



Urteil vom 14. Juni 2019 (510 18 63)

Grundstückgewinnsteuer / wertvermehrnde Aufwendungen / Nahestehende

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Zeller (Ref.),
P. Salathe, S. Schmid, M. Angehrn, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A.**____, vertreten durch Gresch & Schwab Rechtsanwälte,
Herr M. Gresch, Limmatquai 1, 8024 Zürich

Rekurrentin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

Sachverhalt:

A.

Nach einer zehnjährigen Bau- und Planungsphase der „B.____“, eine Überbauung der Parzellen (...) und (...), am E.____ in F.____, verkaufte die Rekurrentin im Jahre 2016 die letzte Stockwerkeinheit, wobei drei Garagenplätze und ein Kellerabteil noch nicht veräussert werden konnten.

Mit Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 22. Juni 2016 wurde mangels Bauabrechnung der gesamte Veräusserungspreis für die (verkaufte) Quote von 1699/2000 an der Überbauung der Parzellen (...) und (...), auf Fr. 23'380'500.-- (ohne Landwert), der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. 18'813'860.-- und die geschuldete Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 4'703'465.-- festgesetzt.

B.

Gegen diese Veranlagung erhob die Pflichtige mit Schreiben vom 4. Juli 2016 Einsprache und ersuchte zur Begründung um einen mündlichen Besprechungstermin. Zudem wies sie ausdrücklich darauf hin, dass von der Steuerverwaltung bislang noch keine Bauabrechnung eingefordert worden sei.

In der Folge fand eine Besprechung statt und die Bauabrechnung wurde eingereicht. Nach deren Durchsicht stellte die Steuerverwaltung fest, dass div. Zahlungen an (zwischenzeitlich inaktive) juristische Personen, mit Sitz in G.____ geleistet worden seien. Da die Steuerverwaltung aus den Unterlagen nicht ersehen konnte, inwieweit die in der Bauabrechnung aufgeführten Kosten auch im Ertrag dieser verschiedenen Firmen verbucht worden ist, wurde bei der Pflichtigen betreffend die Jahre 2016 und 2017 eine Revision durchgeführt. Mit Schreiben vom 12. Februar 2018 nahm die Pflichtige zum Revisionsbericht 2017-185 (Grundstückgewinnsteuer) Stellung. Zusammenfassend führte sie aus, es werde ihr unterstellt, dass sie Aufwendungen verbucht habe, um den Gewinn im Kanton Basel-Landschaft zu reduzieren, was einer sachlichen Überprüfung nicht standhalte.

Mit Einspracheentscheid vom 3. Juli 2018 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache der Pflichtigen dahingehend gut, als dass sie die nun vorliegende Bauabrechnung in der Festsetzung der Grundstückgewinnsteuerberechnung berücksichtigte. Demgemäss wurde der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. 3'729'571.-- reduziert.

C.

Mit Schreiben vom 3. August 2018 erhob die Pflichtige Rekurs und beantragte, (1) Der steuerbare Grundstückgewinn sei auf Fr. 876'253.-- festzusetzen. (2) Unter o/e Kostenfolge zulasten der Rekursgegnerin. Zur Begründung führte sie zusammenfassend aus, die Rekurrentin habe ausnahmslos nur Tätigkeiten zum Kauf des Grundstücks sowie Erstellung und Verkauf der Überbauung E.____ „B.____“ ausgeführt. Die Verkaufserlöse bis ins Jahr 2016 hätten insgesamt Fr. 29'963'649.-- betragen. Die gesamten Kosten gemäss Bauabrechnung würden sich auf Fr. 29'099'985.80 belaufen. Die Differenz zwischen den Erlösen und den Kosten betrage

Fr. 864'000.-- wobei die Buchung I.____ aufzurechnen, der Verlust jedoch abzuziehen sei. Der steuerbare Grundstücksgewinn belaufe sich daher höchstens auf Fr. 876'253.--.

Mit Vernehmlassung vom 29. Januar 2019 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, dass umfangreiche Projektleistungen von nahestehenden Unternehmen mit Sitz in G.____ bzw. H.____ tatsächlich erbracht worden seien, sei bisher nicht überzeugend dargetan worden. Es sei zu vermuten, dass die Leistungen entweder effektiv im Kanton Basel-Landschaft generiert worden oder via J.____ faktisch von der Rekurrentin selbst als sog. Eigenleistungen erbracht worden seien. Diese hätten aktiviert werden müssen, um bei den Grundstücksgewinnsteuern in Abzug gebracht werden zu können. Da jedoch die Kosten nicht aktiviert worden seien, könnten in der Konsequenz derartige (Eigen-)Leistungen auch nicht zum Abzug gebracht werden.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 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.

