

Grundstückgewinnsteuer

Projektierungskosten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft  
vom 17. Dezember 1997

Nicht verwirklichte und vom Käufer nicht übernommene Projekte bewirken keine Wertvermehrung des Grundstückes, sodass die entsprechenden Kosten bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht berücksichtigt werden können.  
(Bestätigung der Praxis)

Tatsachen:

A. Gegen die von der kantonalen Steuerverwaltung Basel-Landschaft als Folge des Grundstückverkaufs der Parzelle Nr. 4093 durch X erhobene Grundstückgewinnsteuer-Rechnung Nr. 92/737 vom 1. Oktober 1993 in der Höhe von Fr. 39'489.- erhob X, vertreten durch Y Treuhand in Z, am 18. Oktober 1993 bei der Steuerverwaltung Einsprache. Mit Entscheid vom 1. April 1996 wies die Steuerverwaltung die Einsprache mit der Begründung ab, dass es sich bei der Parzelle Nr. 4093 einkommens- und vermögenssteuerrechtlich um Privatvermögen handle, weshalb die Projektkosten für das nicht ausgeführte Bauprojekt als wertvermehrnde Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer nicht anerkannt werden könnten.

Auch die Steuerrekurskommission, an welche die Steuerpflichtige in der Folge gelangte, wies den erhobenen Rekurs mit Entscheid vom 30. August 1996 ab:

Die Aufwendungen eines Grundstückveräusserers, die nicht unter § 78 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich [Steuer- und Finanzgesetz; StG] vom 7. Februar 1974 fallen würden, tatsächlich aber entstanden seien, könnten bei der Berechnung des Grundstückgewinns nicht berücksichtigt werden. Bezüglich den nichtberücksichtigten Planungs- und Ingenieurkosten stehe fest, dass das fragliche Projekt weder von der Rekurrentin realisiert, noch von der Käuferin übernommen worden sei. Damit könnten diese Kosten nicht als wertvermehrnde Aufwendungen im Sinne von § 78 Abs. 1 lit. a StG verstanden werden. Solange die Projekte und Pläne weder verwirklicht, noch von der Liegenschaftserwerberin übernommen worden seien, würden diese Kosten nicht unter den besagten Gesetzesartikel fallen, da damit keine Werterhöhung des Grundstückes realisiert worden sei. Die genannten Aufwendungen liessen sich auch nicht unter § 78 Abs. 1 lit. c StG subsumieren, da darunter nur Kosten fallen würden, die in einem rechtserheblichen Zusammenhang mit der Veräusserung stehen würden. An diesem Erfordernis fehle es bei den geltend gemachten Projektierungskosten.

B. Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission erhob die Steuerpflichtige, vertreten durch Y Treuhand in Z, am 19. März 1997 beim Verwaltungsgericht Beschwerde mit den Begehren, die Kosten von Fr. 127'546.- entweder bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen oder beim versteuerten Gewinn zu berücksichtigen. Gegen eine Doppelbesteuerung werde Beschwerde erhoben. Sie begründet ihre Beschwerde im wesentlichen folgendermassen: Die nicht zum Abzug zugelassenen Kosten seien bezahlt worden und als Gewinn versteuert worden, da sie in keiner Erfolgsrechnung belastet seien. Würden bezahlte Kosten für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer nicht zugelassen und seien sie im Zeitpunkt der Bezahlung auch keiner Erfolgsrechnung belastet, handle es sich um eine Doppelbesteuerung.

C. Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 18. April 1997 die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden könne. Sie führt aus, dass die Beschwerdeführerin ein teilweise unzulässiges Rechtsbegehren stelle. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sei einzig die Grundstückgewinnsteuer. Dagegen betreffe das von der Beschwerdeführerin gestellte Begehren, die Kosten von Fr. 127'546.- beim bereits versteuerten Gewinn zu berücksichtigen, nicht die Grundstückgewinnsteuer, sondern die Einkommensteuer aus dem Geschäftsbetrieb des Ehemannes der Beschwerdeführerin. Auf dieses Begehren sei daher nicht einzutreten.

Die Projektkosten seien keine wertvermehrnden Aufwendungen im Sinne von § 78 Abs. 1 lit. a StG, da das Projekt weder von der Beschwerdeführerin realisiert worden sei, noch von der Käuferin übernommen worden sei. Da die Projektkosten zu keiner Werterhöhung des Grundstückes beigetragen hätten, seien sie bei der Grundstückgewinnsteuer nicht abzugsfähig. Der Kostenabzug sei auch dann nicht möglich, wenn es sich beim Grundstück nicht um Privat-, sondern um Geschäftsvermögen handle. Dieses Ergebnis sei auch sachlich angemessen, da die Projekt-kosten zwar buchhalterisch hätten aktiviert werden müssen, der dadurch entstandene Aktivposten habe jedoch nach dem Scheitern des Projekts in vollem Umfang abgeschrieben werden können, wodurch sich der Gewinn wieder reduziert habe.

D. In ihrer Vernehmlassung vom 28. April 1997 beantragt die Steuerrekurskommission die Abweisung der Beschwerde. Sie hält in bezug auf die von der Beschwerdeführerin montierte Doppelbesteuerung fest, dass, da im vorliegenden Fall nebst dem Kanton Basel-Landschaft weder andere Kantone noch andere Staaten involviert seien, diese Behauptung fehl gehe. Die Beschwerdeführerin würde jedoch auch mit der Rüge der doppelten Besteuerung nicht durchdringen, da aufgrund des Jahresabschlusses per 31. Januar 1991 vom 30. Januar 1992, der Bilanz vom 4. Februar 1992 sowie des Schuldenverzeichnisses 1991/92 vom 3. Mai 1991 zweifelsohne festzustellen sei, dass die Parzelle Nr. 4093 bisher steuerlich als Privatvermögen betrachtet worden sei.

