



Entscheid vom 22. Oktober 2021 (510 21 48)

Projektierungskosten / Verfahrenskosten

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider
(Ref.), M. Zeller, J. Felix, M. Angehrn, Gerichtsschreiber D. Kambanas

Parteien **A. _____ GmbH**

Rekurrentin

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Grundstückgewinnsteuer**



Sachverhalt:

A.

Die Pflichtige verkaufte die Parzelle Nr. xx, Grundbuch [GB] B. ____ mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 2. April 2020, wobei der Kaufpreis inkl. Bauprojekt auf Fr. 645'000.-- festgesetzt wurde. Mit Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer vom 3. Februar 2021 wurde der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. 145'000.-- und die geschuldete Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 64'041.-- festgelegt.

B.

Mit Schreiben vom 4. März 2021 erhob die Vertreterin der Pflichtigen Einsprache und begehrte im Wesentlichen, dass bei der Berechnung der Gestehungskosten die Planungsaufwendungen gemäss Rechnung Nr. I a vom 17. März 2020 zu berücksichtigen seien, sodass sich die gesamten Gestehungskosten auf insgesamt Fr. 677'529.10 beliefen, wobei die gesamten Leistungen der Erwerblerin Fr. 645'000.-- betrügen, wodurch kein Grundstückgewinn aus der Veräusserung von Parzelle Nr. xx, GB B. ____, entstehe.

Mit Entscheid vom 15. Juni 2021 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, wobei sie zur Begründung unter anderem ausführte, dass die Planungskosten C. ____ in Höhe von Fr. 90'000.-- und Fr. 60'000.-- bereits im Kaufpreis der Liegenschaft gemäss Ziff. II Kaufpreis des Kaufvertrages enthalten seien und nicht nochmals berücksichtigt werden könnten. Das Gleiche gelte für die Ingenieurleistungen D. ____ AG vom 31. Dezember 2018 in Höhe von Fr. 3'694.10. Die Planungskosten der Pflichtigen vom 17. März 2020 in Höhe von Fr. 145'000.-- könnten nicht als wertvermehrnde Aufwendungen berücksichtigt werden, da diese bereits in den Planungskosten C. ____ enthalten seien. Dabei handle es sich um eine Planung, die bereits mit der Verrechnung beim Erwerb von der Erbengemeinschaft [EG] C. ____ vom 29. Januar 2019 abgegolten worden sei. Auf dem Planbund sei der 24. Oktober 2018 als Erstellungsdatum der Pläne sowie ein Revisionsdatum vom 18. Februar 2019 zu finden. Die Pflichtige habe die Liegenschaft jedoch erst am 29. Januar 2019 erworben. Ebenfalls zeige der Grundriss Kanalisation vom 22. Mai 2019 keine massgeblichen Änderungen. Schliesslich seien einige Planunterlagen eingereicht worden, auf denen der 24. Oktober 2018 als Planungsdatum angegeben sei, wobei die Spalte «revidiert» freigelassen worden sei, weshalb davon ausgegangen werden müsse, dass es sich beim Betrag von Fr. 145'000.-- Planung, A. ____ GmbH vom 17. März 2020 nicht um eine eigentlich Neuplanung handle, vielmehr sei von einer nicht wesentlich anderen Planung auszugehen.

Auch der zweite Planbund datiere fast ausnahmslos vor dem Erwerb von der EG C. ____ vom 29. Januar 2019 durch die Pflichtige, ohne dass ein Revisionsdatum angegeben sei, sodass auch diese Planung den Planungskosten C. ____ zuzurechnen sei.

C.

