

Grundstückgewinnsteuer

Berechnung des steuerbaren Gewinns, Einstandswert

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 9. März 2000

Die im Steuergesetz vorgesehene schematische Berechnung des Einstandswerts von vor dem 1.1.1977 erworbenen Grundstücken zum Realwert unter Anwendung des Landwerts gemäss Bodenwertkatalog verstösst grundsätzlich nicht gegen das Gebot der Rechtsgleichheit und ist somit verfassungskonform. Statt des Realwertes kann als Einstandswert der höhere Erwerbswert berücksichtigt werden. Dessen Nachweis geschieht in der Regel anhand der konkreten Gestehungskosten, kann aber wie im vorliegenden Fall ausnahmsweise auch auf andere Art anhand schlüssiger Kriterien erbracht werden.

I. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 21. April 1992 verkaufte E. E. ihrer Mutter R. S. ihren 3/16-Anteil an der Liegenschaft F.-Strasse 29, den sie aus dem Nachlass ihrer am 15. Juni 1985 verstorbenen Grossmutter B. S. erworben hatte, zum Preis von Fr. 885'625.-. In ihrer Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer gab sie als Einstandswert der ganzen Liegenschaft als Bodenwert einen Realwert per 1. Januar 1977 von Fr. 667'200.- sowie wertvermehrnde Aufwendungen im Betrag von Fr. 2'358'039.70 an. Demgegenüber anerkannte die Steuerverwaltung nur die mit der Baukostenabrechnung vom 30. März 1978 belegten Aufwendungen für den Neubau auf der genannten Parzelle im Betrag von Fr. 2'303'714.70 und veranlagte die Grundstückgewinnsteuer auf der Grundlage eines Einstandswertes der gesamten Liegenschaft von Fr. 2'970'914.70 auf den Betrag von Fr. 62'860.-.

Gegen diese Veranlagung erhob E. E. Einsprache, mit der sie unter anderem die Höhe des in Anschlag gebrachten Bodenwertes beanstandete. Mit Entscheid vom 30. Mai 1994 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und erhöhte den für den Einstandswert massgebenden Bodenwert, ausgehend von einem Preis von Fr. 1'070.-/m², auf den Betrag von Fr. 905'755.-.

Gegen diesen Einspracheentscheid der Steuerverwaltung rekurrierte E. E. an die Steuerrekurskommission. Sie beantragte die Anweisung der Steuerverwaltung, den zu besteuern den Liegenschaftsgewinn auf der Grundlage eines Bodenwertes von Fr. 1'487.-/m² neu zu berechnen. Diesen Rekurs wies die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 12. Dezember 1996, der am 19. Oktober 1999 zum Versand gekommen ist, ab.

Gegen diesen Entscheid der Steuerrekurskommission richtet sich der mit Eingaben vom 28. Oktober 1999 und 17. November 1999 erhobene und begründete

Rekurs von E. E. Sie beantragt damit die kostenfällige Aufhebung des angefochtenen Entscheids und die Anweisung der Steuerverwaltung, den für die Festsetzung des Grundstücksgewinns massgebenden Einstandswert auf der Grundlage eines Bodenwertes von Fr. 1'487.-/m² zu errechnen. Das Finanzdepartement beantragt in seiner Rekursbeantwortung die Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin hat in ihrer Replik an ihren Anträgen festgehalten.

II. Entscheidungsgründe

2. a) Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren ist die Höhe des Grundstücksgewinns, welcher die Rekurrentin mit dem Verkauf ihres 3/16-Anteils an der Liegenschaft F.-Strasse 29 mit Vertrag vom 21. April 1992 erzielt hat. Dieser Grundstücksgewinn wurde somit vor 1995 erzielt. Massgebend ist gemäss § 91 Abs. 4 StG damit das Steuergesetz in der Fassung vor dessen Änderung gemäss dem Grossratsbeschluss vom 8. Juni 1994. Die anzuwendenden § 56 Abs. 1 bis 3 und 57 Abs. 1 und 2 aStG entsprechen inhaltlich aber weitgehend auch dem neuen § 58 Abs. 1 bis 5 StG.

