



**Urteil vom 16. April 2021 (510 20 103)**

---

**Projektkosten und Handänderungssteuern als Gestehungskosten**

**Besetzung** Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter J. Felix (Ref.),  
R. Richner, P. Salathe, S. Schmid, Gerichtsschreiber i.V. J.-P. Stoll

**Parteien** **A.**\_\_\_\_, vertreten durch Muggli Erhart Rechtsanwälte AG, Herr C. Sur-  
ber, Hauptstrasse 53, Postfach 564, 4127 Birsfelden,

**Rekurrent**

gegen

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

**Rekursgegnerin**

**betreffend** **Grundstückgewinnsteuer**

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit öffentlicher Urkunde vom 16. September 2019 verkaufte der Pflichtige das Grundstück Parzelle Nr. xx, Grundbuch B.\_\_\_\_, an die C.\_\_\_\_ AG zu einem Kaufpreis von Fr. 13,7 Mio. Mit dem Meldeformular für die Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer vom 2. Juni 2020 machte der Pflichtige bei den Aufwendungen beim Erwerb des veräusserten Objekts u.a. eine Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 81'580.-- und Kosten einer Projektstudie in Höhe von Fr. 21'600.-- zum Abzug geltend.

Die Steuerverwaltung veranlagte mit Verfügung vom 16. Juni 2020 einen Grundstücksgewinn von Fr. 4'944'190.-- resp. eine Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 1'236'047.--. Dabei setzte die Steuerverwaltung die Erwerbsunkosten auf Fr. 107'374.-- fest. Die Handänderungssteuer und die Projektstudie blieben unberücksichtigt.

### **B.**

Der Pflichtige erhob mit Schreiben vom 12. Juli 2020 Einsprache gegen die Verfügung und brachte vor, dass die betroffene Liegenschaft am 15. November 2012 von der D.\_\_\_\_ AG an die E.\_\_\_\_ AG verkauft worden sei, von der der Pflichtige sie am 2. April 2013 erworben habe. Am 24. April 2013 sei von der Steuerverwaltung ein Pfandrecht in Höhe von Fr. 91'250.-- auf der Parzelle eingetragen worden, da die D.\_\_\_\_ AG die Handänderungssteuer beim Verkauf an die E.\_\_\_\_ AG nicht bezahlt habe. Weder der E.\_\_\_\_ AG, dem Grundbuchamt, dem Notar noch ihm sei bekannt gewesen, dass die Handänderungssteuer nicht bezahlt worden sei. Am 4. September 2014 habe die Steuerverwaltung das Pfandrecht geltend gemacht, worauf der Pflichtige die Handänderungssteuer bezahlt habe. Der Betrag habe sich aufgrund einer zwischenzeitlichen Zahlung der D.\_\_\_\_ AG auf Fr. 81'580.-- reduziert. Es sei ungerecht, dass die Steuerverwaltung diesen Betrag nicht zum Abzug zulassen würde und als Strafe, dass er die Fr. 81'580.-- bezahlt habe, nochmals Fr. 20'395.-- Grundstücksgewinnsteuer dafür zu bezahlen sei. Das stehe nirgends im Steuergesetz. Hätte die D.\_\_\_\_ AG die Handänderungssteuer bezahlt, hätte sie diese auch von der Steuer abziehen können. Dieses Recht stehe auch ihm zu, da er diese Steuer zu Unrecht habe bezahlen müssen.

Hinsichtlich der Projektstudie sei anzuführen, dass er aufgrund seiner finanziellen Lage zum Verkauf gezwungen gewesen sei und das Grundstück ohne die Projektstudie nicht hätte verkaufen können.

Mit Entscheid vom 3. August 2020 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Als Begründung führte sie an, dass die nicht realisierte Projektstudie nach ständiger Praxis nicht berücksichtigt werden könne, da sie mangels Realisierung keine wertvermehrnde Aufwendung sei. Die in der Einsprache vom 12. Juli 2020 erwähnten Belege bezüglich der Projektstudie seien nicht mitgeschickt worden und könnten auch an der Beurteilung nichts ändern, da im Kaufvertrag keine Projektstudie als mitverkauft erwähnt werde. Die Handänderungssteuer könne nicht berücksichtigt werden, da es sich weder um eine wertvermehrnde Aufwendung, um eine mit dem Verkauf verbundene Handänderungssteuer noch um eine Kaufpreisleistung im Sinne des Erwerbspreises handle.

