverfahren auch Anspruch auf einen begründeten Entscheid (vgl. Häfelin / Haller / Keller / Thurnherr, a.a.O., Rz. 838). Die Pflicht, Verfügungen zu begründen, ergibt sich für die Behörden des Bundes aus Art. 35 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021), für die kantonale Behörden Baselland aus § 18 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes Basel-Landschaft vom 13. Juni 1988 (VwVG BL; SGS 175). Ein Mindestanspruch auf Begründung folgt aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör. Die Begründung einer Verfügung entspricht den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV, wenn die Betroffenen dadurch in die Lage versetzt werden, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen. An die Begründungspflicht werden höhere Anforderungen gestellt, je weiter der den Behörden durch die anwendbaren Normen eröffnete Entscheidungsspielraum und je komplexer die Sach- und Rechtslage ist (vgl. Häfelin / Haller / Keller / Thurnherr, a.a.O., Rz. 1071 f.).

E. 3.4

Gemäss § 123 Abs. 3 StG hat die Steuerverwaltung dem Steuerpflichtigen und der Gemeinde ihren begründeten Entscheid schriftlich und mit einer Belehrung über die Rechtsmittel zu eröffnen. Während es nach gängiger Praxis genügt, beim Erlass der Veranlagung die Abweichungen von der Deklaration aufzuzeigen, muss der Einspracheentscheid eine Begründung enthalten. Die Begründung hat die rechtlichen und

tatsächlichen Erwägungen der Behörde aufzuzeigen, aufgrund derer der Entscheid getroffen wurde. Die Begründung muss es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die Erfolgchancen und die Kostenrisiken eines weiteren Rechtsmittelverfahrens abzuschätzen (vgl. Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 123 N 10).

E. 3.5

Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 71 Abs. 1 StG). 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). 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).

E. 3.6

Gestützt auf § 81 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Die Handänderungssteuer wird nach § 82 Abs. 3 StG beim Veräusserer nicht erhoben bei Veräusserungen einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innerhalb zweier Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

E. 3.7

Im vorliegenden Fall sind zwei verschiedene Steuerarten betroffen, nämlich die Handänderungssteuer (vgl. E. 3.6.) und die Grundstückgewinnsteuer (vgl. E. 3.5.), welche mit zwei unterschiedlichen Veranlagungsverfügungen [Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer (ersetzt Verfügung vom 12.11.2018) vom 28. April 2021 und die Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer (ersetzt Verfügung vom 15.11.2018) vom 28. April 2021] festgesetzt wurden. Gegen beide Veranlagungsverfügungen wurde wiederum mit zwei separaten Schreiben, die beide vom 28. Mai 2021 datieren, Einsprache erhoben. Beide Einsprachen wurden jedoch in nur einem einzigen Einspracheentscheid behandelt. Inhaltlich stellt sich bei beiden Steuerarten die Frage der Möglichkeit der Ersatzbeschaffung. Die Voraussetzungen für deren Gewährung ist bei beiden Steuerarten zwar identisch, jedoch gibt es Unterschiede hinsichtlich der jeweiligen steuerlichen Folgen. Bei der absoluten Methode bei der Grundstückgewinnsteuer sind drei Konstellationen möglich: Die vollständige Reinvestition des Gewinns in das Ersatzobjekt, wobei der gesamte Gewinn unbesteuert bleibt und der Grundstückgewinn vollumfänglich aufgeschoben wird; die teilweise Reinvestition des Gewinns in das Ersatzobjekt, wobei ein Steueraufschub in dem Umfang stattfindet, in dem der Gewinn in das Ersatzobjekt investiert und die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös für die bisher selbstgenutzte

Liegenschaft und den tieferen Anlagekosten des Ersatzobjekts besteuert wird, da der Erlös in diesem Umfang nicht mehr gebunden ist; sowie die fehlende Reinvestition des Gewinns in das Ersatzobjekt, wenn die Reinvestition kleiner ist als die Anlagekosten des veräusserten Objekts, wobei dann der ganze Gewinn besteuert wird (Zweifel / Hunziker / Margraf / Oesterhelt Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 7 N 124). Die Steuerfolgen bei der Handänderungssteuer gestalten sich etwas simpler, unterscheiden sich aber auch nach dem Umfang der Erlösverwendung: Es gilt auch hier die absolute Methode. Nach dieser Methode kommt es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts darauf an, wieviel des beim Verkauf des ursprünglichen Grundstücks erzielten Gewinns in das Ersatzobjekt reinvestiert wird. Wird der Veräusserungserlös also nicht vollständig in ein Ersatzobjekt reinvestiert, unterliegt der überschüssige Betrag der Handänderungssteuer (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 8. Juni 2012, publ. in: BStPra, Bd. XXI, S. 162 ff., E. 3a mit weiteren Hinweisen). Eine bloss teilweise Verwendung des Erlöses für das Ersatzobjekt führt damit nur zu einer anteilmässigen Steuerbefreiung. Aufgrund der Tatsache, dass zwei verschiedene Steuerarten betroffen sind, hätten zwei formell getrennte Einspracheentscheide eröffnet oder zumindest eine klare Trennung der beiden Steuerarten resp. eine klare Unterscheidung der jeweiligen steuerlichen Auswirkungen in Begründung und Dispositiv vorgenommen werden müssen, was jedoch nicht geschehen ist. Bei den beiden «ursprünglichen» Veranlagungsverfügungen Handänderungssteuer vom 12. November 2018 und Grundstückgewinnsteuer vom 15. November 2018 wurde die Steuer aufgrund unter-schriftlich erklärter zukünftiger Ersatzbeschaffung innert zweier Jahre mit Fr. 0.-- festgesetzt. Einzig bei der Veranlagungsverfügung Grundstückgewinnsteuer finden sich bzgl. der Gestehungskosten einige wenige summarische Hinweise wie «es wurden keine Rechnungen resp. keine werterhöhenden Aufwendungen eingereicht» (Ziff. 2 und 3), welche bei der Veranlagungsverfügungen Handänderungssteuer fehlen. Im angefochtenen Einspracheentscheid stellt die Steuerverwaltung massgeblich auf diese Veranlagungsverfügungen ab und führt aus, dass die Rekurrenten bereits dagegen hätten Rechtsmittel ergreifen müssen. Sie verkennt dabei aber, dass in den ursprünglichen Veranlagungsverfügungen Handänderungssteuer vom 12. November 2018 und Grundstückgewinnsteuer vom 15. November 2018 die massgebliche Steuer jeweils mit Fr. 0.-- festgesetzt wurde. Da nur das Dispositiv und die Steuerfaktoren in Rechtskraft erwachsen (statt vieler: BGer 2A.465/2006 vom 19. Januar 2007 E. 4.2.2; BGE 140 I 114, E. 2.4.3), waren die Rekurrenten damit gar nicht beschwert und somit nicht legitimiert ein Rechtsmittel zu ergreifen. Auch vermag eine neue Verfügung die ursprüngliche Verfügung nur vollständig und nicht partiell zu ersetzen, weshalb die beiden Ersetztverfügungen nicht nur die Ersatzbeschaffung an sich, sondern auch den eigentlichen Veräusserungsgewinn zu berühren vermögen (Anders präsentierte sich die Sachlage in BGE 137 II 419, in welchem der Grundstückgewinn sehr detailliert beschrieben und besteuert wurde, sodass bereits im Zeitpunkt der ersten Verfügung den Rekurrenten das rechtliche Gehör gewährt worden war.). In der Folge verfügte die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid bei der Handänderungssteuer eine fast vollständige Gutheissung während bei der Grundstückgewinnsteuer eine vollständige Abweisung erfolgte. Diese Folgen sind jedoch aufgrund des Dispositivs nicht ersichtlich resp. nicht einfach nachvollziehbar, da gemäss dessen Ziffer 1 die Einsprache teilweise gutgeheissen wurde und gemäss Ziffer 2 die Grundstückgewinnsteuer-Verfügung (ersetzt Verfügung vom 15. November 2018) vom 28. April 2021 sowie die Handänderungssteuer-Verfügung vom 28. April im Sinne der

Erwägungen zu korrigieren seien, wobei nach unbenutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist entsprechende Ersetzt-Rechnungen erstellt würden (Ziffer 3). Anhand der Begründung wie auch des Dispositivs des Einspracheentscheides war es den Rekurrenten somit nicht möglich, sich in voller Kenntnis der Umstände über die Tragweite des Entscheids eines Weiterzugs ein Bild zu machen, weshalb der Grundsatz des rechtlichen Gehörs als verletzt zu gelten hat.

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. 2'500.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits geleistete Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 2'500.-- ist den 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 heutigen Verhandlung macht der Vertreter des Rekurrenten eine Parteientschädigung von Fr. 2'625.-- geltend, welche sich aus einem Honorar von 10,5 Stunden à Fr. 250.-- zzgl. Mehrwertsteuer (MWST) von Fr. 202.15 zusammensetzt. Die Bemühungen für die Teilnahme an der heutigen Verhandlung in Höhe von einer Stunde sind bereits berücksichtigt. Entsprechend ist den Rekurrenten eine Parteientschädigung von Fr. 2'827.15 (inkl. Auslagen und MWST) für das vorliegende Verfahren zuzusprechen. wird erkannt:

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