Mit Schreiben vom 14. Juli 2021 erhebt die Vertreterin der Pflichtigen Rekurs und begehrt, (1)

es sei die Honorarrechnung Nr. I a vom 17. März 2020 als Anlagekosten für die Parzelle Nr. xx, GB B. _____, zu anerkennen und der Grundstücksgewinn der Veranlagung sei mit Fr. 0.-- festzulegen, (2) unter o/e Kostenfolge. Zur Begründung führte sie aus, dass die Pflichtige 2015 durch E. _____ als Vertreter der EG C. _____ kontaktiert worden sei, um in deren Auftrag eine Machbarkeitsstudie für die bessere Nutzung der Parzelle Nr. yy, GB B. _____, zu erstellen. Dabei sei ein Umbau des Bauernhauses und die Positionierung einer Baute auf der Restparzelle unter Berücksichtigung architektonischer und denkmalpflegerischer Gesichtspunkte das Thema gewesen. Im Zuge dieser Abklärungen sei ein Projekt für ein Mehrfamilienhaus mit sieben Wohnungen entstanden. Die Planung sei bis zur Erteilung der Baubewilligung geleistet worden. Das Projekt sei von den Auftraggebern aus Kosten- und Finanzierungsgründen verworfen worden. Für diese Planungsarbeiten seien vier Honorarrechnungen im Gesamtbetrag von Fr. 227'500.-- gestellt worden: Rechnung Nr. II a vom 9. März 2018 in Höhe von Fr. 40'000.--, Rechnung Nr. II b vom 25. Juli 2018 in Höhe von Fr. 60'000.--, Rechnung Nr. II c vom 7. Januar 2019 in Höhe von Fr. 90'000.-- und Rechnung Nr. II d vom 29. März 2019 in Höhe von Fr. 37'500.--. An die Honorarrechnungen Nr. II b und Nr. II c hätten die Auftraggeber keine Zahlungen geleistet. Sie seien letztlich im Rahmen des Grundstückerwerbes vom 14. Januar 2019 durch die Rekurrentin mit dem Kaufpreis verrechnet worden.

Nach Verwerfung des Projekts Nr. I sei eine Planung mit der Projektauftragsnummer II für ein Doppeleinfamilienhaus in Angriff genommen worden. Dieses Projekt sei im Auftrag der EG C. _____ begonnen worden, weshalb auch die Projektdokumente auf diese lauteten. Für die mögliche Realisierung des Doppeleinfamilienhauses sei die Parzelle Nr. xx, GB B. _____, von der Parzelle Nr. yy, GB B. _____, abgetrennt worden, um eine Veräusserung an eine Drittperson zu ermöglichen. Überraschend habe am 19. März 2019 die EG C. _____ der Pflichtigen den Planungsauftrag entzogen. Für die Planungsleistungen für das Doppeleinfamilienhaus sei bis zu diesem Zeitpunkt jedoch keine Honorarrechnungen gestellt worden. Im Zuge dieser Auseinandersetzung hätten sich die Parteien geeinigt, dass die Pflichtige die Nr. xx, GB B. _____, für einen Kaufpreis von Fr. 500'000.-- erwerben und die nicht bezahlten Planungsleistungen für den Auftrag Nr. II mit dem Kaufpreis verrechnen solle.

Die Planungsleistungen für das Doppeleinfamilienhaus seien in der Rechnung Nr. I a vom 17. März 2020 abgerechnet worden. Auf der Basis dieser Berechnung habe die F. _____ GmbH ein Übernahmeangebot für die Parzelle Nr. xx, GB B. _____, inklusive Bauprojekt unterbreitet. In der Kaufabsichtserklärung vom 27. August 2019 hätten die Erwerberin und die Rekurrentin ausdrücklich vereinbart, dass die Liegenschaft zu einem Preis von Fr. 500'000.-- zuzüglich des Bauprojektes für Fr. 145'000.-- übertragen werden sollte. Dieser Kaufpreis sei im Kaufvertrag vom 2. April 2020 dann mit Fr. 645'000.-- beziffert worden, wobei darin ausdrücklich das Bauprojekt als Teil des Kaufpreises bezeichnet worden sei.