### C.

Am 28. August 2020 erhebt der Vertreter des Pflichtigen Rekurs und begehrt, (1) der Entscheid der Vorinstanz vom 3. August 2020 sei aufzuheben und die Steuerveranlagung so zu revidieren, dass ein Steuerabzug von Fr. 81'580.-- zuzulassen und der Grundstückgewinnsteuerbetrag um Fr. 20'395.-- zu reduzieren sowie ein zweiter Steuerabzug von Fr. 21'600.-- zuzulassen und der Grundstückgewinnsteuerbetrag um weitere Fr. 5'400.-- zu reduzieren sei, (2) alles unter o/e-Kostenfolge zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer zulasten des Staates. Zur Abzugsfähigkeit der Handänderungssteuer wird ausgeführt, dass das gesetzliche Pfandrecht für Immobiliensteuern dem Erwerber im Falle der Nichtbezahlung die Steuerforderung überbinde. Der Erwerber werde gemäss der kantonalen Beurkundungspraxis darauf aufmerksam gemacht. Diese zwingende gesetzliche Pflicht des Erwerbers stelle also eine Leistung dar, die mit der Veräusserung in kausalem Zusammenhang stehe und welche der Erwerber dem Veräusserer oder auf dessen Rechnung einem Dritten zu erbringen habe. Es handle sich demnach um Erwerbskosten, denn der Erwerber zahle an einen Dritten, nämlich der Steuerverwaltung auf Rechnung des Verkäufers. Es würde jeglicher Logik entbehren, wenn eine gesetzliche Überbindung der Handänderungssteuer bei der Festsetzung des Grundstückgewinnes nicht berücksichtigt werde, eine freiwillige unter den Vertragsparteien vereinbarte vollständige Übernahme der Handänderungssteuer durch den Erwerber (oder den Veräusserer) dagegen schon. Eine Einschränkung, wonach die aufgrund eines gesetzlichen Pfandrechts übernommenen Handänderungssteuern bei der Grundstückgewinnsteuer nicht abzugsfähig sein sollten, sei auch aus dem Steuerbuch nicht ersichtlich. Die Rekursgegnerin habe sich auf der von ihr publizierten Praxis behaften zu lassen. Überdies entspreche der Sachverhalt des von der Steuerverwaltung zitierten Entscheids des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 16. April 1996 nicht dem vorliegenden, da hier sehr wohl eine Pflicht zur Ablösung des Pfandrechts bestanden habe. Hinsichtlich der Projektstudie gehe aus der Anmeldung an den Notar hervor, dass das Projekt von der Käuferin übernommen worden und Teil des Kaufpreises gewesen sei. Es sei nicht Voraussetzung, dass ein Projekt vom ursprünglichen Architekten auch ausgeführt werden müsse. Es genüge, wenn das Projekt des Verkäufers in die Planung und Bauausführung des Käufers einflüsse. Ohne das Projekt wäre das Grundstück nicht oder zumindest nicht zum erzielten Preis verkäuflich gewesen.

Mit Vernehmlassung vom 18. Februar 2021 beantragt die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung des Rekurses. Mit dem gesetzlichen Grundpfandrecht werde der gesamte sich aus der Veräusserung eines Grundstücks ergebende Steuerbetrag sichergestellt. Durch die Eintragung werde der Erwerber zum solidarisch Haftenden. Schuldner bleibe aber der Veräusserer. Durch die Bezahlung der Handänderungssteuer durch den Rekurrenten erhalte dieser einen Regressanspruch gegenüber dem früheren Veräusserer. Mit Schreiben vom 1. Februar 2016 sei dem Rekurrenten der Verlustschein Nr. yy gegenüber der D.\_\_\_\_ AG im Umfang von Fr. 81'580.-- abgetreten worden. Eine Forderung gelte im Steuerrecht als so lange werthaltig, bis deren Wertlosigkeit nachgewiesen werde. Am 6. Januar 2020 sei der Konkurs über die D.\_\_\_\_AG abgeschlossen worden. Es erscheine damit als genügend nachgewiesen, dass die Forderung des Rekurrenten nicht mehr zurückgefordert werden könne. Sie sei ihm deshalb bei der Grundstückgewinnsteuer anzurechnen.