b) Steuerobjekt der Grundstücksgewinnsteuer bildet gemäss § 56 Abs. 1 aStG resp. § 58 Abs. 1 StG die Differenz zwischen dem Einstandswert und dem Veräusserungserlös einer veräusserten Liegenschaft. Umstritten ist im vorliegenden Verfahren einzig der massgebende Einstandswert des verkauften Liegenschaftsanteils. Da der Erwerb des Liegenschaftsanteils durch die Rekurrentin durch Erbgang im Jahr 1985 keine Grundstücksgewinnsteuererhebung bewirkte und der bisherige Einstandswert von ihr somit zu übernehmen war (§ 55 Abs. 3 lit. d und Abs. 4 aStG), gilt das verkaufte Grundstück als vor dem 1. Januar 1977 erworben. Als Einstandswert für Grundstücke, die vor dem 1. Januar 1977 erworben worden sind, gilt nach § 57 Abs. 2 aStG der Gebäudeversicherungswert unter Berücksichtigung der Altersentwertung zu diesem Zeitpunkt zuzüglich des relativen Landwertes nach dem Bodenwertkatalog per 1. Januar 1977 oder aber der nachgewiesene höhere Erwerbswert.

c) Da die Liegenschaft F.-Strasse 29 nach dem 1. Januar 1977 überbaut worden ist, hat die Steuerrekurskommission zur Berechnung des Einstandswertes dieser Liegenschaft zu den nachgewiesenen Baukosten für den Neubau den absoluten Landwert hinzugerechnet. In Anwendung von § 57 Abs. 2 aStG ist sie mit der Steuerverwaltung dabei vom Bodenwert gemäss dem Bodenwertkatalog von Fr. 800.-/m² ausgegangen. Abweichend von diesem Wert ist die Steuerverwaltung der Empfehlung der von ihr konsultierten Bodenbewertungsstelle des Vermessungsamtes Basel-Stadt gefolgt und hat den absoluten Landpreis aufgrund der mit vier Geschossen um ein Stockwerk höheren Geschosshöhe als der quartierüblichen Bebauung auf Fr. 1'070.- erhöht. Trotz Bedenken an dieser Erhöhung des Landwertes gegenüber dem Bodenwertkatalog ist die Steuerrekurskommission dieser Berechnung gefolgt. Sie stellte fest, dass aufgrund des Wortlauts des Gesetzes kein Raum für die

von der Rekurrentin verlangte konkrete Berechnung des massgebenden Einstandswertes im Einzelfall bleibe.

d) Dem hält die Rekurrentin entgegen, dass die Anwendung des Bodenwertkataloges zur Feststellung des Einstandswertes eines Grundstücks «zu grotesken Differenzen zwischen dem gesuchten Verkehrswert per 1. Januar 1977 und dem ermittelten Landwert» führe. Die unbeschene Anwendung der Bewertungszahlen des Bodenwertkataloges, der auf der Grundlage der Verkaufspreise bei vergangenen Liegenschaftstransaktionen erstellt werde, auf die Berechnung des absoluten Landwertes führe für verschiedene Parzellen bezogen auf ihren Verkehrswert zu völlig ungleichen Resultaten für die betroffenen Liegenschaftseigentümer. Im Bodenwertkatalog würden nicht einzelne Parzellen oder Strassenzüge, sondern nur ganze Quartiere erfasst, was keine genaue Ermittlung des von einer Vielzahl konkreter Faktoren abhängigen Bodenwertes eines einzelnen Grundstückes ermögliche. Zudem könnten die für das Jahr 1973 ermittelten Werte für die Bewertung auf den 1. Januar 1977 nicht repräsentativ sein, zumal diese auf Kaufverträgen aus den Sechzigerjahren beruhten. Aufgrund der Struktur und Periodizität der verwendeten Erhebungen sei der Bodenwertkatalog nur in den seltensten Fällen geeignet, «zu einer gerechten, alle Bürger gleich behandelnden Bewertung einzelner Parzellen im Rahmen der Liegenschaftsgewinnsteuerberechnung» zu führen. Deshalb habe sich auch die Steuerverwaltung bei der Berechnung des Einstandswertes ihres Grundstücks nicht daran gehalten. Der Verkehrswert einer Landparzelle für das Jahr 1977 könne am besten durch sachverständige Personen im Liegenschaftshandel der massgeblichen Zeit ermittelt werden, auf deren Bewertung bei der Festsetzung der Grundstücksgewinnsteuer abzustellen sei.

