

Grundstückgewinnsteuer

Fehlender Nachweis eines vertraglich übertragenen Bauprojekts

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 26. April 2024

Projektierungskosten für später doch nicht verwirklichte Bauprojekte können als Abzug bei der Grundstückgewinnsteuer nur dann berücksichtigt werden, wenn dieses Bauprojekt dem Erwerber rechtsgeschäftlich übertragen wurde und diesem Bauprojekt nachweislich ein objektiver Liegenschaftswert zukommt. Mangels entsprechender Nachweise sowie aufgrund der lückenhaften Aktenlage kann überdies nicht festgestellt werden, ob die dafür fakturierten Leistungen unter nahestehenden Personen bzw. Gesellschaften einem Drittvergleich standhalten.

Sachverhalt:

A. Die Pflichtige hat das am 11. Januar 2018 erworbene Grundstück Nr. 1 Grundbuch (GB) G. mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 7. Mai 2021 zu einem Preis von CHF 288'000.– an die I. veräussert.

In der Veranlagungsverfügung Nr. 1/1000 vom 6. September 2023 setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Grundstücksgewinn auf CHF 174'354.– und die zu erhebende Grundstückgewinnsteuer auf CHF 58'117.– fest.

B. Mit Schreiben vom 13. September 2023 erhob die Pflichtige gegen die Veranlagung Einsprache und begehrte den Abzug der Handänderungssteuer von CHF 1'361.–, der Vermittlungsprovision von CHF 10'770.– und der Rechnung der B. von CHF 72'000.– für die Machbarkeitsstudie und die Projektvorschläge. Ohne das Projekt und die Machbarkeitsstudien wäre das Grundstück nicht verkauft worden bzw. nicht zum erzielten Verkaufspreis von CHF 288'000.–. Die I. habe das Grundstück inkl. Projekt erworben und auch für das Projekt bezahlt. Auch wenn sich die I. gegen den Bau der Häuser mit der B. entschieden habe, habe sie trotzdem den vollen Preis bezahlen müssen.

Mit Entscheid vom 12. Oktober 2023 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und liess die Handänderungssteuer von CHF 1'361.– sowie die Vermittlungsprovision im Umfang von CHF 8'640.– (zzgl. MWST) zum Abzug zu. Die Projektkosten in Höhe von CHF 72'000.– der B. könnten nicht als wertvermehrnde Aufwendungen bzw. Verkaufskosten berücksichtigt werden, da es sich nicht um realisierte Projektkosten handle. Zudem seien diese Kosten gerade nicht bei der Einsprecherin selbst angefallen, da die Käuferin den Betrag direkt an die B. bezahlt habe.

C. Mit Schreiben vom 13. November 2023 erhebt die nunmehr vertretene Pflichtige Rekurs und beantragt, (1) der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 12. Oktober 2023 sowie die zugrundeliegende Steuerveranlagung vom 6. September 2023 seien aufzuheben und es sei in der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 1/1000 bei den Aufwendungen zusätzlich ein Betrag von CHF 72'000.– zu berücksichtigen. Eventualiter sei die Angelegenheit zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen; (2) unter o/e Kostenfolge.

Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, es handle sich bei den Projektkosten in Höhe von CHF 72'000.– um wertvermehrnde Aufwendungen, welche sie im Hinblick auf den Verkauf ihres Grundstücks und den dabei erzielten Verkaufspreis getätigt habe. Gemäss dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 7. Mai 2021 habe die Rekurrentin ihr unbebautes Grundstück in G. mitsamt dem von der B. hierauf entworfenen Bauprojekt veräussert. Die Käuferin habe die Projektkosten von CHF 72'000.– explizit als Bestandteil des Kaufvertrages anerkannt. Das Projekt sei ein Anhang des Kaufvertrages gewesen. Die Rekurrentin habe den Verkaufspreis von CHF 288'000.– aufgrund der damaligen durchschnittlichen Landpreise in G. (807m² * CHF 268.–) sowie der Projektkosten der B. (CHF 72'000.–) ermittelt und letztlich auch erreicht. Indem die Käuferin des Grundstücks dieses zusammen mit dem Bauprojekt erworben habe, handle es sich nicht mehr um ein unrealisiertes und damit wertloses Bauprojekt.

Entgegen den Ausführungen im Einspracheentscheid habe die Verpflichtung zur Zahlung der Projektkosten im Ergebnis bei der Rekurrentin und nicht bei der Käuferin gelegen: Die Projektkosten in Höhe von CHF 72'000.– hätten Bestandteil des Kaufpreises über insgesamt CHF 288'000.– gebildet; indem die Käuferin den Betrag von CHF 72'000.– direkt der B. überwiesen habe, habe die Rekurrentin im Ergebnis CHF 72'000.– weniger als Kaufpreiszahlung erhalten.