Die Projektstudie bilde gemäss der Anmeldung zur Errichtung eines Kaufvertrags zwar Bestandteil des Kaufpreises und die Kosten könnten somit als kausal mit dem Zustandekommen

des Kaufvertrags betrachtet werden, jedoch fehle der Nachweis, dass der Kaufvertrag auch tatsächlich so beurkundet worden sei. Sollte der Rekurrent diesen Nachweis erbringen, sei der Rekurs auch in diesem Punkt gutzuheissen.

Am 4. März 2021 reicht der Vertreter des Rekurrenten eine Stellungnahme zur Vernehmlassung ein. Darin macht er bezüglich der Projektstudie geltend, dass eine formelle Überbindung dieser Kosten im notariellen Kaufakt für die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht relevant sei. Aus der Anmeldung an den Notar gehe klar hervor, dass das Projekt Teil des Verkaufes gewesen sei. Man habe die Urkunde nicht noch umfangreicher gestalten wollen. Weiter habe man verhindern wollen, dass der Architekt daraus Elemente eines Vertrages zugunsten Dritter ableiten könnte und die Käuferin gegebenenfalls dazu zwingen würde, ihm Folgeaufträge zu erteilen. In Bezug auf die Handänderungssteuer sei die Steuerverwaltung bei ihrem Zugeständnis zu behaften und die Gerichtskosten sowie die Parteientschädigung seien mindestens im Umfang von 80% der Rekursgegnerin aufzuerlegen.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

### **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 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.**

Im vorliegenden Fall gilt es zunächst zu beurteilen, ob die Aufwendungen in Höhe von Fr. 81'580.-- im Zusammenhang mit dem gesetzlichen Pfandrecht der Handänderungssteuer bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen sind.

**2.1.** Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 71 StG). Der Grundstückgewinn 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 Mäklerprovision, vom steuerbaren Grundstückgewinn zum Abzug

gebracht werden. Die Werterhöhung gemäss § 78 Abs. 1 lit. a StG kann nicht nur körperlicher, sondern auch rechtlicher Natur sein, indem insbesondere ein beschränktes dingliches Recht zugunsten des Grundstücks begründet oder eine solche Belastung abgelöst wird. Sogar der Wegfall obligatorischer Rechte kann eine Wertvermehrung des Grundstücks bewirken (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_44/2008 vom 28. Juli 2008, E. 2.2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 221 N 63).

**2.2.** Dadurch, dass die D.\_\_\_\_ AG die Parzelle Nr. xx, Grundbuch B.\_\_\_\_, am 15. November 2012 verkauft hatte und die daraufhin erhobene Handänderungssteuer nur teilweise beglichen hat, wurde ein gesetzliches Grundpfandrecht gemäss § 70 StG i.V.m. § 148 lit. b des Gesetzes vom 16. November 2006 über die Einführung des Zivilgesetzbuches (EG ZGB; SGS 211) und Art. 836 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) begründet. Dieses wurde sodann, nachdem der Rekurrent bereits das Grundstück erworben hatte, innert der gesetzlichen Frist im Grundbuch eingetragen. Anschliessend wurde der Rekurrent als solidarhaftender Grundeigentümer dazu aufgefordert, den Restbetrag in Höhe von Fr. 81'580.-- zu begleichen. Indem nun der Rekurrent durch die Bezahlung der Handänderungssteuer das gesetzliche Grundpfandrecht aufgehoben hatte, erfuhr das Grundstück eine Wertsteigerung, da ein Grundstück mit einer tieferen Pfandbelastung konsequenterweise einen entsprechend höheren Verkaufspreis erzielt. Das Ablösen des gesetzlichen Grundpfandrechts führte folglich zu einer Werterhöhung und die in diesem Zusammenhang angefallenen Aufwendungen sind als Gestehungskosten anzurechnen (vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 23. Juni 2020, 1 GR.2020.3, E. 2g).

