

**BStP | 2017 | Nr. 13**

Betreff:	Grundstückgewinnsteuer, Einstandswert, Erbvorbezug
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	27. April 2017
Verfahrensnummer:	STRK.2015.111

Bei der Grundstückgewinnsteuer gilt als Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt. Als Einstandswert massgebend ist grundsätzlich der Erwerbswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden konnten. Entscheidend für die Bestimmung des Einstandswertes kann nur die öffentlich beurkundete Kaufsumme sein. Zusätzliche Vereinbarungen, welche die für Grundstücksgeschäfte erforderliche Formvorschrift der öffentlichen Beurkundung nicht einhalten, sind für die Ermittlung des Einstandswertes unbeachtlich.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrentin, A. B., erwarb mit Kaufvertrag vom 6. November 1997 von ihrer Mutter, C. D., die Liegenschaft X-Strasse in Basel. Öffentlich beurkundet wurde ein Kaufpreis von CHF

Am ... veräusserte die Rekurrentin die Liegenschaft zum Preis von CHF In der am 24. August 2014 eingereichten Steuererklärung zur Grundstückgewinnsteuer deklarierte sie einen Einstandswert von CHF

Mit Veranlagungsverfügung vom 8. Oktober 2014 korrigierte die Steuerverwaltung den Einstandswert auf CHF Aus den Akten gehe hervor, dass die Rekurrentin die Liegenschaft damals zu diesem Preis erworben habe.

B. Gegen diese Verfügung erhob die Rekurrentin am 6. November 2014 Einsprache und beantragte die Aufhebung der Veranlagungsverfügung sowie die Festsetzung des Grundstücksgewinns unter Berücksichtigung eines Kaufpreises von CHF Neben dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis von CHF ... sei damals noch ein ausgleichspflichtiger Erbvorbezug in der Höhe von CHF ... vereinbart worden, welcher ebenfalls zu berücksichtigen sei.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache am 26. Juni 2015 ab und führte im Wesentlichen aus, dass bei einem Grundstückkauf alle vereinbarten Leistungen im Sinne eines Gesamtentgeltes beurkundet werden müssten. Eine zusätzliche Abmachung sei nicht zu beachten, weshalb für den Einstandswert einzig auf die öffentlich beurkundete Summe von CHF ... abzustellen sei.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 28. Juli 2015. Die Rekurrentin, vertreten durch lic. iur. E. F., Advokat, beantragt die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides und der Veranlagungsverfügung vom 8. Oktober 2014. Die Sache sei zur erneuten Berechnung der Grundstückgewinnsteuer, basierend auf einem Einstandswert von CHF ..., an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, eventualiter sei die Sache durch die Rekurskommission selber neu zu berechnen und zu verfügen. Alles unter o/e-Kostenfolge.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 2. Oktober 2015 die Abweisung des Rekurses. In weiteren Eingaben der Parteien vom 12. Oktober, 20. November, 17. Dezember 2015, 5. und 11. Februar 2016 halten die Parteien an ihren Anträgen fest. Im Rahmen dieser weiteren Eingaben stellten beide Parteien Beweisanträge, welche vom instruierenden Präsidenten allesamt mit Verfügung vom 1. März 2016 abgewiesen wurden.

Auf die einzelnen Vorbringen wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet.

Erwägungen:

2. a) Die Rekurrentin beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung vom 26. Juni 2015 und der Veranlagungsverfügung vom 8. Oktober 2014. Die Sache sei zur erneuten Berechnung der Grundstückgewinnsteuer, basierend auf einem Einstandswert von CHF ..., an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, eventualiter sei die Sache durch die Rekurskommission selber neu zu berechnen und zu verfügen. Alles unter o/e-Kostenfolge.

b) Strittig ist einzig, ob im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft X-Strasse vom ... im Rahmen der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer der Einstandswert entsprechend der Deklaration der Rekurrentin auf CHF ... oder wie die Steuerverwaltung anführt auf CHF ... festzulegen ist.

