



Entscheid vom 28. April 2017 (510 16 98)

Zusammenrechnungspraxis

Besetzung Vizepräsident Dr. L. Schneider, Steuerrichter J. Felix, P. Salathe,
M. Zeller, Steuerrichterin M. Elbert, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A._____ AG, B._____ AG, C._____ AG**, vertreten durch Max Ramseyer
GmbH, Strassenackerweg 6, 4442 Diepflingen

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 15/1516 vom 6. Juni 2016 wurde hinsichtlich des Verkaufes von Grundstück Nr. 531 GB D.____ der steuerbare Grundstücksgewinn auf Fr. 661'212.-- festgesetzt und die Pflichtigen zur Zahlung einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 165'303.-- verpflichtet.

2. Mit Eingabe vom 30. Juni 2016 erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit dem Antrag, den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 0.-- festzusetzen, Einsprache. Zur Begründung machte sie geltend, es liege ein Generalunternehmer-Vertrag (GU-Vertrag) vor.

3. Mit Schreiben vom 17. Juli 2016 forderte die Steuerverwaltung die Vertreterin der Pflichtigen auf, die Gestehungskosten zu belegen.

4. Mit Einsprache-Entscheidung vom 14. November 2016 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie aus, da keine Belege nachgereicht worden seien, sei nach pflichtgemäsem Ermessen vorzugehen. Die Gestehungskosten seien unter der Annahme einer Gewinnmarge von 5% festzusetzen. Entsprechend sei der Verkaufspreis von Fr. 715'000.-- zu 95% zu berücksichtigen, was Fr. 679'250.-- ergebe. Davon sei der Kaufpreis, berechnet aufgrund des Verkehrswertes vor 20 Jahren von Fr. 44'851.-- und die Handänderungssteuer von Fr. 8'937.--, total somit Fr. 53'788.-- abzuziehen, was Fr. 625'462.-- ergebe, so dass ein steuerbarer Grundstücksgewinn von Fr. 89'538.-- (= Fr. 715'000.-- ./ Fr. 625'462.--) bzw., bei einem Steuersatz von 21.95%, eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 19'654.-- resultiere.

5. Mit Eingabe vom 8. Dezember 2016 erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit dem Antrag, der steuerbare Grundstückverlust sei auf Fr. 29'483.-- festzusetzen, Rekurs. Zur Begründung machte sie geltend, die Festlegung des Landwertes aufgrund des Verkehrswertes vor 20 Jahren von Fr. 123.--/m² sei falsch, hätten die Pflichtigen die Grundstücke Nr. 347, Nr. 348, Nr. 531 und Nr. 536, alle GB D.____, im Halte von total 32 a 99 m² gemäss beiliegendem Kaufvertrag doch zum Preis von Fr. 550'000.-- erworben, was Fr. 166.717/m² ergebe. Demnach

betrage der anrechenbare Landwert Fr. 60'212.-- (= 344 m² x Fr. 166.717/m² x 1.05 Index) bzw. der auf dem Land erzielte Gewinn Fr. 10'308.-- (= Fr. 70'520.-- ./ Fr. 60'212.--). Weiter sei bei einem Verkaufspreis für die Erstellung des Gebäudes von Fr. 644'480.-- und effektiven Kosten von Fr. 675'334.-- gemäss beiliegender Baukostenabrechnung vom 19. November 2016 ein Verlust auf dem Gebäude von Fr. 30'854.-- entstanden, welcher nebst der Handänderungssteuer von Fr. 8'937.-- vom Gewinn auf dem Land von Fr. 10'308.-- abzuziehen sei, was einen steuerbaren Grundstückverlust von Fr. 29'483.-- ergebe.

6. Mit Vernehmlassung vom 23. Januar 2017 beantragte die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, wie die Pflichtigen richtig ausführten, würden sich aufgrund der im Rekursverfahren nachgereichten Unterlagen die Erstellungskosten des Gebäudes auf Fr. 675'334.-- und der anrechenbare Landwert auf Fr. 60'212.-- belaufen, was zu einem steuerbaren Grundstückverlust von Fr. 20'546.-- (= Fr. 715'000.00 ./ Fr. 675'334.-- ./ Fr. 60'212.--) führe.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung beantragt die Steuerverwaltung die Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung hält sie fest, in der Vernehmlassung sei die Handänderungssteuer von Fr. 8'937.-- übersehen worden, welche ebenfalls zum Abzug zuzulassen sei, was zu einem steuerbaren Grundstückverlust von Fr. 29'483.-- (= Grundstückverlust gemäss Vernehmlassung: Fr. 20'546.-- + Fr. 8'937.--) führe. Die Vertreterin der Pflichtigen hält an ihrem Begehren fest. Auf Frage hin ergänzt sie, dass die Rekurrenten lediglich das Land verkauft hätten und sie, gestützt auf einen GU-Vertrag, die Liegenschaft erstellt und allein das wirtschaftliche Risiko getragen habe.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

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. 8'000.-- 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. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung den steuerbaren Grundstücksgewinn richtig ermittelt hat.