Strittig ist im vorliegenden Fall die Höhe des steuerbaren Grundstücksgewinns.

2.1. Gemäss § 71 StG unterliegen der Grundstücksgewinnsteuer die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen. Die basellandschaftliche Grundstücksgewinnsteuer folgt dem monistischen System, das auch Zürcher System genannt wird. Sie erfasst einheitlich sowohl private als auch geschäftliche Grundstücksgewinne. Soweit die Grundstücksgewinne mit der Spezialsteuer erfasst werden, sind sie von der Einkommens- bzw. Ertragssteuer auszunehmen. Die gleichzeitige Erfassung des Grundstücksgewinns mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und der Grundstücksgewinnsteuer stellt eine unzulässige systemwidrige Doppelbelastung dar (vgl. WENK in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 71 N 5f.).

Steuerobjekt ist der auf einem Grundstück mit seiner Veräusserung realisierte Wertzuwachs, der Grundstücksgewinn. Zum Steuerobjekt der basellandschaftlichen Grundstücksgewinnsteuer zählen entsprechend dem monistischen System Grundstücksgewinne sowohl auf Privat- als auch auf Geschäftsvermögen. Ein steuerbarer Grundstücksgewinn wird realisiert, wenn ein Eigentumsübergang an einem Grundstück stattgefunden hat, der nicht zu den ausdrücklich privilegierten Veräusserungen gehört, und der Erlös die Gestehungskosten übersteigt (vgl. WENK in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 75 N 1ff.). § 76 Abs. 1 StG definiert den Veräusserungserlös als Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Der Umfang des Ver-

äusserungserlöses bestimmt sich nach der Gesamtheit der übertragenen liegenschaftlichen Werte. Nicht zum Erlös zu rechnen sind allfällige Vergütungen für nichtliegenschaftliche Werte, wie bspw. Bilder (vgl. WENK in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 76 N 1ff.). Neben dem Erwerbspreis gehören auch die wertvermehrenden Aufwendungen zu den abziehbaren Gesteungskosten. Darunter sind grundsätzlich alle Auslagen zu verstehen, die eine dauernde Wertvermehrung des in Frage stehenden Grundstücks herbeiführen (vgl. WENK in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 78 N 1).

Steuersubjekt ist die natürliche oder juristische Person, die das Eigentum an einem Grundstück oder wesentliche Teile der Verfügungsgewalt hierüber auf einen anderen Rechtsträger überträgt oder deren Grundstück mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder einer öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkung belastet wird. Bei der zivilrechtlichen Handänderung ist der im Grundbuch eingetragene Eigentümer steuerpflichtig (vgl. WENK in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 74 N 2).

Zu den anrechenbaren Aufwendungen gehören gemäss § 78 StG grundsätzlich alle Auslagen, die eine dauernde Wertvermehrung des in Frage stehenden Grundstückes herbeiführen (vgl. WENK in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 78 N 1). Darunter sind all jene Auslagen zu verstehen, welche für die Anschaffung, die Herstellung oder die Erhöhung des Substanzwertes der Liegenschaft verwendet worden sind. Gemäss Botschaft zur Steuerharmonisierung ist es den Kantonen überlassen, die bei der Gewinnermittlung anzurechnenden Aufwendungen näher zu umschreiben (vgl. PETER CHRISTEN, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 175). Projektierungskosten für verwirklichte Bauprojekte sind als wertvermehrnde Aufwendungen zu qualifizieren. Als wertvermehrnde Baukosten gelten in der Praxis auch das Architektenhonorar, unabhängig davon, ob die Architekturarbeiten einem Dritten übertragen oder vom steuerpflichtigen Veräusserer selbst geleistet wurden (vgl. WENK in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 78 N 7f.; PETER CHRISTEN, a.a.O., S. 178). Tritt der steuerpflichtige Veräusserer selbst als Generalunternehmer auf, so wird der Abzug der unter diesem Titel erbrachten Leistungen entsprechend dem Bundesgericht von vier Voraussetzungen abhängig gemacht, die kumulativ erfüllt sein müssen: (1) Der Steuerpflichtige hat nachzuweisen, ob er solche Generalunternehmerleistungen überhaupt erbracht hat. (2) Die Generalunternehmerleistungen müssen entweder wertvermehrnd oder notwendig sein. (3) Diese Leistungen dürfen nicht schon unter einem anderen Titel in der Bauabrechnung enthalten sein, z.B. im Architektenhonorar. (4) Es darf sich nicht um Arbeiten handeln, die jeder andere Bauherr auch hätte erbringen müssen und normalerweise selbst erbringt wie z.B. Mitwirkung an der Vergabe von Bauarbeiten, Bauoberaufsicht, etc. (PETER CHRISTEN, a.a.O., S. 178; BGE 104 Ia 22 ff.; vgl. zum Ganzen: Urteil des Kantonsgerichts Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 26. September 2018, 810 18 58).

