

# **BL\_GERICHTE 510 2024 50 vom 23. November 2023**

BL Gerichte, 2023-11-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_510\\_2024\\_50](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_2024_50)

FR: BL\_GERICHTE 510 2024 50 du 23 novembre 2023

IT: BL\_GERICHTE 510 2024 50 del 23 novembre 2023

## **Regeste**

Verkehrswert als Veräusserungspreis / werterhöhende Aufwendungen

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Steuergericht ist gemäss § 124 Abs. 1 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 CHF 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

### **E. 2**

Strittig ist vorliegend, ob die Steuerverwaltung zu Recht statt auf den öffentlich beurkundeten Kaufpreis in Höhe von CHF 1'800'000.– auf den schätzungsweise ermittelten Verkehrswert abstellte, womit die Bemessungsgrundlage eine Höferschätzung von CHF 370'000.– erfuhr. Ferner ist zu beurteilen, ob die Steuerverwaltung zu Recht auf die Berücksichtigung der von der Rekurrentin geltend gemachten werterhöhenden Aufwendungen in Höhe von CHF 154'431.– und CHF 17'087.– verzichtete.

### **E. 3**

Dabei ist stets anhand einer Gesamtbetrachtung zu entscheiden, ob der Empfänger der Leistung als nahestehende Person zu qualifizieren ist. Das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung (sog. Drittvergleich) ist dabei lediglich ein Indiz dafür, dass die Leistung an eine nahestehende Person erfolgt ist.

#### **E. 3.1**

Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere Ertragsverzichte zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahestehenden Personen zufließen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde. 1 Als dem Beteiligungsinhaber nahestehend betrachtet die Praxis eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen unterhält.<sup>2</sup> Solche wirtschaftlichen oder persönlichen Verbindungen können durch die Einflussnahme des beherrschenden Gesellschafters auf den Dritten (z.B. durch ein Zusammenwirken finanzieller oder persönlicher Beziehungen zum Dritten) entstehen.

### **E. 3.2**

Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 71 StG). Der Grundstücksgewinn ist nach § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Ausgangspunkt für die Berechnung des Grundstücksgewinns ist somit der Verkaufserlös, wie er vertraglich festgesetzt und beurkundet wurde. Ein Abweichen von diesem Übertragungswert ist jedoch (insbesondere) dann möglich, wenn die Steuerverwaltung nachweisen kann, dass nahestehende Vertragsparteien bei der Festsetzung des vertraglichen Kaufpreises absichtlich vom effektiven Verkehrswert abweichen. Vereinfacht gesagt, ist der Verkehrswert derjenige Wert, welcher im freien Markt unter nicht verbundenen Personen im Übertragungszeitpunkt bezahlt würde. In Bezug auf Grundstücke ergibt sich der Verkehrswert aus dem Markt am Ort der gelegenen Sache.

### **E. 4**

Die Rekurrentin steht als Verkäuferin in einem besonders engen Verhältnis zur Käuferin: Gemäss dem aktuellem Handelsregistrauszügen handelt es sich beim Geschäftsführer und alleinigen Gesellschafter der Rekurrentin D. um den Vater der Käuferin. Überdies ist mit der Steuerverwaltung einig zu gehen, dass nebst der nahen Verwandtschaft als Tochter bzw. der Schwägerschaft der Käuferschaft auch noch auf die unternehmerische Tätigkeit der Erwerblerin abzustellen ist, um das besonders engen Verhältnis der Parteien zu unterstreichen: So bildet bei der J. AG D. als Präsident zusammen mit seinen Kindern L. und E. den Verwaltungsrat. Sowohl D. wie auch L. und E. sind einzelzeichnungsberechtigte Mitglieder des Verwaltungsrats. Im Ergebnis sind die Vertragsparteien als nahestehend zu qualifizieren