3. Nach § 104 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer erhoben von den Gewinnen, die sich aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und des Geschäftsvermögens der natürlichen und juristischen Personen sowie von Anteilen an solchen ergeben. Nach § 106 Abs. 1 StG gilt als Grundstückgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt. Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten (§ 106 Abs. 2 StG). Als Einstandswert gilt unter Vorbehalt von § 105 Abs. 2 StG der Erwerbsswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden konnten (§ 106 Abs. 3 StG).

4. a) Die Rekurrentin führt an, dass für die Festlegung des Einstandswerts der veräusserten Liegenschaft nicht einzig auf die damals beurkundete Kaufpreissumme von CHF ... abzustellen sei. Ihre Mutter und sie hätten neben dem Kaufvertrag noch einen ausgleichungspflichtigen Erbvorbezug in der Höhe von CHF ... vereinbart. Erst die Berücksichtigung beider Abmachungen gebe den wahren Willen der Parteien wieder. Zwischen der Rekurrentin und ihrer Mutter habe somit Einigkeit geherrscht, dass der Preis für die Liegenschaft insgesamt CHF ... betragen solle. Dies gehe auch aus der Korrespondenz der Vertragsparteien mit dem beurkundenden Notar und der Vereinbarung zwischen der Rekurrentin und ihrer Mutter vom 18. bzw. 26. November 1997 hervor. Weiter bestehe auch ein Schreiben des Notars an die Vertragsparteien vom 28. Oktober 1997, welches den Erbvorbezug erwähne. Somit gebe der öffentlich beurkundete Kaufvertrag nicht den wahren Willen der Parteien wieder. Die Urkunde sei sogar offensichtlich unrichtig und ihr könne keine erhöhte Beweiskraft mehr zukommen. Aus heutiger Sicht sei nicht mehr nachvollziehbar, weshalb die Vertragsparteien den Erbvorbezug nicht in den öffentlich beurkundeten Kaufvertrag aufgenommen hätten. Dieser Umstand sei jedoch nicht zum Nachteil der Rekurrentin auszulegen.

b) Weiter führt die Rekurrentin an, dass es, entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung, nicht von Beachtung sei, ob die Anrechnung des Erbvorbezugs auch tatsächlich stattgefunden habe, bzw. ob den übrigen Erben ein Betrag in derselben Höhe zugeflossen sei. Diese Frage sei bei der Ermittlung des Einstandswertes gar nicht zu stellen und würde ein Abweichen von der sonst geltenden Praxis darstellen. In anderen Fällen würde die Steuerverwaltung auch nicht nachfragen, ob Hypotheken übernommen, Zahlungen geleistet oder Erbvorbezüge in einem späteren Nach-

lass effektiv angerechnet würden. Der von der Steuerverwaltung geforderte Nachweis der tatsächlichen Ausgleichung sei somit willkürlich.

c) Weiter treffe es nicht zu, dass sich im Nachlass zu wenige Aktiven befunden hätten, um die Geschwister der Rekurrentin auszubezahlen. Aus den eingereichten Unterlagen gehe hervor, dass die Veräusserin aus dem Erlös den anderen drei Geschwister je einen Betrag von CHF ... zukommen liess.

5. a) Der Darstellung der Rekurrentin, wonach für die Bestimmung des seinerzeitigen Kaufpreises der Liegenschaft neben der öffentlich beurkundeten Kaufsumme von CHF ... noch der ausserhalb des Vertrages – angeblich – vereinbarte Erbvorbezug in der Höhe von CHF ... zu berücksichtigen sei, kann nicht gefolgt werden.