Erwägungen:

1. § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich [Steuer- und Finanzgesetz; StG] vom 7. Februar 1974 sieht gegen Entscheide der Rekurskommission die Möglichkeit einer Beschwerde beim Verwaltungsgericht vor. Diese Beschwerde ist innert 10 Tagen zu erheben. Zur Beschwerde ist die steuerpflichtige Person, die Gemeinde und die kantonale Steuerverwaltung befugt (§ 131 StG). Im vorliegenden Fall ist der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 30. August 1996 am 12. März 1997 zugestellt worden. Die dagegen von der Steuerpflichtigen erhobene Beschwerde datiert vom 19. März 1997 und ist damit fristgerecht eingereicht worden.

2. a) Streitig ist im vorliegenden Fall die Höhe des durch den Verkauf der Liegenschaft Parzelle Nr. 4093 entstandenen Grundstückgewinns bzw. die Höhe der daraus resultierenden Grundstückgewinnsteuer. Nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und daher auch nicht Gegenstand der folgenden Überprüfung ist hingegen das Eventualbegehren der Beschwerdeführerin, die entstandenen Kosten bei der Einkommenssteuer zu berücksichtigen. Da die Einkommenssteuer nicht zum Streitgegenstand gehört, kann auf dieses Begehren denn auch nicht eingetreten werden.

b) Der materiellen Beurteilung des Falles ist vorzuschicken, dass sich der Umfang der Beurteilung gemäss § 45 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 auf die Beurteilung von Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens sowie auf diejenige von unrichtiger oder unvollständiger Feststellung des Sachverhalts beschränkt.

3. Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Unter dem Begriff des Grundstückgewinnes ist gemäss § 75 Abs. 1 StG derjenige Betrag zu verstehen, um den der Veräusserungspreis die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvernehmende Aufwendungen) übersteigt.

Die Beschwerdeführerin beanstandet die Entscheidung der Vorinstanzen insofern, als diese nicht sämtliche ihrer erwachsenen Aufwendungen zum Abzug zugelassen haben. Gemäss § 78 Abs. 1 StG gelten als abziehbare Aufwendungen die Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben (lit. a), die Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke (lit. b) sowie die Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Mäklerprovision (lit. c). Absatz 2 dieser Bestimmung hält fest, dass Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer bzw. Ertragssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind, nicht mehr geltend gemacht werden können. Die in § 78 StG genannten Aufwendungen werden abschliessend aufgezählt. Daraus ist e contrario abzuleiten, dass Aufwendungen eines Grundstückveräusserers, die nicht unter § 78 StG fallen, tatsächlich aber entstanden sind, bei der Berechnung des Grundstückgewinnes nicht berücksichtigt werden (Urteil des Verwaltungsgerichts BL [VGE] vom 6. April 1988 i.S. D.F. gegen Steuerrekurskommission und Steuerverwaltung BL).

4. Damit fragt sich, ob die bzw. allenfalls welche der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Aufwendungen im Rahmen der gesetzlich vorgesehenen Abzüge gemäss § 78 StG abziehbar sind.

a) Die Beschwerdeführerin macht generell geltend, dass die Kosten von Fr. 127'546.– bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen seien und beanstandet damit sinngemäss, dass diese ihr entstandenen Ingenieur- und Planungskosten nicht abgezogen worden seien. In bezug auf diese Projektkosten steht unbestrittenmassen fest, dass das fragliche Projekt weder von der Beschwerdeführerin realisiert, noch von der Käuferin übernommen worden ist. Damit fragt sich, ob diese Kosten als wertvermehrnde Aufwendungen im Sinne von § 78 StG Abs. 1 lit. a StG verstanden werden können. Diese Frage ist zu verneinen. Solange Projekte und Pläne weder verwirklicht, noch von den Liegenschaftserwerbern übernommen worden sind, fallen diese Kosten nicht unter den besagten Gesetzesartikel, da damit keinerlei Werterhöhung des Grundstückes realisiert worden ist (VGE vom 6. April 1988 i.S. D.F. gegen Steuerrekurskommission und Steuerverwaltung BL).

Die genannten Aufwendungen lassen sich ebensowenig unter § 78 Abs. 1 lit. c StG subsumieren. Darunter fallen nach ständiger verwaltungsgerichtlicher Praxis nur Kosten, die in einem rechtserheblichen Zusammenhang mit der Veräusserung des Grundstückes stehen. An diesem Erfordernis fehlt es bei den geltend gemachten Projektierungskosten ebenfalls.

5. Es ist noch darauf hinzuweisen, dass als Folge des vorliegenden abweisenden Verwaltungsgerichtsentscheids, die in der Geschäftsbilanz aktivierten Projektierungskosten als Geschäftsverlust verbucht werden können, da die im Zusammenhang mit der Privatliegenschaft entstandenen Kosten seinerzeit offenbar aus dem Geschäftsvermögen realisiert worden sind. Diese Vorgehensweise würde den Geschäftsgewinn reduzieren, was wiederum steuerliche Konsequenzen hätte.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird, soweit darauf eingetreten werden kann, abgewiesen.