### **E. 5**

Im Revisionsbericht vom 24. Oktober 2023 machte die Steuerverwaltung geltend, dass der beurkundete Kaufpreis von CHF 1.8 Mio. der streitbetroffenen Liegenschaft X. strasse Nr. 3, Haus E, erheblich unter dem Marktwert liege. Begründet wurde dies damit, dass die baugleichen, direkt angrenzenden Liegenschaften (Nr. 1 + 5) zu je rund CHF 2.2 Mio. veräussert wurden. Zudem seien die Käufer bereits während der Bauphase in die Planung involviert gewesen. Aufgrund der erzielten Verkaufspreise der baugleichen Liegenschaften sowie unter Berücksichtigung eines gewissen Ermessensspielraumes des Verkäufers habe die Steuerverwaltung den erzielbaren Verkaufspreis mit CHF 2.17 Mio. festgelegt. Der so ermittelte Verkehrswert sei der tiefste Wert der baugleichen Liegenschaften. Die Rekurrentin wiederum ist der Auffassung, dass diese doch erhebliche Preisdifferenz auf die Mikrolage der Liegenschaft zurückzuführen sei. Sie untermauert ihre Ansicht mittels der eingereichten Marktpreisschätzung vom 29. November 2016 der K. AG für eine in der Nähe liegende, ihrer Ansicht nach vergleichbare, Liegenschaft. Zudem stellt die Rekurrentin verschiedene Berechnungen an, welche ihre Eventualanträge untermauern soll. Der Argumentation der Rekurrentin, dass es sich wegen der Mikrolage um eine schwer verkäufliche Liegenschaft handle, kann nicht gefolgt werden: Den Akten lässt sich kein Hinweis dafür entnehmen, wieso die Mikrolage der streitbetroffenen Liegenschaft Nr. 3 eine derart beträchtliche Wertbeeinträchtigung in Höhe CHF 370'000.– zur Folge haben soll. Insbesondere sind keine offensichtlichen Wertminderungsgründe (schlechte Besonnung, mehr Lärm, verminderte Erreichbarkeit, lärmiger Verkehr oder schlechte Aussicht) erkennbar, welche eine derart grosse Einbusse gegenüber dem Marktwert

erklären könnten. Die Mikrolage des streitbetroffenen Hauses E ist damit nicht schlechter als diejenige der anderen drei Objekte der Überbauung X. strasse zu werten. Vielmehr kann dem sogar entgegengesetzt werden, dass das «Haus E» zwar etwas weiter unten am Hang liegt, aber erschliessungsmässig besser erreichbar ist als die höher gelegenen Häuser, was für eine Familie mit Kleinkindern oftmals günstig ist. Ebenso wenig ist als Grund für die Preisminderung eine schwere Verkäuflichkeit erkennbar: Eine Liegenschaft kann nur dann als schwer verkäuflich gelten, wenn längere Verkaufsbemühungen nicht zum Erfolg führen. Darunter ist ein Zeitraum von mehreren Monaten oder Jahren zu verstehen. Im vorliegenden Fall wurden jedoch sämtliche Liegenschaften im Laufe des Jahres 2018 veräussert, wobei drei identischen Häuser zu je CHF 2,2 Mio. verkauft werden konnten. Einzig das letzte habe - so die Rekurrentin - nicht zum selben Preis verkauft werden können. Längerfristige erfolglose Verkaufsbemühungen sind vorliegend jedoch nicht aktenkundig, weshalb das Argument der schweren Verkäuflichkeit in diesem Zusammenhang nicht nachvollziehbar ist. Weiter liegt hier eine seltene Konstellation vor, indem praktisch identische Häuser einer Überbauung nahe beieinanderliegen. Wiederum ist die «Referenz-Liegenschaft», auf welcher die Marktpreisschätzung vom 29. November 2016 der K. AG-Finanzberatung beruht, weiter entfernt und nicht baugleich. Es ist somit kein Grund ersichtlich, warum die Steuerverwaltung für die Schätzung nicht auf die anderen gleichartigen Häuser am Ort der gelegenen Sache, sondern auf ein ganz anderes Objekt an einem anderen Ort abstellen soll. Schliesslich legt auch das ursprüngliche Verkaufsinserat mit einem Preis von CHF 2.21 Mio. den Schluss nahe, dass auch die Rekurrentin den Marktwert - vor dem Entschluss die Liegenschaft den nahestehenden Käufern zuzuhalten - eher bei CHF 2.2 Mio. als bei CHF 1.8 Mio. gesehen haben muss. Damit ist festzustellen, dass die Liegenschaft zu einem Vorzugspreis an nahestehende Personen veräussert wurde, wobei die Höhe des Kaufpreises erheblich tiefer als der Marktwert und es für die Parteien überdies erkennbar war, dass dadurch die Grenzen eines zulässigen Ermessensspielraumes überschritten wurden. Die Steuerverwaltung hat bei der Festlegung des Marktwertes resp. des (fiktiven) Veräusserungspreises ihren Ermessensspielraum nicht überschritten. Damit erweist sich der Rekurs in diesem Punkt als unbegründet. 4. Es bleibt noch zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht die geltend gemachten Anschlussgebühren in Höhe von CHF 154'431.- und CHF 17'087.- nicht berücksichtigte. 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. Als werterhöhend bzw. wertvermehrend gelten Aufwendungen, die nach der Erfahrung objektiv geeignet sind, den Grundstückswert in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht dauernd zu verbessern.

#### **E. 6**

Damit Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer als gewinnmindernd geltend gemacht werden können, ist es gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erforderlich, dass es sich um solche wertvermehrenden Aufwendungen handelt, welche der Veräusserer effektiv aufgewendet hat.

#### **E. 7**

Damit steht im Einklang, dass eine wertvermehrende Aufwendung (nur) im Umfang des tatsächlich bezahlten Betrags und nicht des objektiv geschaffenen Werts anzurechnen ist.

#### **E. 8**

Es gilt das Prinzip der effektiven Kostenanrechnung. Vor diesem Hintergrund sind die geltend gemachten Gestehungskosten bzw. Anlagekosten zu betrachten. Die Rekurrentin argumentiert, dass unter Ziffer 3.a des GU-Vertrages einschränkend geregelt werde, dass die Leistungen des Bauherrn und seiner Beauftragten nicht im Werkpreis und Kostendach eingeschlossen seien, weshalb die durch die Bauherrin direkt bezahlten Anschlussgebühren bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen seien, da Anschlussgebühren wertvermehrenden Charakter hätten. Die Steuerverwaltung wiederum vertritt die Auffassung, dass im GU-Vertrag klar geregelt worden sei, dass die sechs Liegenschaften zu einem bestimmten Werkpreis erstellt werden müssten. Gemäss Ziffer 5.2.j des GU-Vertrages seien im vereinbarten Werkpreis zudem die Anschlussgebühren enthalten. Der massgebliche GU-Vertrag vom 20. November 2016 über die schlüsselfertige und betriebsbereite Erstellung des Bauprojekts von sechs EFH wurde zwischen der Rekurrentin und der F. AG, G. , geschlossen. Dabei handelt es sich ebenfalls um ein Geschäft unter nahestehenden Personen. Er wurde sowohl seitens des Bauherrn als auch seitens des GU von der gleichen Person (D. ) einzeln unterzeichnet. D. war resp. ist in allen beteiligten Gesellschaften - auch bei der später eintretenden H. AG - einziger Verwaltungsrat, VR-Präsident resp. geschäftsführender Gesellschafter. Sind diverse Stellen dieses Vertrages unklar, unpräzise, unverständlich oder widersprüchlich, muss sich die Verfasserin resp. Rekurrentin diese Unklarheiten im Streitfall entgegenhalten lassen. So ist etwa nicht nachvollziehbar, dass in diesem am 20. November 2016 unterzeichneten Vertrag bereits die später anstelle des GU in diesen Vertrag eintretende H. AG bezeichnet wird, obwohl diese H. AG erst am 28. Dezember 2018 gegründet wurde. Die im Vordergrund stehende Frage ist vorliegend somit nicht, ob Anschlussgebühren als Gestehungskosten qualifizieren, sondern ob diese Anschlussgebühren bei der Berücksichtigung in der Grundstückgewinnsteueranlagung als durch die Rekurrentin bezahlte Gestehungskosten doppelt geltend gemacht würden. Hierzu ist festzuhalten, dass die Rekurrentin einerseits die Anschlussgebühren direkt an die Gemeinde resp. an die P. bezahlt hat und sie andererseits den vereinbarten Werkpreis vollumfänglich an die nahestehende GU-Unternehmerin bezahlte. Dies obgleich vertraglich vereinbart wurde, dass im Werkpreis alle Leistungen, welche für die Erstellung des schlüsselfertigen und betriebsbereiten Bauobjekts nötig seien, auch alle im Zusammenhang mit der Erstellung des Bauobjekts nach Vertragsabschluss anfallenden Gebühren und Abgaben wie Anschlussgebühren, Zölle und Lizenzen sowie die Kosten für das Richtfest eingeschlossen wurden und somit auch Teil des Kostendaches sind. Damit verbleibt kein Raum, diese Kosten vorliegend erneut geltend zu machen. Würde es sich bei den Vertragspartnern um unbeteiligte Dritte handeln, hätte die Bauherrschaft die Anschlussgebühren nicht doppelt beglichen. Bezahlt die Bauherrschaft aus welchen Gründen auch immer derartige Kosten direkt, könnte sie eine Anrechnung an den Kaufpreis resp. eine Reduktion des Kostendaches geltend machen. Hier wurde jedoch auf die Reduktion des Werkpreises resp. Kostendaches verzichtet. Die Verlustrisiken des nahestehenden GU wurden damit minimiert, wenn nicht sogar ganz eliminiert. Es ist einleuchtend, dass die Anschlussgebühren nur einmal als Gestehungskosten bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden können, weshalb der Rekurs auch in diesem Punkt abzuweisen ist. 5. Zusammengefasst ist aufgrund all dieser Erwägungen festzustellen, dass die Steuerverwaltung die Grundstückgewinnsteuer korrekt erhoben hat. Damit erweist sich der vorliegende Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind der Rekurrentin die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 3'500.- aufzuerlegen.

**E. 9**

Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht ausgerichtet.

**E. 10**

Demnach erkennt das Steuergericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.