3. a) Soweit die Rekurrentin damit grundsätzlich die Anwendbarkeit der Werte des Bodenwertkataloges zur Berechnung des Einstandswertes von Grundstücken, die vor dem 1. Januar 1977 erworben worden sind, in Frage stellt, kann ihr das Verwaltungsgericht nicht folgen. Es ist der Rekurrentin zwar zuzugeben, dass sich der in Anwendung des vom Gesetzgeber für massgeblich erklärten Bodenwertkataloges ermittelte Landwert einer Liegenschaft nicht in jedem Fall absolut mit ihrem realen Verkehrswert zu decken vermag. Dies führt aber nicht zwingend zu einer Verletzung der gemäss Art. 4 Abs. 1 aBV resp. Art. 8 Abs. 1 BV geschützten Rechtsgleichheit. Dieses Grundrecht ist vielmehr mit dem besonders im Rahmen der Massenverwaltung zu beachtenden Erfordernis der Praktikabilität und der Verwaltungsökonomie in Konkordanz zu bringen. Demgemäss dürfen im Steuerrecht bisweilen schematische Lösungen getroffen werden, welche auf Durchschnittserfahrungen abstellen und leicht zu handhaben sind. Beispiele hierfür bilden neben Pauschalen gerade auch gesetzliche Bewertungsformeln, welche eine umfangreiche Erhebung sämtlicher im Einzelfall relevanten Umstände ersparen. Diese Verwendung schematischer Kriterien verstösst grundsätzlich nicht gegen Art. 4 aBV resp. Art. 8 BV (BGE 100 Ia 45 f.; Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel 1986, Nr. 69 B II; Reich, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 1985, 5, 26 f.). Voraussetzung ist, dass sich die Schematisierung an vernünftige und verallgemeinerungsfähige Kriterien hält. In diesem Sinne ist eine

Abwägung zwischen dem Erfordernis der Praktikabilität gesetzlicher Regelungen und dem Interesse der Einzelnen an ihrer rechtsgleichen Behandlung vorzunehmen.

b) Der rechtsgleichen Behandlung aller Steuerpflichtigen und damit der Einzelfallgerechtigkeit könnte mit einer konkreten Schätzung des absoluten Bodenwertes der verkauften Liegenschaften per 1. Januar 1977 grundsätzlich am genauesten Rechnung getragen werden. Zu beachten ist allerdings, dass dieser über zwanzig Jahre zurückliegende Wert nicht mehr einfach zu ermitteln wäre. Bei der entsprechenden Schätzung müsste zudem zweifellos wiederum auf die damaligen Verkaufspreise bei Verkäufen vergleichbarer Liegenschaften und damit auf Daten Regress genommen werden, welche auch die Grundlage für die Erstellung des Bodenwertkataloges gebildet haben. Sie müsste aufgrund des grossen zeitlichen Abstands in ihrem Ergebnis zudem unsicher bleiben. Ein solches Vorgehen wäre zudem mit dem Erfordernis der Verwaltungsökonomie und der Praktikabilität schlechterdings nicht zu vereinbaren. Offensichtlich ist, dass die Verwaltung zum vornherein nicht *tel quel* auf Schätzungen abstellen könnte, welche von den Versicherten selber vorgelegt werden. Es ist bekannt, dass solche Schätzungen mitunter und gerade auch je nach dem Verwendungszweck der in Auftrag gegebenen Schätzung in ihren Ergebnissen erheblich differieren. Wollte man daher zur Berechnung der Beiträge auf konkrete Liegenschaftsschätzungen zurückgreifen, so müsste die Verwaltung diese in jedem Einzelfall selber ausarbeiten lassen. Die entsprechenden Kosten würden die erhobenen Steuern dabei aber in einer Vielzahl der Fälle wohl übersteigen.

