



Urteil vom 20. September 2024 (510 24 41)

**Massgebender Erwerbspreis bei der Grundstückgewinnsteuer
Zusammenrechnung bei einer schlüsselfertigen Baute und tatsächlicher Identität der Ver-
käuferin und Werkunternehmerin**

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter J. Felix (Ref.),
M. Zeller, Dr. L. Schneider, Steuerrichterin Dr. L. Kubli, Gerichtsschrei-
berin i.V. J. Hanselmann

Parteien A. _____,

Rekurrent

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**

In Erwägung:

- dass der Pflichtige am 27. August 2012 einen Werkvertrag mit der B. ____ AG mit einem Werklohn in der Höhe von CHF 351'000.– abschloss und mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 13. Februar 2013 die Stockwerkeigentumsparzellen Nrn. Sxx und Syy, beide im Grundbuch (GB) C. ____, zum Preis von CHF 695'000.– von der D. ____ AG kaufte,
- dass der Pflichtige mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 3. Dezember 2020 die Stockwerkeigentumsparzellen Nrn. Sxx und Syy GB C. ____ zum Preis von CHF 1'320'000.– verkaufte,
- dass der aufgeschobene Grundstücksgewinn mit der Veranlagungsverfügung vom 12. Januar 2023 auf CHF 434'998.85 festgesetzt wurde, der sich u. a. aus einem Erwerbspreis von CHF 695'000.–, dem hälftigen Anteil des Werkvertragspreises von CHF 175'500.– und einem Anteil von 2/3 an den Mehrkosten resp. CHF 7'524.– zusammensetzte,
- dass der Pflichtige mit Schreiben vom 31. Januar 2023 Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 12. Januar 2023 erhob und die Anträge stellte, es sei (1.) der effektive Kaufpreis von CHF 1'046'000.– als Basis der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zugrunde zu legen, (2.) geltend gemachte Anlagekosten zum Abzug zuzulassen, (3.) ohne Kostenfolge; dass der Pflichtige mit Schreiben vom 20. März 2024 diverse Unterlagen einreichte und ergänzend ausführte, dass aufgrund des im Jahre 2012 vorherrschenden Verkäufermarkts keine Möglichkeit gehabt zu haben, etwas an den vertraglichen Ausgestaltungen und Bestimmungen zu ändern; dass die Grundstückgewinnsteuer nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu erfolgen habe, unbeachtlich ob sich der Kaufpreis aus mehreren Verträgen ergebe; dass der Werkvertrag vom 27. August 2012 unter der Bedingung abgeschlossen worden sei, dass auch ein Kaufvertrag abgeschlossen und der Besteller Eigentümer des Kaufobjekts werde,
- dass die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 8. Mai 2024 die Einsprache teilweise guthiess und neu CHF 2'641.35 als wertvermehrnde Aufwendungen bzw. Gestehungskosten berücksichtigte und dies u. a. damit begründete, dass die Struktur der Liegenschaft nicht massgeblich geändert worden sei und es sich vielmehr primär um gleichwertigen Ersatz handle, weshalb praxisgemäss maximal ein Drittel als wertvermehrend berücksichtigt werden dürfe; dass allerdings ein Wanddurchbruch vorgenommen worden sei, wodurch bereits die Hälfte des Werklohns in der Gesamtschau und zwei Drittel der Mehrkosten als wertvermehrnde Aufwendungen berücksichtigt worden seien; dass eine weitere Berücksichtigung nicht möglich sei, da der Restbetrag werterhaltender Natur sei,
- dass der Pflichtige mit Schreiben vom 5. Juni 2024 Rekurs erhebt und beantragt, es sei (1.) der «schlüsselfertige» und effektive Erwerbspreis im Jahr 2013 von CHF 1'046'000.– für die Liegenschaft in C. ____ als Basis der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zugrunde zu legen, (2.) eventualiter der Abzug von CHF 175'000.– als werterhaltende Aufwendungen