2.2. Während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, ist der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen von der Steuerbehörde zu erbringen. Der Pflichtige hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 519; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 19 N 8 f.; StGE vom 10. Februar 2017, 510 16 84, E. 4a).

2.3. Die Vorinstanz führte zusammenfassend aus, in der Buchhaltung der A.____ AG seien Aufwendungen für Projektleitung und Werkplanung der K.____ GmbH, L.____ GmbH und M.____ AG als Baukosten erfasst worden. J.____ sei Aktionär der A.____ AG und Inhaber der K.____ GmbH, und L.____ GmbH, beide domiziliert in G.____. Ausserdem sei er einziges Verwaltungsratsmitglied der M.____ AG, H.____. Bei den genannten Firmen handle es sich um nahestehende Gesellschaften, wobei nicht habe überprüft werden können, ob die erbrachten Leistungen geschäftsmässig begründet seien. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die fraglichen Leistungen durch J.____ selbst erbracht worden seien.

2.4. Es scheint offensichtlich, dass die in Ziff. 2.3. genannten Gesellschaften nahestehend zur Rekurrentin sind, gehörten diese Gesellschaften zum hier massgeblichen Zeitpunkt einem der Verwaltungsräte der A.____ AG, nämlich J.____. Dieser war in seinen Gesellschaften einzelzeichnungsberechtigter Gesellschafter, Verwaltungsrat oder Geschäftsführer und damit in der Position einer möglichen Einflussnahme. Die Qualifikation der Vorinstanz, es handle sich vorliegend um nahestehende Gesellschaften, ist korrekt. Allerdings bedeutet nahestehend nicht zwingend, dass die Geschäfte nicht auf der Basis von Marktwerten abgewickelt werden. Die Eigenschaft «nahestehend» alleine genügt somit nicht, um die Berücksichtigung ordentlich fakturierter Aufwände zu verweigern.

Gemäss dem Revisionsbericht Nr. 2017-185 vom 21. Juni 2017 wurde die Rechnung der K.____ GmbH betreffend Werkplanung in Höhe von Fr. 1'024'158.-- nicht zum Abzug zugelassen. Weiter wurde auch die Rechnung der L.____ GmbH in Höhe von Fr. 706'320.-- betreffend Projektleitung und Projektbetreuung gestrichen. Schliesslich wurde auch die Rechnung der M.____ AG betreffend Projektbetreuung und Verkauf in Höhe von Fr. 129'600.-- nicht akzeptiert.

Mit Rekurs vom 3. August 2018 reichte die Pflichtige weitere Unterlagen ein, aus denen die Zusammenstellung der Kosten der Leistungserbringer ersichtlich ist. Darunter befindet sich beispielsweise der Vertrag mit der N.____bank, O.____ vom 27. März 2008, in welchem diese die L.____ GmbH als Bautreuhänderin verpflichtet. Im Weiteren ist die L.____ auf diversen Gebührenformularen für die Baubewilligung als Projektverfasserin aufgeführt. Sie bezahlte z.B. im Rahmen des Projektes Fr. 209'060.-- an die P.____ Architektur GmbH. Bei letzterer sind gemäss Handelsregistereintrag keinerlei Verbindungen zur L.____ GmbH oder zu J.____ erkennbar. Damit handelt es sich beispielsweise bei der P.____ Architektur GmbH um eine unabhängige Drittfirma. In den dem Rekurs beiliegenden Unterlagen befinden sich auch zahlreiche Buchungsjournale der L.____ GmbH, und K.____ GmbH sowie Rechnungen von Firmen, welche ihre Leistungen an diese fakturiert haben. Dabei handelt es sich um Plattenlegearbeiten, Gipser, Elektroinstallationen, Sanitärinstallationen und weitere Gewerke. Die Weiterverrechnung dieser Arbeiten weist zudem gemäss der Aktenlage keine Unregelmässigkeiten auf. Der Nachweis, dass diverse Arbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung der Überbauung „B.____“ tatsächlich erbracht worden sind, ist zumindest im Rahmen der in den Akten liegenden Rechnungen erwiesen. Auch wurden diese Beträge gemäss den Buchungsjournalen in den Gesellschaften ertragswirksam verbucht. Bei der Realisation eines derartigen Projektes sind diese

Leistungen sowohl notwendig als auch wertvermehrend. Aus der Bauabrechnung ist nicht ersichtlich, dass diese Leistungen bereits in einer anderen Rubrik enthalten wären. Auch sind es keine Leistungen, die ein Bauherr normalerweise selbst hätte erbringen können. Damit sind die bundesgerichtlichen Anforderungen an die Abzugsfähigkeit von Generalunternehmerleistungen im Grundsatz erfüllt und zu anerkennen.