3. Gemäss § 71 StG unterliegen die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstücksgewinnsteuer. Grundstücksgewinn ist gemäss § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Als Veräusserungserlös gilt gemäss § 76 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Als Erwerbspreis gilt gemäss § 77 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis gemäss § 77 Abs. 3 StG nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist. Als Aufwendungen gelten gemäss § 78 Abs. 1 StG Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben (lit. a), Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke (lit. b) und Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Mäklerprovision (lit. c).

4. Die Steuerverwaltung ist für die Bestimmung des Veräusserungspreises im Einspracheverfahren und in der Vernehmlassung im vorliegenden Rekursverfahren von der Summe von Landpreis und Werklohn ausgegangen. Es stellt sich die Frage, ob diese Zusammenrechnung richtig ist.

a) Als massgebender Erwerbspreis wird die Summe von Landpreis und Werklohn betrachtet, wenn der Käufer mit dem Verkäufer einen GU-Vertrag abgeschlossen hat, worin die Erstellung, der Umbau oder die Vollendung einer Baute auf dem Kaufgrundstück durch den Verkäufer vereinbart worden ist, sofern die Verträge so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre und das Geschäft zudem als Ganzes dem Verkauf einer fertigen bzw. umgebauten Baute gleichkommt. Aufgrund des engen

sachlichen Zusammenhangs zwischen dem Grundstückkauf- und dem Bauerrichtungsvertrag ergibt sich, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 220 N 55, m.w.H.).

b) Wesentlich für die Zusammenrechnungspraxis bei der Grundstückgewinnsteuer ist nun aber, dass eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn nur bei Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer vorgenommen werden kann. In diesem Gesichtspunkt sieht das Bundesgericht denn auch eine wesentliche Einschränkung der Zusammenrechnungspraxis bei der Grundstückgewinnsteuer gegenüber der bei der Handänderungssteuer entwickelten Praxis. Bei der Handänderungssteuer genügt neben der tatsächlichen Identität nämlich auch eine bloss wirtschaftliche Gleichheit. Bei der Handänderungssteuer reicht es somit aus, wenn zwischen Veräusserer und Werkunternehmer eine enge wirtschaftliche Beziehung besteht, so dass sie dem Erwerber als zusammengehörend, als wirtschaftlich gleich erscheinen. Dies genügt bei der Grundstückgewinnsteuer aber nicht: Da die Grundstückgewinnsteuer eine direkte Steuer ist, welche die steuerpflichtige Person wegen ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit trifft, hat der Veräusserer die Steuer auf dem von ihm realisierten Grundstücksgewinn zu versteuern, während der Werkunternehmer die ihn treffende Steuer auf dem von ihm realisierten Werkgewinn zu tragen hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 N 63, m.w.H., insb. auf den Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 131 II 722, publ. in: Der Steuerentscheid [StE] 2007 B 44.1 Nr. 11 und SteuerRevue [StR] 2006, 145).

c) Vorliegend wurde mit Vertrag vom 22. Mai 2015 zwischen den Rekurrenten als Veräusserer bzw. der Vertreterin der Rekurrenten als Erstellerin und den Käufern die Liegenschaft Nr. 531 GB D._____ „Acker, Wiese, Weide / mit einem darauf im Bau befindlichen, im Grundbuch noch nicht nachgeführten Einfamilienhaus“ im Halte von 344 m² verkauft. Die Kaufsumme setzte sich gemäss Ziff. 1 des Vertrages aus einem Betrag von Fr. 70'520.-- „für den Landanteil“ sowie einem Betrag von Fr. 644'480.-- „für das darauf schlüsselfertig erstellte Einfamilienhaus“, total somit Fr. 715'000.-- zusammen. Die Kaufsumme war gemäss Ziff. 2 des Vertrages wie folgt zu bezahlen: Fr. 70'520.-- auf das Konto der Veräusserer, Fr. 614'480.-- auf das Konto der Erstellerin und Fr. 30'000.-- auf das Konto einer Mäklerfirma. Gemäss Ziff. 12 des Vertrages verpflichtete sich die Erstellerin, das zu erstellende Einfamilienhaus gemäss GU-Vertrag vom 22. April 2015 fertig zu stellen.