für die Steuerperiode rückwirkend zu berücksichtigen und dem Rekurrenten die Einkommenssteuer im Umfang von CHF 31'450.45 zzgl. Zinsen zurückzuerstatten (3.) ohne Kostenfolge und zur Begründung im Wesentlichen ausführt, dass er die Eigentumswohnung im Jahr 2013 schlüsselfertig habe kaufen können, zu diesem Zweck am 27. August 2012 einen Werkvertrag und einen Vorvertrag zum Kaufvertrag jeweils als öffentliche Urkunde habe abschliessen müssen und beide Beträge als Erwerbspreis per 1. März 2013 zur Zahlung fällig gewesen seien; dass die Wohnung wie auch das gesamte Wohngebäude im Zeitpunkt des Zuschlags totalsaniert gewesen sei, der Rechtserwerb der Eigentumswohnung erst nach Fertigstellung erfolgt sei und dass der Erwerbspreis ohne Zusatzkosten CHF 1'046'000.– betragen habe; dass die B. ____ AG zusammen mit der D. ____ AG die Liegenschaft mit Baujahr 1957 vollumfänglich renoviert und die Wohnungen anschliessend schlüsselfertig verkauft habe,

- dass die Steuerverwaltung in der Vernehmlassung vom 31. Juli 2024 die teilweise Gutheissung des Rekurses beantragt und ausführt, dass bei den beiden am Verkauf bzw. Umbau beteiligten Unternehmen D. ____ AG und B. ____ AG von nahestehenden Gesellschaften auszugehen sei; dass für die Betrachtung als wirtschaftliche Einheit zudem auch die Formulierung im Werkvertrag spreche, worin implizit ausgeführt werde, dass unabhängig von der Vertragsausgestaltung in zwei separaten Verträgen eigentlich eine schlüsselfertige Baute übergeben worden sei und dass sich dadurch zeige, dass die beiden Verträge derart voneinander abhängig seien, dass es ohne den Abschluss des einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre; dass der Erwerbspreis im 2013 daher grundsätzlich mit CHF 1'046'000.– festzusetzen sei; dass jedoch der im Jahr 2013 bereits gewährte Liegenschaftsunterhalt im Umfang von CHF 15'573.– bei der Grundstückgewinnsteuerberechnung nicht nochmals zu berücksichtigen sei, weshalb das Total der Gestehungskosten mit CHF 1'034'176.15 (CHF 1'046'000.– - CHF 15'573.– + CHF 1'622.40 [unbestrittene Erwerbsunkosten] + CHF 2'126.15 [unbestrittene Fertigungskosten]) festzusetzen sei,
- dass der Rekurrent in seiner Stellungnahme vom 20. August 2024 festhält, dass die Mehrkosten nicht im Total des Werkpreises bzw. Kaufpreises von CHF 1'046'000.– enthalten gewesen, sondern von ihm zusätzlich zum Kaufpreis getragen worden seien; dass gemäss der definitiven Veranlagungsverfügung Staatsteuer 2013 vom 19. März 2015 der Rekurrent den Betrag von CHF 19'174.– (bestehend aus einer Rechnung über CHF 11'286.– und CHF 7'886.90) als werterhaltende Kosten geltend gemacht habe und jedoch lediglich die Kosten für die Öffnung Wohnzimmer/Schlafzimmer (CHF 15'573.–) zum Abzug zugelassen worden sei; dass im Ergebnis somit die Differenz von CHF 3'601.– als wertvermehrend bei den Gestehungskosten zu berücksichtigen sei, wodurch ein Total der Gestehungskosten von CHF 1'053'349.55 (CHF 1'046'000.– + CHF 3'601.– + CHF 1'622.40 [unbestrittene Erwerbsunkosten] + CHF 2'126.15 [unbestrittene Fertigungskosten]) resultieren würde,
- dass die Steuerverwaltung in der Parteiverhandlung eine vollumfängliche Gutheissung beantragt,
- dass das Steuergericht gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) für die Anhandnahme der vorliegenden