b) Die Übertragung von Grundeigentum bedarf gem. Art. 657 Abs. 1 Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB) der öffentlichen Beurkundung, was auch aus den Bestimmungen zum Grundstückskauf in Art. 216 Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR) hervorgeht. Die öffentliche Beurkundung ist die Aufzeichnung rechtserheblicher Tatsachen oder rechtsgeschäftlicher Erklärungen durch eine vom Staat mit dieser Aufgabe betrauten Person, in der vom Staat geforderten Form und in dem dafür vorgesehenen Verfahren. Zu den Mindestanforderungen gehört, dass die Beurkundungsperson alle für das Rechtsgeschäft wesentlichen Tatsachen und Willenserklärungen der Parteien im Vertrag festhalten muss. Die Pflicht zur Beurkundung erstreckt sich dabei auf die objektiv wesentlichen Punkte (Parteien, Angaben zum Grundstück und den Kaufpreis). Besonders strenge Anforderungen gelten bei Liegenschaftstransaktionen hinsichtlich des Kaufpreises. Beurkundet werden müssen alle Leistungen, welche die Vertragsparteien im Sinne eines Gesamtentgeltes für die Übertragung des Eigentums am Grundstück erbringen (vgl. zum Ganzen: Basler Kommentar OR I – Urs Fasel, 6. Auflage, Basel 2015, Art. 216 N 11 ff. mit weiteren Hinweisen).

c) aa) Die Vertragsparteien haben im Jahre 1997 einen beurkundeten Kaufvertrag über eine Kaufpreissumme von CHF ... und offenbar bzw. möglicherweise in einer separaten Abmachung einen Erbvorbezug in der Höhe von CHF ... vereinbart. Ob die Rekurrentin und ihre Mutter seinerzeit den Verkaufspreis der Liegenschaft tatsächlich auf CHF ... festgelegt haben und ob die gewählte Vorgehensweise der Abwicklung des Liegenschaftskaufes zulässig war, ist für die vorliegend zu beurteilende Frage des Einstandswertes irrelevant und die Rekurrentin könnte daraus auch nichts zu ihren Gunsten ableiten.

bb) Massgebend für die Bestimmung des Einstandswertes kann nur die beurkundete Kaufsumme sein. Die zusätzliche Vereinbarung der Parteien zeigt einzig, dass die Rekurrentin die Liegenschaft um CHF ... günstiger erhielt und sie sich diesen Betrag als Erbvorbezug hat anrechnen lassen müssen. In diesem Sinne handelte es sich um einen Verzicht der Verkäuferin im Umfang von CHF ..., welcher jedoch nie Teil des Kaufvertrages wurde und somit auch nicht zu beachten ist. Beim vereinbarten Erbvorbezug handelt es sich um ein zweites für die Liegenschaftsübertragung nicht relevantes Rechtsgeschäft. Die Mutter hat, mit anderen Worten, nie in der für einen Liegenschaftskauf vorgesehenen Form (öffentlich beurkundeter Kaufvertrag, vgl. E. 5.b)) auf den Betrag von CHF ... verzichtet. Somit ist diese Vereinbarung über den Erbvorbezug nicht zu beachten. Vielmehr ist diese als unentgeltliche Leistung der Mutter zu betrachten.

cc) Zudem zeigt sich aufgrund der Akten, insbesondere der Korrespondenz unmittelbar vor und nach Vertragsschluss, dass die Vertragsparteien bewusst eine Summe von CHF ... beurkunden liessen. Zum einen geht dies aus einem Kaufvertragsentwurf vom Vortag des Beurkundungstermins hervor, welcher noch eine Kaufpreissumme von CHF ... auswies. Anlässlich der Beurkundung muss diese somit von den Vertragsparteien bewusst tiefer festgelegt worden sein. Zum anderem wurde diese Reduktion im Nachgang zum Beurkundungstermin vom Notar in einem Schreiben an die Vertragsparteien vom 13. November 1997 nochmals explizit erwähnt. Darin

stellte der Notar den Vertragsparteien zudem eine vorgefertigte Vereinbarung über den Erbvorbezug zu. Obschon der Notar in diesem Schreiben von einem realistischen Kaufpreis von CHF ... ausgeht, muss auch ihm bewusst gewesen sein, dass der ausgleichspflichtige Erbvorbezug nicht Gegenstand des öffentlich beurkundeten Vertrages werden konnte. Insgesamt ist somit festzuhalten, dass in Bezug auf den Kaufpreis der tatsächliche Wille der Vertragsparteien beurkundet wurde und nur diese Summe für die Bestimmung des Einstandswertes massgebend ist.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass einzig auf die Summe im öffentlich beurkundeten Vertrag abzustellen ist und die Steuerverwaltung den Einstandswert bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu Recht auf CHF ... festgelegt hat. Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.