Es gilt jedoch zu beachten, dass im Falle der Möglichkeit des Rückgriffs auf die ursprüngliche Handänderungssteuerpflichtige, beim in Anspruch genommenen Grundeigentümer keine tatsächlichen Aufwendungen entstehen, da ihm eine Ersatzforderung gegenüber der anfänglich Pflichtigen in derselben Höhe zusteht. Im vorliegenden Fall wurde dem Rekurrenten ein Verlustschein für die Forderung der Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 81'580.-- gegenüber der D.\_\_\_\_ AG abgetreten. Letzten Endes wurde aber das laufende Konkursverfahren über die D.\_\_\_\_ AG mit Entscheid vom 6. Januar 2020 des Gerichts F.\_\_\_\_ für geschlossen erklärt und die Gesellschaft wurde von Amtes wegen gelöscht. Es ist somit zweifelsfrei erwiesen, dass die Ersatzforderung, die der Rekurrent gegenüber der D.\_\_\_\_ AG gehabt hatte, wertlos geworden ist und er damit keinen Regress mehr nehmen kann.

Der Rekurs erweist sich somit in diesem Punkt als begründet und ist im entsprechenden Umfang gutzuheissen.

### **3.**

Weiter ist zu erörtern, ob die Auslagen der Projektstudie in Höhe von Fr. 21'600.-- zum Abzug zuzulassen sind.

**3.1.** In Bezug auf unausgeführte Bauprojekte gilt im Grundstückgewinnsteuerrecht, dass diese grundsätzlich nicht als Gestehungskosten anrechenbar sind, da ihnen kein wertvermehrender Charakter zukommt. Eine Anrechnung kommt nur in Frage, wenn dem Erwerber des Grund-

stücks das Bauprojekt rechtsgeschäftlich überlassen wurde. Eine Fortführung dieses übernommenen Bauprojekts seitens des Erwerbers ist nicht vorausgesetzt. Wesentliches Kriterium ist, dass dem Bauprojekt ein objektiver liegenschaftlicher Wert zukommt (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft [VGE] vom 17. Dezember 1997, E. 4a, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Band XIV, Heft 2, S. 67 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 221 N 52 f.; WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 78 N 7).

Hinsichtlich der Beweislastverteilung im Steuerrecht ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen der Steuerverwaltung, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich der steuerpflichtigen Person 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 (Urteile des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; 121 II 273, E. 3c/aa).

**3.2.** Der Rekurrent bringt vor, dass die Projektstudie von der Erwerberin übernommen worden sei. Im Kaufvertrag vom 16. September 2019 ist jedoch nicht ersichtlich, dass die Projektstudie Teil der Vereinbarung gewesen sein soll. Lediglich in der Anmeldung zur Errichtung eines Kaufvertrags vom 20. August 2019 wurde festgehalten, dass die Projektstudie im Kaufpreis enthalten sei. Diese Anmeldung wurde jedoch nur vom Rekurrenten als Veräusserer und nicht auch von der Erwerberin unterzeichnet, weshalb dem Dokument letztlich nur die Eigenschaft einer Parteibehauptung zukommt. Demzufolge ist nicht rechtsgenügend nachgewiesen, dass die Projektstudie auch tatsächlich rechtsgeschäftlich übernommen worden ist. Unter diesem Gesichtspunkt sind die Aufwendungen aus der Projektstudie nicht als Gestehungskosten anrechenbar (VGE vom 17. Dezember 1997, E. 4a, publ. in: BStPra, Band XIV, Heft 2, S. 67 ff.).