d) Aufgrund des engen sachlichen Zusammenhangs zwischen dem Grundstückkauf- und dem Bauerrichtungsvertrag ergibt sich vorliegend, dass das Geschäft als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt. Der GU-Vertrag wäre ohne den Kaufvertrag nicht abgeschlossen worden. Daraus könnte der Schluss gezogen werden, dass aufgrund der zitierten Praxis für die Bestimmung des Veräusserungspreises von der Summe von Landpreis und Werklohn auszugehen ist. Aufgrund der vorgenannten Vertragsbestimmungen hinsichtlich der Kaufsumme für den Landanteil von Fr. 70'520.-- bzw. der Zahlungsbestimmung, wonach genau dieselbe Summe an die Rekurrenten zu fliessen hatte und der Kaufsumme des zu erstellenden Einfamilienhauses von Fr. 644'480.-- bzw. der Zahlungsbestimmungen, wonach Fr. 614'480.-- auf das Konto der Erstellerin bzw. Fr. 30'000.-- auf das Konto einer Mäklerfirma zu bezahlen waren, ergibt sich, dass die Rekurrenten lediglich das Land verkauft haben. Die Erstellung der Baute ging vollumfänglich auf Kosten und Risiko der Erstellerin, was sich auch aus der im vorliegenden Rekursverfahren ins Recht gelegten Baukostenabrechnung vom 19. November 2016 ergibt, welcher keine Leistungen zwischen der Erstellerin und den Rekurrenten zu entnehmen sind. Da somit die Identität von Landveräusserer und Werkunternehmer nicht gegeben ist, ist für die Ermittlung des Veräusserungspreises nicht von der Zusammenrechnungspraxis auszugehen. Vielmehr ist allein auf den Landverkauf abzustellen.

5. Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen ergibt sich in quantitativer Hinsicht was folgt:

a) Der Verkaufserlös des Grundstückes Nr. 531 GB D.____ beläuft sich wie hiavor gesehen auf Fr. 70'520.--.

b) Hinsichtlich der Gestehungskosten ist die Steuerverwaltung für die Bestimmung des Kaufpreises im Veranlagungs- und Einspracheverfahren von einem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren bzw. Fr. 123.--/m² ausgegangen. Im vorliegenden Rekursverfahren hat die Vertreterin der Pflichtigen einen Vertrag, mit welchem u.a. die vorstehend genannte Parzelle gekauft wurde, ins Recht gelegt. Diesem ist ein Preis von Fr. 166.717/m² zu entnehmen, so dass ein höherer Erwerbspreis nachgewiesen wurde. Verkauft wurden 344 m², so dass sich ein Betrag von Fr. 57'350.70 ergibt. Dieser ist, analog der Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 15/1516 vom 6. Juni 2016, mit 1.06 zu indexieren, was zu einem Kaufpreis von Fr. 60'792.-- führt. Weiter ist unter dem Titel Verkaufskosten die Handände-

rungssteuer von Fr. 8'937.-- zu berücksichtigen, so dass sich die Gesteuerungskosten auf total Fr. 69'729.-- belaufen.

c) Damit ergibt sich ein steuerbarer Grundstücksgewinn von Fr. 791.-- (= Fr. 70'520.-- ./ Fr. 69'729.--) bzw., bei einem Steuersatz von 3,21%, eine Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 25.--.

d) Darüber, ob die Erstellerin einen Gewinn, oder wie von ihr gestützt auf die im vorliegenden Rekursverfahren ins Recht gelegte Baukostenabrechnung vom 19. November 2016 behauptet, einen Verlust erlitten hat, ist nicht im vorliegenden Verfahren zu entscheiden.

Der Rekurs ist demnach teilweise gutzuheissen.

6. Ausgangsgemäss sind den Rekurrenten reduzierte Verfahrenskosten aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]). Aufgrund des praktisch vollständigen Obsiegens rechtfertigt es sich indes, auf die Auferlegung von Verfahrenskosten zu verzichten.

Demgemäss wird erkannt:

- ://:
1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.
 2. Die Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer Nr. 15/1516 vom 6. Juni 2016 und der Einsprache-Entscheid vom 14. November 2016 werden aufgehoben und der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. 791.-- bzw. die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 25.-- festgesetzt.
 3. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.
 4. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Rekurrenten (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).