Streitsache zuständig ist, wobei gemäss § 129 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 StG Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag CHF 10'000.– übersteigt, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt werden; dass die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, weshalb ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten ist,

- dass gemäss § 71 StG die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer unterliegen; dass Grundstücksgewinn gemäss § 75 Abs. 1 StG der Betrag ist, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt; dass als Veräusserungserlös gemäss § 76 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers gilt und dass als Erwerbspreis gemäss § 77 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers gilt; dass gemäss § 78 Abs. 1 StG als Aufwendungen 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 Maklerprovision (lit. c), gelten,
- dass der Betrag von CHF 15'573.– als werterhaltende Aufwendung bereits in der Steuererklärung 2013 berücksichtigt wurde und die Differenz zu den total geltend gemachten Aufwendungen von CHF 3'601.– als wertvermehrnde Aufwendung zu qualifizieren und entsprechend als Gestehungskosten anzurechnen ist; dass der Rekurs daher in diesem Punkt gutzuheissen ist,
- dass als massgebender Erwerbspreis die Summe von Landpreis und Werklohn betrachtet wird, wenn der Käufer mit dem Verkäufer einen GU-Vertrag abgeschlossen hat, worin die Erstellung, der Umbau oder die Vollendendung 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, bzw. dass sich aufgrund des engen sachlichen Zusammenhangs zwischen dem Grundstückkauf- und dem Werkvertrag ergibt, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Bern 2021, § 220 N 55, m.w.H.).
- dass sich vorliegend der sachliche Zusammenhang aus den abgeschlossenen Verträgen ergibt, indem am 27. August 2012 ein Vorvertrag sowie ein Werkvertrag über die Wohnung abgeschlossen wurden, wobei letzterer unter der Bedingung stand, dass über das Kaufobjekt ein öffentlich beurkundeter Kaufvertrag abgeschlossen wird und dass der komplette Umbau bis zum Antritt zu erfolgen und abgeschlossen zu sein hat; dass erst am 13. Februar 2013 der Kaufvertrag über die Stockwerkseinheiten geschlossen wurde; dass dadurch der Kauf- und der Werkvertrag eine Einheit bilden,
- dass auch die tatsächliche Identität der Verkäuferin und Werkunternehmerin aufgrund der Handelsregisterauskunft gegeben ist; dass daher zusammengerechnet werden muss und

sich der Erwerbspreis aus dem Kaufpreis in der Höhe von CHF 695'000.– und dem Werklohn in der Höhe von CHF 351'000.– zusammensetzt und daher CHF 1'046'000.– beträgt,

- dass nach dem Ausgeführten der Rekurs gutzuheissen ist, wobei der Erwerbspreis CHF 1'046'000.– und die Gestehungskosten entsprechend den Berechnungen in der Stellungnahme des Rekurrenten vom 20. August 2024 gesamthaft CHF 1'053'349.55 betragen, wodurch ein aufgeschobener Grundstückgewinn in der Höhe von CHF 266'650.45 resultiert,
- dass die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei im angemessenen Ausmass auferlegt werden (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO; SGS 271]); dass daher Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'000.– zu Lasten der Steuerverwaltung gehen; dass der Rekurrent nicht vertreten und daher keine Parteientschädigung zu leisten ist,
- dass beide Parteien auf die Erhebung eines Rechtsmittels verzichten, womit dieser Entscheid mit Eröffnung des schriftlichen Urteils rechtskräftig wird,

wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Erwerbspreis wird auf CHF 1'046'000.–, die gesamten Gestehungskosten auf CHF 1'053'349.55 und der aufgeschobene Grundstückgewinn auf CHF 266'650.45 festgelegt.

2.

Die Steuerverwaltung hat die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'000.– zu bezahlen. Der bereits geleistete Kostenvorschuss von CHF 2'000.– wird dem Rekurrenten zurückerstattet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung geleistet.

4.

Mitteilung an den Rekurrenten (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (1).