Die von der Rekursgegnerin gemachte Feststellung, es handle sich bei den Leistungen, welche der Rechnung Nr. I a vom 17. März 2020 zugrunde lägen, um Planungsleistungen, welche bereits in den Rechnungen Nr. II b und Nr. II c enthalten seien, sei falsch. Schon die Auftragsnummern erhellten, dass es sich um zwei verschiedene Planungsprojekte handle. Sämtliche Leistungen dieser Rechnungen beträfen das verworfene Projekt Nr. II für das Mehrfamilienhaus auf Parzelle Nr. yy, GB B. _____. Über die Entschädigung dieser Leistungen habe sich die Re-

kurrentin mit der EG C. ____ verständigt, eine Schlusszahlung von Fr. 37'500.-- erhalten und die beiden Rechnungen mit dem Kaufpreis für die Parzelle Nr. xx, GB B. ____, verrechnet. Die Rekurrentin habe Planungsaufwendungen im Betrage von Fr. 145'000.-- geleistet, welche durch die Käuferin übernommen und abgegolten worden seien. Der erzielte Mehrpreis auf dem Grundstück sei daher durch Leistung entstanden. Die von der Käuferin abgeglichene Leistung entspringe nicht einem Wertzuwachs und dürfe daher nicht mit der Grundstücksgewinnsteuer belastet werden. Die Planungskosten gemäss Rechnung Nr. I a seien daher als Gestehungskosten zum Abzug zuzulassen.

Mit Vernehmlassung vom 23. September 2021 beantragt die Steuerverwaltung die Gutheissung des Rekurses unter Kostenfolge zulasten der Rekurrentin. Zur Begründung führt sie aus, es zeige sich, dass es sich bei den geltend gemachten Planungs- und Projektierungskosten in Höhe von Fr. 145'000.-- für das Doppel Einfamilienhaus um zusätzliche Kosten handle, welche nicht bereits der EG C. ____ in Rechnung gestellt worden seien. Demgemäss seien diese Kosten steuerlich grundsätzlich abzugsfähig.

Hingegen sei es der Rekurrentin im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht ohne weiteres möglich gewesen, den konkreten Sachverhalt unter Beibringung der entsprechenden Beweismittel bereits im früheren Verfahrensstadium zu klären und zu erstellen. So habe es die Rekurrentin unterlassen, das für die Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer massgebliche Meldeformular einzureichen. Zudem sei es die Rekurrentin selbst gewesen, die im Einspracheverfahren auf das Auftragsverhältnis mit der EG C. ____, die getroffene Vereinbarung und auf die im Rahmen des Erwerbs der Parzelle Nr. yy, GB B. ____, verrechneten Positionen in Höhe von Fr. 150'000.-- verwiesen habe. Erst dadurch sei der Eindruck entstanden, dass womöglich eine doppelte Verrechnung vorliege. Deshalb seien die gesamten Gerichtskosten der Rekurrentin aufzuerlegen und von der Zusprechung einer Parteientschädigung abzusehen.

In ihrer Eingabe vom 18. Oktober 2021 stellt die Vertreterin den Antrag, es seien der Rekursgegnerin die Gerichtskosten wie auch eine angemessene Parteientschädigung aufzuerlegen, wobei sie zur Begründung im Wesentlichen ausführte, dass sämtliche Rechnungen dargebracht worden seien und deren Verbuchung dokumentiert worden sei. Für die Rekursgegnerin sei hingegen die Sachverhaltsdarstellung mit den Beweismitteln offenbar zu wenig verständlich gewesen. In einer Beweisaufgabe mittels E-Mail vom 11. März 2021 seien jedoch lediglich fehlende Belege zu den aktivierten Anlagekosten einverlangt worden, obwohl für juristische Personen auch bei der Grundstücksgewinnsteuer das Buchwertprinzip gelte. Obwohl die Einsprache unstrittig die Aussage enthalte, es handle sich um zusätzliche Planungsleistungen und die Rekurrentin durch die Ausführungen in der Einsprache etwas verwirrt gewesen sei, sei ein Einspracheentscheid erlassen worden, mit dem der Rekurrentin unterstellt werde, sie habe wissentlich und willentlich Leistungen doppelt geltend gemacht. Bei diesen Widersprüchen sei von der Rekursgegnerin zu erwarten gewesen, zusätzliche Massnahme zur Klärung des Sachverhalts zu ergreifen. Die Steuerbehörde habe sowohl im Veranlagungsverfahren wie auch im Einspracheverfahren nicht über den Sachverhalt zu spekulieren, sondern ihn durch angemessene Untersuchungshandlungen zu klären.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen 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.