In der Vernehmlassung vom 3. Januar 2024 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie u. a. aus, die Anrechnung von unausgeführten Bauprojekten als Gestehungskosten käme nur in Frage, wenn dem Grundstückserwerber das Bauprojekt explizit rechtsgeschäftlich überlassen worden und nicht bloss zum Schein erstellt worden sei. Wesentliches Kriterium sei, dass dem Bauprojekt ein objektiver liegenschaftlicher Wert zukomme. Aus dem Kaufvertrag vom 7. Mai 2021 sei nicht ersichtlich, dass die Projektstudie der B. Teil der Vereinbarung gewesen sein solle, Vertragsobjekt sei lediglich die Parzelle Nr. 1 GB G. Nur bei der Kaufpreisabwicklung werde eine direkte Überweisung der fraglichen CHF 72'000.– an die B. vorgesehen, es handle sich dabei um eine reine Zahlungsmodalität. Ebenso werde bei der Kaufpreiszahlung festgehalten, dass CHF 125'000.– an die C. zu überweisen seien. Die Rekurrentin sei bei beiden Gesellschaften Gesellschafterin und Geschäftsführerin bzw. einzelzeichnungs-berechtigte Verwaltungsrätin.

Zur Projektstudie von pauschal CHF 72'000.– (ohne MWST) seien keine näheren Angaben bekannt. Der Pauschalbetrag von CHF 72'000.– müsste von der B. als Gewinn verbucht und dort versteuert werden. Auffällig sei, dass in der betreffenden Rechnung der B. vom 5. Mai 2021 immer noch die frühere Adresse der Rekurrentin als Zustelladresse bezeichnet sei.

Es sei nicht rechtsgenügend nachgewiesen, dass die Projektstudie auch effektiv rechtsgeschäftlich übernommen worden und der beanspruchte Pauschalbetrag von CHF 72'000.– reell, d. h. marktkonform sei und einem Drittvergleich standhalte. Daher seien die Aufwendungen nicht als Gestehungskosten anrechenbar. Zudem sei nicht nachgewiesen, dass die Projektstudie allein im Hinblick auf eine künftige Veräusserung in Auftrag gegeben worden sei. Im Übrigen liege der ausgehandelte Verkaufspreis von CHF 288'000.– für die Baulandparzelle mit einer Fläche von 807m² (ohne Projekt) durchaus im Rahmen der erzielten Grundstückspreise im Jahr 2021.

In der Replik vom 15. März 2024 führt der Vertreter der Rekurrentin ergänzend aus, dass der Betrag von CHF 72'000.– für die Projektierungskosten gemäss Rechnung vom 5. Mai 2021 von der B. als Umsatz verbucht worden sei. Aus der versehentlich angegebenen, zu Beginn des Auftrags erfassten Adresse der Rekurrentin auf der besagten Rechnung lasse sich nichts zu Ungunsten der Rekurrentin ableiten. Es habe sich dabei um einen Irrtum gehandelt.

An der heutigen Hauptverhandlung hält die Steuerverwaltung an ihrem Begehren fest. Die Rekurrentin hat auf eine Verhandlungsteilnahme verzichtet.

Erwägungen:

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 CHF 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.

2. Streitig und zu prüfen ist, ob die von der Rekurrentin geltend gemachten Projektkosten in Höhe von CHF 72'000.– vom Grundstücksgewinn in Abzug gebracht werden können.

3.

3.1. Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstücksgewinnsteuer (§ 71 StG). Der Grundstücksgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um

den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Als Aufwendungen gelten nach § 78 Abs. 1 lit. a StG u. a. Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben. Weiter können unter lit. b Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke sowie unter lit. c Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Maklerprovision, vom steuerbaren Grundstücksgewinn zum Abzug gebracht werden.

3.2. Selbstgetragene Projektierungskosten für verwirklichte Bauprojekte stellen wertvermehrnde Aufwendungen gemäss § 78 Abs. 1 lit. a StG dar und sind praxisgemäss vom Grundstücksgewinn abziehbar. In Bezug auf unverwirklichte Bauprojekte gilt im Grundstücksgewinnsteuerrecht, dass diese grundsätzlich nicht als Gestehungskosten anrechenbar sind, da ihnen kein wertvermehrnder Charakter zukommt. Eine Anrechnung kommt nur in Frage, wenn dem Erwerber des Grundstücks das Bauprojekt rechtsgeschäftlich überlassen wurde. Eine Fortführung dieses übernommenen Bauprojekts seitens des Erwerbers ist nicht vorausgesetzt. Ein wesentliches Kriterium ist, dass dem Bauprojekt ein objektiver liegenschaftlicher Wert zukommt.

3.3. Zu den anrechenbaren Erwerbs- und Veräusserungskosten gemäss § 78 Abs. 1 lit. c StG zählen die von der steuerpflichtigen Person selbst getragenen Aufwendungen, die untrennbar mit dem Eigentumswechsel eines Grundstücks verbunden sind. Dazu gehören vor allem Verurkundungs- und Grundbuchgebühren, Handänderungssteuern, Vermittlungsgebühren und Anwaltskosten.¹ Kosten für eine Machbarkeitsstudie und/oder für ein Vorprojekt sind unter diesem Titel nicht abzugsfähig.

3.4. In Bezug auf die Beweislastverteilung im Steuerrecht ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen der Steuerverwaltung, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich der Steuerpflichtigen obliegt. Diese hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen. Die Beweislosigkeit wirkt sich dabei zu Ungunsten jener Partei aus, welche die Beweislast trägt.² Da es sich bei den Gestehungskosten um steuermindernde Tatsachen handelt, ist die Rekurrentin dafür beweispflichtig.