Denkbar ist ebenfalls, dass die Auslagen der Projektstudie nach § 78 Abs. 1 lit. c StG als Kosten, die mit der Veräusserung des Grundstücks verbunden sind, zu qualifizieren sind und so Gestehungskosten darstellen könnten. Diesbezüglich ist jedoch festzustellen, dass die Studie bereits im Juli 2014 in Auftrag gegeben und schliesslich am 25. Januar 2016 in Rechnung gestellt wurde. Der Verkauf des Grundstücks fand schlussendlich am 16. September 2019 statt. Gemäss den Aussagen des Rekurrenten an der heutigen Verhandlung wurde die Projektstudie zumindest teilweise mit der Absicht erstellt, in Zukunft eventuell selbst eine Überbauung der Parzelle vorzunehmen. Die Projektstudie wurde demnach nicht nur im Hinblick auf eine künftige Veräusserung in Auftrag gegeben. Hinzu kommt, dass ein rechtserheblicher Kausalzusammenhang zwischen den Verkaufsbemühungen und dem Verkauf bestehen muss (VGE vom 17. Dezember 1997, E. 4a, publ. in: BStPra, Band XIV, Heft 2, S. 67 ff.). Dieser ist aufgrund der Chronologie, insbesondere des grossen zeitlichen Abstands zwischen Erstellung der Projektstudie und Verkauf des Grundstücks, nicht erkennbar. Zusätzlich ist die C.\_\_\_\_ AG selber im Bereich Kauf, Verkauf und Verwaltung von Liegenschaften tätig, weshalb nicht ersichtlich oder belegt ist, dass die Projektstudie für ihren Kaufentscheid ausschlaggebend gewesen sein soll.

Der Vertreter des Rekurrenten bringt weiter vor, dass die Projektstudie zu einem Mehrwert des Grundstücks geführt habe und verweist hierbei auf einen Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission (heute: Steuergericht; Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission vom

19. Juni 1992, Nr. 52/118, E. 4, publ. in: BStPra, Band XI, Heft 8, S. 335 ff.). Im zitierten Entscheid trug der nicht realisierte Überbauungsplan allerdings nachweislich zum Entscheid der Gemeindeversammlung bei, das betreffende Zonenreglement zu ändern. Das nicht realisierte Projekt hatte sich somit, im Gegensatz zum vorliegenden Fall, gewissermassen in einem neuen Zonenreglement materialisiert und so objektiv zu mehr Überbaumungsmöglichkeiten und einem entsprechenden Mehrwert geführt. Dies ist in casu jedoch nicht der Fall. Demgemäss kann der damalige Sachverhalt nicht vorbehaltlos zur Beurteilung der hier strittigen Frage herangezogen werden. Inwiefern die Projektstudie einen Mehrwert begründet haben soll, ist somit nicht nachgewiesen.

Der Rekurrent trägt hier die Folgen der Beweislosigkeit und die Kosten der Projektstudie sind nicht zum Abzug zuzulassen. Der Rekurs erweist sich in dieser Frage als unbegründet.

#### 4.

Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten 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]). Vorliegend wurde der Rekurs im Umfang von rund 80% gutgeheissen, weshalb der Rekurrent reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 400.-- zu bezahlen hat. Der Rekursgegnerin werden Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'600.-- auferlegt.

Gemäss § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei eine angemessene Parteientschädigung zugesprochen werden. Mit der eingereichten Honorarnote vom 16. März 2021 macht der Vertreter des Rekurrenten einen Arbeitsaufwand von insgesamt 22,25 Stunden geltend. In Anbetracht der sich gestellten rechtlichen Fragen, die eine eher geringere Komplexität aufweisen, werden hinsichtlich die Parteientschädigung im Rekursverfahren 15 Stunden als angemessen erachtet. Der gerichtlich anerkannte Stundenansatz für Anwältinnen und Anwälte beträgt Fr. 250.-- (VGE vom 17. Juni 2009, publ. in BStPra, Band XIX, Heft 8, S. 559 ff.). Bei einem Obsiegen von rund 80% wird folglich eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 3'300.-- (inklusive geltend gemachter Auslagenpauschale von 3% sowie MWST) zulasten der Rekursgegnerin zugesprochen.

**Demgemäss erkennt das Steuergericht:**

**1.**

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

**2.**

Der Rekurrent hat Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 400.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 1'600.-- wird dem Rekurrenten zurückerstattet. Die Steuerverwaltung hat Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'600.-- zu bezahlen.

**3.**

Die Steuerverwaltung hat dem Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 3'300.-- (inklusive Auslagen und MWST) zu bezahlen.

**4.**

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