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.

In Bezug auf unausgeführte Bauprojekte gilt, dass diese grundsätzlich nicht als Gestehungskosten anrechenbar sind, da ihnen kein wertvermehrender Charakter zukommt. Eine Anrechnung kommt nur in Frage, wenn dem Erwerber des Grundstückes 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, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 221 N 52 f.; WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 78 N 7).

2.2. Bezüglich der Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. BGE 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/

LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A. Zürich 2016, S. 519; vgl. auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2018, § 19 Rz. 8ff.).

2.3. Im vorliegenden Fall unterliegt der Beurteilung, ob die von der Rekurrentin geltend gemachten «Planungskosten» in Höhe von Fr. 145'000 (Rechnung Nr. I a vom 17. März 2021) zusätzlich als Gestehungskosten bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sind.

Ziff. II, 1. des öffentlich beurkundeten Kauvertrags vom 2. April 2020 ist eindeutig zu entnehmen, dass als Bestandteil resp. als Vertragsobjekt des vereinbarten Kaufpreises von Fr. 645'000.-- sowohl die Parzelle Nr. xx, GB B. ____ als auch das betreffende Bauprojekt vereinbart wurde. Das Übernahmeangebot vom 10. Juli 2019 spezifiziert, dass Fr. 500'000.-- als Kaufpreis für die Parzelle Nr. xx, GB B. ____ und Fr. 145'000.-- für das Architekturhonorar Phasen 31 - 51, Total 59 % gem. Honorarberechnung nach SIA, KBOB 2016 vorgesehen waren.

Bei den Leistungen, welche mit der Rechnung Nr. I a vom 17. März 2020 fakturiert wurden, handelt es sich nicht um die Planungsleistungen, welche bereits in den Rechnungen enthalten sind. Es kann schon aus den Auftragsnummern gefolgert werden, dass es sich hier um zwei verschiedene Planungsprojekte handelt: Die Leistungen, die mit den Rechnungen Nr. II b und Nr. II c fakturiert wurden, betrafen das verworfene Projekt Nr. II für das Mehrfamilienhaus auf Parzelle Nr. yy, GB B. ____, welches schliesslich mittels einer Schlusszahlung in Höhe von Fr. 37'500.-- beendet wurde.

Schliesslich können auch dem Detail des Kontos Nr. 3400 - Architekturvertrag die entsprechenden Buchungen entnommen werden: II b vom 25. Juli 2018 von Fr. 60'000.-- (inkl. Akontorechnung vom 9. März 2018 von Fr. 40'000.--), II c vom 7. Januar 2019 in Höhe von Fr. 90'000.--, die Schlussrechnung II e vom 29. März 2019 in Höhe von Fr. 37'500.-- und schliesslich I a vom 17. März 2020 in Höhe von Fr. 145'000.--. Die Rechnung Nr. I a wurde dabei im Gegenkonto 1200.1 vollständig aktiviert.