4.

4.1. Die Rekurrentin bringt vor, dass das Bau- bzw. Vorprojekt im Wert von CHF 72'000.– von der Erwerberin übernommen worden sei. Das Projekt sei ein Anhang des Kaufvertrages gewesen. Im Kaufvertrag vom 7. Mai 2021 ist jedoch nicht ersichtlich, dass das Projekt Teil der Vereinbarung gewesen sein soll. Als Kaufobjekt wird lediglich das Grundstück Nr. 1 GB G. angeführt. Im Kaufvertrag finden sich sodann keine Hinweise, dass sich das Bauprojekt im Anhang des Kaufvertrages befunden haben soll, zumal im Kaufvertrag (S. 1) explizit festgehalten wird: «Die unbeglaubigten Grundbuchauszüge des Kaufobjektes sowie allfälliger weiterer Grundstücke sind dieser Urkunde angeheftet (Anhang) und bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages.» Hätte sich das Projekt tatsächlich im Anhang des öffentlich beurkundeten Kaufvertrages befunden, wäre an dieser Stelle im Kaufvertrag darauf Bezug genommen worden.

Einzig bei der Regulierung des Kaufpreises (S. 3) taucht die Zahl CHF 72'000.– auf. Gemäss Kaufvertrag ist der Kaufpreis von total CHF 288'000.– wie folgt zahlbar:

- CHF 11'000.– als bereits geleistete unverzinsliche Zahlung
- CHF 80'000.– als weitere zinslose Zahlung innert fünf Arbeitstagen nach Verurkundung, auf das Konto IBAN Nr. [...], lautend D., [Adresse]
- CHF 72'000.– als weitere zinslose Zahlung innert fünf Arbeitstagen nach Verurkundung, auf das Konto IBAN Nr. [...], lautend auf B., [Adresse]
- CHF 125'000.– als weitere zinslose Zahlung innert fünf Arbeitstagen nach Verurkundung, auf das Konto IBAN Nr. [...], lautend auf C., [Adresse]

¹ Vgl. WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 78 N 15 ff.

² BGE 140 II 248, E. 3.5.

Die Rekurrentin ist bei der B. Geschäftsführerin und bei der C. einziges Verwaltungsratsmitglied. Weshalb die Erwerberin zwei Teilbeträge an Gesellschaften zu überweisen hatte, die der Verkäuferin bzw. Rekurrentin nahestehend sind, ist unklar. Der Kaufvertrag enthält dazu keine Angaben. Jedenfalls kann aus der Zahlungsabwicklung nicht abgeleitet werden, dass mit der Überweisung der CHF 72'000.– an die B. auch das Vorprojekt übernommen wurde. Auch aus den übrigen Unterlagen ergeben sich dafür keine Anhaltspunkte. Gemäss dem eingereichten Kontoauszug der B. lautete der Zahlungszweck für die von der I. erhaltenen CHF 72'000.– «Teilkaufpreis Verkauf GB G. Nr. 1». Die Tatsache, dass die Erwerberin des Grundstücks selbst im Immobiliensektor tätig und demnach grundsätzlich nicht auf Vorprojekte der Veräusserin angewiesen ist, spricht sodann nicht für die Argumentationslinie der Rekurrentin. Schliesslich ist anzumerken, dass der vereinbarte Kaufpreis von rund CHF 357 pro m² (CHF 288'000.– für eine Fläche von 807 m²; ohne Projekt) innerhalb einer zu erwartenden Bandbreite für unüberbautes Bauland an guter Lage in G. liegt.

4.2. Aufgrund der mangelhaften Aktenlage wäre im Übrigen nicht eruierbar, ob die fakturierten CHF 72'000.– einem Drittvergleich standhalten würden, was bei einer Leistungserbringung durch Nahestehende von Bedeutung wäre. Die Rekurrentin hat einzig eine Rechnung vom 5. Mai 2021 eingereicht, worin ein pauschaler Betrag von CHF 72'000.– (exkl. MWST) fakturiert wird für «Verkauf Parzelle G.: Grundstück mit Neubauprojekt, diverse Projekt Vorschläge zum Erstellen und Verkauf eines Neubaus bis zur Baueingabe». Angaben zum Auftragsverhältnis liegen dem Gericht nicht vor.

4.3. Im Ergebnis gelingt der beweisbelasteten Rekurrentin der Nachweis nicht, dass das Vorprojekt von der Erwerberin tatsächlich rechtsgeschäftlich übernommen wurde. Folglich hat die Steuerverwaltung die CHF 72'000.– zurecht nicht vom Grundstücksgewinn in Abzug gebracht.

5. Nach dem Ausgeführten erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Die Verfahrenskosten sind in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass aufzuerlegen (§ 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]). Folglich sind die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 2'000.– von der Rekurrentin zu bezahlen.

Gemäss § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei eine angemessene Parteientschädigung zugesprochen werden. Ausgangsgemäss ist der Rekurrentin keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...