2.5. Zu prüfen bleibt nun noch, ob die erbrachten Leistungen zu einem angemessenen oder marktüblichen Wert abgegolten wurden. Die Vorinstanz geht von interkantonalen Gewinnverschiebungen aus und bringt vor, dass die Leistungen einem Drittvergleich nicht standhielten. Hierzu ist festzuhalten, dass J.____ zwar Mitglied des Verwaltungsrats war - er war jedoch einer unter mehreren. Wenn nun unterstellt wird, dass der Verwaltungsrat der Rekurrentin einer Leistungsabrechnung zu nicht marktkonformen Bedingungen zugestimmt resp. diese toleriert hätte, dann wäre dieses Zugeständnis zu Lasten dieser zustimmenden Verwaltungsratsmitglieder erfolgt, da die übrigen Verwaltungsratsmitglieder als Aktionäre der Gesellschaft diesfalls an einem niedrigeren Gesamterfolg partizipiert hätten. Davon kann hier jedoch nicht ausgegangen werden.

Eine summarische Prüfung zeigt zudem folgendes Bild: Ausgehend von einem Landwert von rund Fr. 6'094'000.--, aktivierten Baukosten von rund Fr. 21'162'000.-- (= 100% resp. Gesamtsumme), Kosten für die Werkplanung durch K.____ von rund Fr. 1'024'000.-- (= 4,8% der Gesamtsumme), Kosten für Projektleitung und Treuhand durch L.____ von rund Fr. 706'000.-- (= 3,3% der Gesamtsumme) sowie Kosten für Projektbetreuung und Verkauf durch M.____ von rund Fr. 130'000.-- (= 0,6% der Gesamtsumme), ist festzustellen, dass 8,8% des Gesamtbetrages auf Honorare für Werkplanung, Projektleitung, Treuhand sowie Projektbetreuung und Verkauf entfallen, was sich im Rahmen einer durchaus üblichen Höhe bewegt. Sofern Zweifel bestehen, ob die leistungserbringenden Gesellschaften tatsächlich in G.____ tätig waren oder ob die Leistungen im Kanton Basel-Landschaft erbracht wurden, so ist diese Frage nicht im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer, sondern der Gewinnsteuer der entsprechenden Gesellschaften zu klären.

2.6. Der vorliegende Fall wirft wohl in mancherlei Hinsicht weitere Fragen auf, welche aber im Rahmen der steuergerichtlichen Beurteilung nicht beantwortet werden können. Insbesondere ist festzustellen, dass die gemäss Revisionsbericht per 2015 eingestellten Baukosten nicht in jedem Fall nachvollziehbar sind resp. mit den Finanzbuchhaltungskonten nicht im Detail übereinstimmen. Die Indexkorrektur in der Rechnung Nr. 09/1971 vom 7. April 2011 in Höhe von Fr. 21'732.-- ist mangels Nachvollziehbarkeit ebenfalls zu überprüfen. Ebenso ist die Verlustverrechnung aus der Rechnung Nr. 09/1971 erklärungsbedürftig, zumal die Verkaufserlöse und die anteiligen Kosten bereits abgezogen wurden und im Ergebnis zum Revisionsbericht erneut berücksichtigt werden.

Auch ist der Verrechnungsmechanismus der Betriebsverluste mit den Grundstücksgewinnen zu überprüfen. Insbesondere sind hier die Höhe der Verluste und die anrechenbaren Jahre unklar. Zudem muss nachvollziehbar sein, ab welchem Zeitpunkt welche Verluste in welcher Art verrechnet werden.

2.7. Insgesamt erweist sich der vorliegende Fall als zu wenig liquid, weswegen er zur materiellen Neuveranlagung unter Beantwortung der unter Ziff. 2.6. aufgeworfenen Fragen sowie zur

Umsetzung der unter Ziff. 2.4. resp. 2.5 getroffenen Feststellungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen ist. Der Rekurs ist demzufolge teilweise gutzuheissen.

Der auf Fr. 9'000.-- festgesetzte Kostenvorschuss wird pauschal zu 40% der Steuerverwaltung und zu 60% der Rekurrentin auferlegt (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessverordnung [VPO]).

(...)

Demgemäss erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

2.

Die Rekurrentin hat Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 5'400.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 3'600.-- wird der Rekurrentin zurückerstattet. Die Rekursgegnerin hat Fr. 3'600.-- zu bezahlen.

3.

Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrentin (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).