Es kann somit als erstellt gelten, dass die Rekurrentin die geltend gemachten Planungsaufwendungen im Betrage von Fr. 145'000.-- geleistet hat. Projektkosten für verwirklichte Bauprojekte stellen wertvermehrende Auslagen und damit Gestehungskosten dar (siehe E. 2.2.). Hier ist zwar das Bauprojekt noch nicht verwirklicht, dabei ist aber unstrittig, dass der Erwerber explizit Grundstück und Bauprojekt übernahm, um dieses auf dem erworbenen Grundstück zu realisieren: Dieser Schluss kann unmissverständlich aus der Absichtserklärung und dem Kaufvertrag gezogen werden. Somit handelt es sich vorliegend um ein fertig geplantes und zu realisierendes Bauprojekt, dem wertvermehrender Charakter zukommt, weshalb die Auslagen aus der Architekturverpflichtung diesbezüglich anrechenbar sind (vgl. VGE vom 17. Dezember 1997, E. 4a, publ. in: BStPra, Band XIV, Heft 2, S. 67 ff).

3.

3.1. Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs gutzuheissen und zur Korrektur im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

3.2.

Der Grundsatz der Kostentragung im Rechtsmittelverfahren nach Massgabe des Obsiegens oder Unterliegens (Obsiegensprinzip), ist in § 20 Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) enthalten. Verletzt der obsiegende Rekurrent seine ihm im Verfahren obliegenden Pflichten oder verlängert er durch sein Verhalten das Verfahren ungebührlich, so können ihm im Sinn des Verursacherprinzips ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens die Kosten ganz oder teilweise auferlegt werden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Steuerpflichtiger das Verfahren unnötigerweise verursacht hat, indem er zum Beispiel Beweismittel erst mit der Einsprache einreichte, die er längst zuvor hätte unterbreiten können (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 50 432 E. 1b; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 18. September 1998, VPB 63.80, E. 2c).

Bereits im Einspracheverfahren waren sowohl der Kaufvertrag, die fraglichen Rechnungen als auch die Buchhaltung der Rekurrentin aktenkundig. Die Steuerverwaltung trifft im Rahmen der Officialmaxime und des Untersuchungsgrundsatzes eine gewisse Sorgfaltspflicht, der sie im vorliegenden Verfahren nicht vollständig nachgekommen ist. Aufgrund der Gesamtheit der Umstände rechtfertigt es sich hier deshalb nicht, vom Obsiegensprinzip abzuweichen und der Rekurrentin die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

3.3. 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 gutgeheissen, weshalb die Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- der Steuerverwaltung aufzuerlegen sind. Der bereits geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- ist der Rekurrentin zurückzuerstatten.

Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Der Vertreter der Rekurrentin macht mit Eingabe vom 21. Oktober 2020 für das Verfahren eine Parteientschädigung in Höhe von insgesamt Fr. 3'972.75 geltend, welche sich aus dem Honorar von Fr. 3'633.75 (12,75 Stunden à Fr. 285.--), den Kosten für Material, Fotokopien, Porti etc. von total Fr. 54.50 und der Mehrwertsteuer (MWST, 7,7 %) von Fr. 284.-- zusammensetzt. Diese Berechnung kann nicht unbezogen übernommen werden: So beträgt der gerichtlich anerkannte Stundensatz für Steuerberater und Treuhänder einheitlich Fr. 150.-- (vgl. Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, abgedruckt in: BStPra, Bd. XIX, S. 559 ff.). Mit einem Stundensatz von Fr. 150.-- abgegolten, wobei für die Teilnahme an der heutigen Verhandlung zusätzlich zwei Stunden zuzusprechen sind, ergibt dies Fr. 2'212.50. Unter Berücksichtigung der

Kosten für Material, Fotokopien und Porti von Fr. 54.50 sowie der Mehrwertsteuer (MWST, 7,7 %) rechtfertigt es sich die Parteientschädigung auf pauschal Fr. 2'400.-- (inkl. Auslagen und MWST) festzusetzen.

wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.

2.

Die Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 2'500.-- werden der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft auferlegt. Der von der Rekurrentin bereits bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- wird ihnen zurückerstattet.

3.

Die Steuerverwaltung hat der Rekurrentin eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 2'400.-- (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.

4.

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