c) Es erscheint daher zwingend, dass die Verwaltung bei der Bestimmung des massgebenden Einstandswerts von Liegenschaften grundsätzlich auf allgemein verfügbare resp. berechenbare Werte, wie sie die nach § 57 Abs. 2 aStG resp. § 58 Abs. 4 StG anwendbaren Werte des Bodenwertkataloges darstellen, muss zurückgreifen können. Die entsprechende gesetzliche Regelung und die damit verbundene Fiktion des tatsächlichen, aber im Einzelfall nicht ermittelbaren Einstandswertes ist daher verfassungskonform.

4. Dies gilt umso mehr, als die gesetzliche Regelung Abweichungen von der Ermittlung der Landwerte per 1. Januar 1977 nach dem Bodenwertkatalog vorsieht. Diese Berechnung kommt gemäss § 57 Abs. 2 aStG resp. § 58 Abs. 4 i.V.m. Abs. 2 StG dann nicht zur Anwendung, wenn ein höherer Erwerbsswert als Einstandswert nachgewiesen werden kann. Damit greift die gesetzliche Fiktion nur dann Platz, wenn der wirkliche Einstandswert nicht liquid ermittelt werden kann. Nach dem Wortlaut der Bestimmung soll diese konkrete Methode zur Bestimmung des Einstandswertes aber nur in denjenigen Fällen Platz greifen, in denen ein vor dem 1. Januar 1977 geleisteter Erwerbsspreis nachgewiesen werden kann, welcher über dem aufgrund des Bodenwertkataloges errechneten Einstandswert liegt. Massgeblich ist damit nach dem Wortlaut nur ein höherer Erwerbsswert. Es stellt sich allerdings die durch Auslegung der gesetzlichen Regelung zu beantwortende Frage, ob damit die Fälle der konkreten Bestimmung des Einstandswert abschliessend umschrieben werden oder ob es daneben auch möglich ist, einen höheren Einstandswertes auf andere Weise liquid nachzuweisen.

Den Materialien ist dazu nichts zu entnehmen. Es ist daher zu vermuten, dass der Gesetzgeber als Möglichkeit eines nachgewiesenen höheren Einstandswertes allein den Nachweis eines höheren Erwerbswerts im Auge gehabt hat. In diesem Fall kann der tatsächliche Einstandswert mittels des öffentlich beurkundeten Kaufvertrages einfach und sicher ermittelt werden. Hinzu kommen zumindest nach neuem Recht aber auch die mit dem Erwerb verbundenen Kosten und die wertvermehrenden Aufwendungen, von denen die definitiven Wertverminderungen in Abzug zu bringen sind. Die Feststellung der hierfür massgebenden Werte ist bereits mit grösserem Aufwand verbunden. Aus dieser gesetzlichen Regelung kann aber klar auf den Willen des Gesetzgebers geschlossen werden, dass nur in denjenigen Fällen ein höherer Einstandswert berücksichtigt werden soll, in denen er liquid nachgewiesen werden kann. Wie dies der vorliegende Fall beweist, ist dies aber über die gesetzliche Regelung hinaus auch in anderen Fällen möglich. Immerhin dürfte es sich dabei, wie im vorliegenden Fall, eher um Ausnahmen handeln, bei denen besondere Umstände vorliegen. Die gesetzliche Regelung, welche den konkreten Nachweis eines höheren Einstandswerts auf Fälle einschränkt, in denen ein höherer Erwerbswert belegt werden kann, kann sachlich nicht begründet werden und erweist sich damit als verfassungswidrig. Sie trifft eine Unterscheidung, welche sich sachlich nicht rechtfertigen lässt und damit Art. 4 Abs. 1 aBV resp. Art. 8 Abs. 1 BV verletzt. Dem entspricht letztlich auch das Vorgehen der Steuerverwaltung, welche die Werte des Bodenkataloges ebenfalls nicht tel quel in Anwendung gebracht, sondern sie aufgrund der Empfehlung der Bodenbewertungsstelle wegen den konkreten Verhältnissen im Einzelfall erhöht hat.

