

Handänderungssteuer

Verkehrswert anstatt Verkaufspreis

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 24. Januar 2025

Insbesondere beim Verkauf eines Einfamilienhauses an eine nahestehende Person kann auf den Verkehrswert anstelle des tatsächlichen Verkaufspreises abgestellt werden, wenn sich letzterer als offensichtlich zu tief erweist. Wenn es sich dabei um eine einheitliche Überbauung mit mehreren, nahezu identischen Einfamilienhäusern handelt, welche sich baulich kaum voneinander unterscheiden, so liegt es nahe, hier auf einen repräsentativen Durchschnittswert abzustellen.

Sachverhalt:

A. Die Pflichtige verkaufte mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 05. Oktober 2018 die Liegenschaft Nr. 1 Grundbuch [GB] G. zum Preis von CHF 1,8 Mio.

Die Handänderungssteuer wurde mit der Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer Nr. 1/100 V vom 21. Juni 2019 mit CHF 22'500.– festgesetzt.

Mit der Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer Nr. 1/100 V (ersetzt Verfügung vom 21.6.2019) vom 23. November 2023 erfolgte gestützt auf Ziff. 3.1.1 des Revisionsberichts Nr. 000100 vom 24. Oktober 2023 eine Nachbesteuerung und die Handänderungssteuer wurde neu mit CHF 27'125.– festgesetzt, wobei die Bemessungsgrundlage eine Höherschätzung von CHF 370'000.– erfuhr.

B. Mit Schreiben vom 5. Dezember 2023 erhob A. als Geschäftsführer der Pflichtigen Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer Nr. 1/100 V (ersetzt Verfügung vom 21.6.2019) vom 23. November 2023 und führte aus, die betreffende Liegenschaft sei zum Wert von CHF 1'800'000.– verkauft worden, weshalb auch auf diesem Wert die Handänderungssteuer abzurechnen sei. In der Preisfestlegung habe die Geschäftsführung einigen Ermessensspielraum, welcher nicht überschritten worden sei: Der Verkaufspreis von CHF 1'800'000.– liege über den Anlagekosten von CHF 1'768'000.–. Ein imaginärer Wert werde nicht akzeptiert, da dieser Betrag gar nicht generiert worden sei.

Mit Entscheid vom 29. Februar 2024 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Dies begründete sie im Wesentlichen unter Bezugnahme auf Ziff. 3.1.1 des Revisionsberichts Nr. 000100 vom 24. Oktober 2023:

Entsprechend dem Kaufvertrag habe die Käuferschaft das Objekt in schlüsselfertigem Zustand gemäss Baubeschrieb und separaten Bauplänen in der Verkaufsdokumentation erworben. Das streitbetroffene Haus E könne von der Ausstattung/Bauausführung mit den Häusern C sowie D und F verglichen werden. Bei der Käuferschaft handle es sich um nahestehende Personen des Geschäftsführers der Pflichtigen, A. Dieser sei alleiniger Gesellschafter der Berichtsfirma, die Erwerberin B. sei die Tochter des Gesellschafters. Es sei eine Überprüfung des festgelegten Kaufpreises von CHF 1'800'000.– vorgenommen worden. Gemäss nachfolgender Berechnung sei man zum Ergebnis gekommen, dass der Kaufpreis einem Dritt-/Fremdvergleich nicht standhalte. Für die Grundstückgewinnsteuer sei der Verkehrswert und nicht der beurkundete Veräusserungspreis massgebend. Es sei daher eine Aufrechnung in Höhe von CHF 370'000.– vorzunehmen. Dies werde als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet und der Betrag werde damit dem Gesellschafter A. zugerechnet. Die späteren Käufer seien bereits in der Anfangsphase des Bauprojekts in die Planung miteinbezogen worden. Weiter sei für das Badezimmer in Haus E. im August 2018 – zwei Monate vor dem Notartermin – ein Möbel von der Käuferin bestellt worden. Der Argumentation der Vertreter für eine «schwierige Verkäuflichkeit» des Hauses E könne daher nicht gefolgt werden. Somit sei 2018 ein Betrag von CHF 370'000.– aus dem Verkauf der Parzelle 1, GB G., als verdeckte Gewinnausschüttung aufzurechnen und gleichzeitig sei

beim steuerbaren Kapital per 31. Dezember 2018 eine Minusreserve in Höhe von CHF 370'000.– einzustellen. Es habe eine Nachbesteuerung der Handänderungssteuer in Höhe von CHF 4'625.– zu erfolgen. Die Käufer seien aufgrund des Erwerbs von ausschliesslich und dauernd selbstgenutztem Wohneigentum steuerbefreit. Im Jahr der Gewinnrealisierung (2019) sei die Minusreserve in Höhe von CHF 370'000.– erfolgswirksam aufzulösen und die verdeckte Gewinnausschüttung sei dem Gesellschafter A. im Jahr 2018 zuzurechnen.

Durch die Herabsetzung des Kaufpreises für die eigene Tochter habe der Gesellschafter A. CHF 370'000.– vereinnahmt. Ein Ermessensspielraum für eine verdeckte Gewinnausschüttung bestehe nicht. Die enormen Preisunterschiede zu den anderen verkauften Parzellen könnten nur durch eine Übertragung des Gewinnes an die Tochter erklärt werden.

C. Mit Schreiben vom 2. April 2024 erheben die Vertreter der Pflichtigen Rekurs und beantragen, es sei (1.) die Handänderungssteuer-Verfügung Nr. 1/100 vom 23. November 2023 aufzuheben, (2.) eventualiter sei die Handänderungssteuer-Verfügung Nr. 1/100 vom 23. November 2023 aufzuheben und die Sache an die Steuerverwaltung zur Ermittlung des massgeblichen Handänderungswertes und zur Neuveranlagung zurückzuweisen. (3.) Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. Mehrwertsteuer) zu Lasten der Rekursgegnerin. Zudem stellen sie die Verfahrensanhänge, (1.) es sei das vorliegende Rekursverfahren zu sistieren bis über den der vorliegenden Handänderungssteuerveranlagung zugrundeliegenden Tatbestand einer geldwerten Leistung bei den direkten Steuern, namentlich bei der direkten Bundessteuer und den kantonalen Grundstückgewinn- und Gewinnsteuern, rechtskräftig entschieden sei. (2.) Eventualiter sei das Rekursverfahren zu sistieren bis der der vorliegenden Handänderungssteuerveranlagung zugrundeliegende Tatbestand einer geldwerten Leistung bei den direkten Steuern in einem Rekursverfahren, namentlich betreffend die direkte Bundessteuer und die kantonalen Grundstückgewinn- und Gewinnsteuern beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht anhängig gemacht werde. (3.) Es sei im vorliegenden Rekursverfahren ein zweiter Schriftenwechsel anzusetzen, so dass der Rekurrentin die Möglichkeit gewährt werde, allenfalls weitere, derzeit noch nicht vorliegende, jedoch entscheidungsrelevante Beweismittel nachzureichen und (4.) seien sämtliche Akten der Steuerverwaltung von Amtes wegen beizuziehen seien.

Zur Begründung führen die Vertreter im Wesentlichen aus, dass der angefochtene Einspracheentscheid vom 29. Februar 2024 von der Steuerverwaltung fälschlicherweise an die Treuhand X versandt worden sei. Die Rekurrentin könne nicht nachvollziehen, warum der Entscheid an diese falsche Adresse zugestellt worden sei, da die Treuhand X von der Rekurrentin nicht mit der Betreuung des Handänderungssteuerverfahrens beauftragt worden sei. Demgemäss habe sich die Treuhand X auch nicht als Vertreterin im Einspracheverfahren betreffend die Handänderungssteuer ausgewiesen. Somit sei festzuhalten, dass der Einspracheentscheid vom 29. Februar 2024 der Rekurrentin mangelhaft eröffnet worden. Letztlich habe die Rekurrentin – zwar mit Verzögerung – dennoch vom Entscheid Kenntnis erhalten. Mit der vorliegenden Eingabe sei die Frist jedoch gewahrt worden.

Bezüglich der beiden Verfahrensanhänge die Sistierung des vorliegenden Verfahrens betreffend, legen die Vertreter dar, dass die vorliegende Angelegenheit im Wesentlichen die Aufrechnung geldwerter Leistungen betreffe, welche vor allem Auswirkungen auf die direkte Bundessteuer sowie kantonale Grundstück- und Gewinnsteuern auf Ebene der Rekurrentin hätten. Die zu klärenden Fragestellungen gingen weit über den Gegenstand des vorliegenden Verfahrens hinaus und die Handänderungssteuer als formell ausgestaltete Rechtsverkehrssteuer sei nicht geeignet, die vorliegende Thematik umfassend abzuhandeln,

Die Steuerverwaltung stelle sowohl in der Veranlagungsverfügung wie auch in der Einsprachebegründung im Wesentlichen auf den Buchprüfungsbericht vom 24. Oktober 2023 ab und argumentiere, dass keine «schwierigen Verkäuflichkeit» vorliege und daher der Verkehrswert um CHF 320'000.– höher angesetzt werde als der beurkundete und bezahlte Kaufpreis. Die Begründung des Einspracheentscheides gehe jedoch nicht auf die Herleitung des Verkehrswertes ein. Damit verkenne die Steuerverwaltung die Problematik massgeblich. Die Rekurrentin habe in fraglichen Zeitraum insbesondere sechs Einfamilienhäuser [EFH] realisiert. Auch wenn diese Liegenschaften im gleichen Quartier benachbart seien, handle es sich dabei durchaus um unterschiedliche Mikrolagen und unterschiedliche Projekte, die nur bedingt vergleichbar seien. Die Häuser seien ab Plan verkauft worden, da die Rekurrentin für

die Vorfinanzierung auf eine externe Finanzierung angewiesen gewesen sei. Es sei eine Auflage der Bank, dass für den Erhalt des Baukredits bei der finanzierenden Bank für das Bauprojekt die Liegenschaften bereits ab Plan hätten verkauft sein müssen. Im Februar 2017 sei die Liegenschaft zu einem Preis von CHF 2'210'000.– inseriert worden, konnte jedoch nicht ab Plan zu diesem Preis verkauft werden. Dass der Preis letzten Endes für den Markt deutlich zu hoch war, ergebe sich auch direkt daraus, dass die Steuerverwaltung selbst einen Preis von CHF 2'170'000.– anhand der tatsächlich bezahlten Preise für die Häuser C, D und F herleite, welcher tiefer sei als die vorerwähnten CHF 2'210'000.–.

Zudem sei anhand der Unterzeichnung- bzw. Beurkundungsdaten der Kaufverträge für die verglichenen Häuser C, D, E und F offensichtlich, dass die Verkaufsverträge für die Häuser E und F deutlich nach den Häusern C und D beurkundet worden seien. Der Verkaufs- bzw. Beurkundungszeitpunkt sei erfahrungsgemäss ein eindeutiges Zeichen für die Attraktivität einer Immobilie. Ferner ergebe sich, dass für die attraktiven Häuser C und D Quadratmeterpreise von je rund CHF 5'650.– bezahlt worden seien. Bereits für das Haus F habe jedoch ein erheblicher Abschlag in Kauf genommen werden müssen: der Quadratmeterpreis habe hier nur noch knapp CHF 4'720.– betragen. Die Preisnachlässe für die Häuser F und E ergäben sich auch aus deren Mikrolage. Alle Häuser lögen an einem Hang, die untersten Parzellen F und E hätten somit weniger Aussicht als die übrigen vier Liegenschaften. Jedoch sei das Haus F – im Gegensatz zu Haus E – ein «Randhaus»; der Preisabschlag falle für Haus F tiefer aus, da die Liegenschaft F im direkten Vergleich doch attraktiver sei.

In der Preisfestlegung hat die Geschäftsführung sowohl aus Handels- wie auch steuerrechtlicher Perspektive einigen Ermessensspielraum. Es sei der Geschäftsführung unbenommen, zur wirtschaftlichen Ertragsmaximierung individuelle Preisdiskriminierungen vorzunehmen. Gleichzeitig sei es ihr nicht verboten, Rabatte zu gewähren. Dass es für das Haus E nur einen kleinen Preisaufschlag gegeben habe, sei unbestritten. Der Verkauf sei jedoch über den Gestehungskosten von knapp CHF 1'768'000.– erfolgt. Die Rekurrentin habe mit dem Verkauf von Haus E keinen Verlust erlitten sodass nicht ungerechtfertigt Mittel oder gar Substanz entzogen worden wäre. Im Übrigen habe die Rekurrentin auch bei den beiden deutlich grösseren Liegenschaften A und B einen klaren Preisnachlass für das später verkaufte Haus B hinnehmen müssen. Zudem sei individuelle Preisdiskriminierung beim bekanntlich risikobehafteten Entwickeln und Verkäufen von schlüsselfertigen Liegenschaften systemimmanent. Mit anderen Worten «gehört es zum Geschäft» und sei nicht aussergewöhnlich. Vorliegend dürfe bezweifelt werden, dass der wirtschaftliche, geschäftsmässig begründete Ermessensspielraum bei der Gewährung eines Preisabschlags an die Ehegatten B. überschritten worden sei.

Mit Verfügung vom 27. Mai 2024 des Steuergerichts erhält die Rekursgegnerin Gelegenheit, eine Stellungnahme zum Sistierungsantrag Rekurrentin einzureichen.

Die Steuerverwaltung beantragt mit ihrer Stellungnahme vom 31. Mai 2024 die Abweisung des Sistierungsantrags und begründet diesen Antrag im Wesentlichen damit, dass es sich bei den direkten Steuern und der Frage der geldwerten Leistung an eine der Verkäuferin nahestehende Person um ein von der Handänderungssteuer losgelöstes Thema handle. Die hier vorliegende Frage könne auch unabhängig von den direkten Steuern materiell behandelt und auch entschieden werden.

Die Rekurrentin entgegnet mit Eingabe vom 8. Juli 2024 unter anderem, dass mit der Sistierung des vorliegenden Verfahrens sichergestellt würde, dass die im Zentrum stehenden Fragestellungen nur einmal von Steuer- und Enteignungsgericht behandelt werden müssten und dies in jenem Verfahren geschehe, welches grundsätzlich massgebend sei.

In der Folge wies das Steuergericht den Sistierungsantrag mit Verfügung vom 28. Oktober 2024 einstweilen ab.

In der Vernehmlassung vom 11. November 2024 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses und führt zur Begründung im Wesentlichen aus, dass aufgrund einer unterpreisliche Veräusserung von der Steuerverwaltung eine steuerliche Aufrechnung von CHF 370'000.– vorgenommen wurde, um einen homogenen Verkehrswert von rund CHF 2'200'000.– aller vier baugleichen und ausstattungsmässig vergleichbaren EFH der Gesamtüberbauung «Projekt P.» herzuleiten. In der Regel

entspreche der Kaufpreis in etwa demjenigen Wert, welcher im freien Markt unter nicht verbundenen Personen im Übertragungszeitpunkt bezahlt würde. Davon ausgenommen seien deshalb die sog. gemischten Schenkungen. Der marktübliche Kaufpreis sei im vorliegenden Fall aufgrund der vier baugleichen EFH und den im gleichen Zeitraum und am gleichen Ort verkauften Liegenschaften gemäss der sog. «Preisvergleichsmethode» leicht herzuleiten. So sei die Mikrolage des Hauses E nicht etwa schlechter als diejenigen der anderen drei Objekte des «Projekts P.». Ganz im Gegenteil: Das Haus E liege zwar etwas weiter unten am Hang, sei aber erschliessungsmässig besser erreichbar als die höher gelegenen Häuser, was gerade einer Familie mit zwei Kleinkindern oftmals entgegenkommen könne. Auch die Besonnung sei etwas besser als diejenige der höher gelegenen Häuser.

Nebst der nahen Verwandtschaft als Tochter bzw. der Schwägerschaft müsse auch die unternehmerische Tätigkeit der Erwerberin als nahestehend qualifiziert werden. So werde auf der Homepage der Möbelfirma M. AG Folgendes festgehalten: «Nach einigen internen Veränderungen leitet der Geschäftsführer A. zusammen mit seinen Kindern K. und B. mit viel Engagement, