



Antwort des Staatsrats auf einen parlamentarischen Vorstoss

Anfrage Nicolas Kolly

2017-CE-194

Stossende Besteuerung von Grundstücksgewinnen bei Erbschaft

I. Anfrage

Wie der Name schon sagt, besteht der Zweck der Grundstückgewinnsteuer darin, einen mit einer Grundstücksveräußerung erzielten Gewinn zu besteuern. Nach Artikel 43 DStG wird die Besteuerung namentlich bei Eigentumswechsel durch Schenkung aufgeschoben. In diesem Fall wird für die Berechnung der Anlagekosten auf die letzte steuerbegründende Veräußerung abgestellt (Art. 46 Abs. 2 DStG). Allerdings ist es sehr oft so, dass es vorher noch gar nie eine Veräußerung gegeben hat, beispielsweise wenn die Immobilie innerhalb der Familie übertragen oder mehrmals im Erbgang übertragen worden ist.

Die in diesem Fall geltenden Regeln sind nicht klar. Es müsste Artikel 48 Abs. 1 DStG zur Anwendung gebracht und auf den Kaufpreis abgestellt werden. Bei einem Einfamilienhaus, das schon vor Jahrzehnten von den Vorfahren der steuerpflichtigen Person erbaut wurde, sind oft keine Unterlagen vorhanden, die zur Festlegung dieses Preises erforderlich wären. Angesichts dessen scheint die Steuerverwaltung Artikel 48 Abs. 3 DStG zur Anwendung zu bringen, wonach « *die steuerpflichtige Person als Anlagekosten (Erwerbspreis erhöht um die Aufwendungen) den wenigstens 4 Jahre vor der Veräußerung bestimmten Steuerwert* » geltend machen kann. Allerdings handelt es sich dabei um eine Kann-Vorschrift, die Steuerpflichtigen haben also die Wahl. Die Rechtsprechung hat dies übrigens in einem Urteil vom 16. Dezember 2005 des Verwaltungsgerichts des Kantons Freiburg bestätigt (4F 05 80), wonach **den Steuerpflichtigen die Möglichkeit gelassen werden muss**, den Erwerbspreis nach Artikel 48 Abs. 1 DStG, erhöht um sämtliche Aufwendungen zwischen Erwerb und Veräußerung, als Anlagekosten in Abzug zu bringen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts vom 14. Mai 2004 im Fall 4F 03 77, FZR 2004 S. 92 E. mit Hinweisen, insbesondere auf die Rechtsprechung des Bundesgericht, das es als **willkürlich beurteilte**, «*sich auch dann strikte an den Steuerwert der Liegenschaft zu halten, wenn nachgewiesen wurde, dass dieser erheblich unter den Anlagekosten lag*»).

Im Gegensatz zu dieser Rechtsprechung scheint sich die Steuerverwaltung darauf zu beschränken, in letzter Instanz auf den Steuerwert abzustellen, selbst wenn dieser weit unter dem Liegenschaftswert liegt, und zwar sogar dann, wenn dies von den Steuerpflichtigen angefochten wird. Dies ist gerade dann besonders stossend, wenn der (vor mehr als 4 Jahren bestimmte) Steuerwert, auf den abgestellt wird, aus der Veranlagungsanzeige eines Vorbesitzers und nicht der der steuerpflichtigen Person hervorgeht.

Man könnte in solchen Fällen ein pragmatisches Vorgehen der Steuerbehörde erwarten, um eine Lösung zu finden, die nicht stossend ist und dem Geist des Gesetzes nicht widerspricht. Dem ist nicht so, und die Steuerpflichtigen sind der Inflexibilität der Verwaltung ausgeliefert.

Ich frage deshalb den Staatsrat:

1. Welches ist die Praxis der Steuerverwaltung (und somit des Kantons) für eine Veranlagung in solchen Fällen?
2. Kann die Steuerverwaltung durchsetzen, dass auf den Steuerwert im Sinne von Artikel 48 Abs. 3 DStG abgestellt wird, auch wenn die steuerpflichtige Person sich dagegen wehrt, also im Widerspruch zum Gesetzeswortlaut und der entsprechenden Rechtsprechung?
3. Lässt sich insbesondere der Kaufpreis im Sinne von Artikel 48 Abs. 1 DStG nicht mehr bestimmen und wehrt sich die steuerpflichtige Person dagegen, dass auf den Steuerwert nach Artikel 48 Abs. 3 DStG abgestellt wird (weil er weit unter dem Liegenschaftswert liegt), was sie gemäss Rechtsprechung auch tun kann, auf welchen Wert wird bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer abgestellt? Ist es möglich, eine Liegenschaftsschätzung durchzuführen, um den wirklichen Grundstücksgewinn zu ermitteln und so eine der Wirklichkeit entsprechende Steuerveranlagung zu ermöglichen?
4. Welche bundesrechts- und rechtsprechungskonformen Gesetzesänderungen wären für die Lösung dieser Problematik statthaft?

16. August 2017

II. Antwort des Staatsrats

Vorweg ist festzuhalten, dass sich die Kantonale Steuerverwaltung (KSTV) an die gesetzlichen Vorgaben sowie die damit verbundene Rechtsprechung in Bezug auf die Grundstücksgewinne hält. Diese können für die hier aufgeworfene Frage wie folgt zusammengefasst werden:

Gemäss Artikel 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt.

Der Kanton Freiburg hat diese Bestimmung mittels Artikel 46-49 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) in seine kantonale Gesetzgebung übernommen und im Rahmen seiner Möglichkeiten genauer definiert. Der freiburgische Gesetzgeber hat namentlich vorgesehen, dass die steuerpflichtige Person als Anlagekosten den wenigstens vier Jahre vor der Veräusserung bestimmten Steuerwert geltend machen kann, wenn der Erwerb mehr als 15 Jahre zurückliegt. In diesem Fall werden die Aufwendungen der letzten vier Jahre berücksichtigt, wobei die Berücksichtigung des wieder angelegten Gewinnes vorbehalten bleibt.

Wie in der Anfrage erwähnt, hat das Kantonsgericht in seinen Entscheiden vom 16. Dezember 2005 (4F 05 80) und 14. Mai 2004 (4F 03 77) festgehalten, dass es sich bei Artikel 48 Abs. 3 DStG um eine Kann-Vorschrift handelt. Es hat auch erwogen, dass eine Ermittlung der effektiven Anlagekosten anstelle des Steuerwertes jedoch nicht von Amtes wegen, sondern nur insofern vorzunehmen sei, als die entsprechende Substanziierung und das Beweismittelangebot des Steuerpflichtigen als genügend erscheinen (vgl. Entscheid 4F 03 77, E. 1c). In beiden Entscheiden hat das Kantonsge-

richt zu Ungunsten der Steuerpflichtigen entschieden, weil diese die ihnen obliegenden Beweise bezüglich höherer Anlagekosten (gegenüber dem Steuerwert) nicht erbracht hatten.

Zu den einzelnen Fragen nimmt der Staatsrat nachstehend wie folgt Stellung:

1. Welches ist die Praxis der Steuerverwaltung (und somit des Kantons) für eine Veranlagung in solchen Fällen?

Sofern nicht bereits aufgrund des Grundbucheintrages ausgeschlossen werden kann, dass eine Handänderung der Steuerpflicht unterliegt, erhält der Veräusserer einer Liegenschaft eine spezielle Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer. Diese Steuererklärung ist innerhalb der vorgegebenen Frist ausgefüllt, zusammen mit allen Beweismitteln, bei der Kantonalen Steuerverwaltung einzureichen.

Falls die letzte steuerbegründende Veräusserung über 15 Jahre zurückliegt, hat der Steuerpflichtige die freie Wahl, ob er als Anlagekosten den Steuerwert vor vier Jahren oder den tatsächlichen Erwerbspreis angeben möchte. Im ersten Fall muss er nur die Belege für die Aufwendungen der letzten 4 Jahre einreichen, welche er zusätzlich zum Steuerwert in Abzug bringen kann. Im zweiten Fall sind grundsätzlich quitierte Originalrechnungen beziehungsweise Kaufverträge einzureichen. Da es manchmal unmöglich ist, sämtliche Belege zusammenzustellen, vor allem bei Altbesitz, akzeptiert die KSTV in der Praxis als pragmatische Lösung auch von Architekten erstellte Bauabrechnungen. Bei Fehlen eines Kaufvertrags lässt die KSTV auch die Erstschatzung der Gebäudeversicherung als Beweismittel zu. Diese kann von den Steuerpflichtigen selbst bei älteren Gebäuden bei der Kantonalen Gebäudeversicherung (KGV) nachgefragt werden.

2. Kann die Steuerverwaltung durchsetzen, dass auf den Steuerwert im Sinne von Artikel 48 Abs. 3 DStG abgestellt wird, auch wenn die steuerpflichtige Person sich dagegen wehrt, also im Widerspruch zum Gesetzeswortlaut und der entsprechenden Rechtsprechung?

Wie bereits in der Antwort auf die erste Frage erwähnt, stützt sich die Grundstückgewinnsteuerabteilung nur dann auf den Steuerwert, wenn entweder der Steuerpflichtige dies ausdrücklich wünscht oder wenn dieser die höheren Erwerbskosten nicht glaubwürdig nachweisen kann.

3. Lässt sich insbesondere der Kaufpreis im Sinne von Artikel 48 Abs. 1 DStG nicht mehr bestimmen und wehrt sich die steuerpflichtige Person dagegen, dass auf den Steuerwert nach Artikel 48 Abs. 3 DStG abgestellt wird (weil er weit unter dem Liegenschaftswert liegt), was sie gemäss Rechtsprechung auch tun kann, auf welchen Wert wird bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer abgestellt? Ist es möglich, eine Liegenschaftsschatzung durchzuführen, um den wirklichen Grundstücksgewinn zu ermitteln und so eine der Wirklichkeit entsprechende Steuerveranlagung zu ermöglichen?

Wie das Kantonsgericht in seinem Entscheid vom 14. Mai 2004 festgehalten hat, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis zu erbringen, dass die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) den Steuerwert der veräusserten Liegenschaft übersteigen. Dabei muss zum Vornherein unterstrichen werden, dass an den Beweis strenge Anforderungen zu stellen sind, um Missbräuche auszuschliessen. Der Steuerpflichtige soll auf keinen Fall besser gestellt werden als wenn er die erforderlichen Abrechnungen und Quittungen einreichen würde.

Zu beachten ist im Weiteren, dass es bei Altbesitz auch im Rahmen einer Expertise schwer oder nur beschränkt möglich ist, die abzugsfähigen Anlagekosten zu ermitteln. Einerseits ist es oft nicht

mehr möglich, die verschiedenen, im Laufe der Zeit vorgenommenen Arbeiten und die entsprechenden Kosten genau festzustellen, andererseits müssen z. B. Unterhaltsarbeiten, die ja im Rahmen der Einkommenssteuer abzugsfähig sind, sowie Eigenleistungen ausgeschieden werden. Insofern ist vom Steuerpflichtigen zu erwarten, dass er allgemein und selbst bei Vornahme einer Expertise alles Zumutbare unternimmt, um ergänzende Angaben und Unterlagen zu liefern (Entscheid Steuergerichtshof 14. Mai 2004, FZR 2004, S. 92).

Daraus lässt sich schliessen, dass weder der Gesetzgeber noch die Rechtsprechung den Steuerbehörden vorschreibt, die Anlagekosten für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns heranzuziehen, wenn die steuerpflichtige Person sie nicht hinreichend belegen kann.

4. *Welche bundesrechts- und rechtsprechungskonformen Gesetzesänderungen wären für die Lösung dieser Problematik statthaft?*

Aus der Antwort auf die dritte Frage geht hervor, dass die von der KSTV entwickelte Praxis ganz im Sinne des Gesetzgebers und der Rechtsprechung ist. Daher ist der Staatsrat der Ansicht, dass eine Gesetzesänderung in diesem Fall weder notwendig noch zweckmässig ist.

3. Oktober 2017