5. a) Zu prüfen ist daher, ob die Rekurrentin den Nachweis eines höheren Einstandswertes der Liegenschaft F.-Strasse 19 erbracht hat. Dies hat die Vorinstanz verneint. Sie führte im angefochtenen Entscheid aus, die Rekurrentin habe keine Berechnungsgrundlagen beibringen können, welche den von ihr behaupteten Quadratmeterpreis von Fr. 1'487.– zu belegen vermögen. Dem ist entgegenzuhalten, dass sich die Rekurrentin bereits im Schreiben ihres Vertreters vom 25. Mai 1993 an die Steuerverwaltung auf den Mietvertrag zwischen dem Bürgerspital Basel und ihren Grosseltern, den Ehegatten S.-M., berufen hat. Diesen Mietvertrag hat sie der Steuerverwaltung in Kopie vorgelegt und daher nachgewiesen. Er lag der Steuerverwaltung somit bereits vor der Einreichung ihrer Steuererklärung vor.

b) Am 18. Mai 1975 schlossen die Ehegatten S. mit dem Bürgerspital Basel einen Mietvertrag über Räumlichkeiten in einem noch zu errichtenden Neubau auf dem Grundstück F.-Strasse 27 bis 31 ab. Die Räumlichkeiten sollten dem Bürgerspital Basel zum Betrieb eines Tagesspitals dienen. Da die betreffende Baute in jenem Zeitpunkt noch nicht erstellt war, konnte der Mietzins damals noch nicht zahlenmässig festgesetzt werden. Stattdessen wurden die Faktoren für dessen Berechnung festgesetzt, welche im Verhältnis der vom Mieter beanspruchten Fläche zur gesamten Nutzfläche berücksichtigt werden sollten. Massgebend sollte dabei neben den sich aus der späteren Bauabrechnung ergebenden Baukosten der Landwert des Grundstücks sein. Dieser wurde auf Fr. 1'258'600.– festgesetzt. Wie sich aus dem notariellen Kaufvertrag zwischen der Rekurrentin und ihrer Mutter vom 21. April

1992 ergibt, weist die gesamte Parzelle einen Umfang von 846,5 m² auf. Daraus resultiert ein im Mietvertrag aufgenommener Landwert von Fr. 1'487.–/m².

Die Argumentation der Rekurrentin, wonach die in Liegenschaftssachen erfahrenen Vertreter des Bürgerspitals Basel keinen zu hohen Landwert in den Mietvertrag aufgenommen hätten, da ein solcher unmittelbar zu einem zu hohen Mietpreis hätte führen müssen, ist überzeugend. Die Rekurrentin hat zwar die Grundlagen, auf denen der im Mietvertrag enthaltene Landwert von Fr. 1'258'600.– errechnet worden ist, nicht nachgewiesen. Dies vermag ihr aber nicht zu schaden, zumal der damalige Liegenschaftsfachmann des Bürgerspitals Basel, Herr S., mittlerweile verstorben ist. Aufgrund des klaren Interessengegensatzes und der fachkundigen Vertretung des damaligen Mieters kann daher offen bleiben, wie die Berechnung des Bodenwertes damals zustande gekommen ist. Es darf davon ausgegangen werden, dass der im Mai 1975 vertraglich festgesetzte Landwert von Fr. 1'497.–/m² dem damaligen, tatsächlichen Landwert entsprochen hat.

c) Dieser Landwert ist der Berechnung des Einstandswertes der Liegenschaft F.-Strasse 29 zugrunde zu legen. Dessen Festsetzung auf der Grundlage eines Landwertes von Fr. 1'070.–/m² und der sich daraus ergebende Betrag der erhobenen Grundstückgewinnsteuer erweisen sich damit als unzutreffend. Der Rekurs ist deshalb gutzuheissen und die Sache zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

In Gutheissung des Rekurses wird der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 12. Dezember 1996 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.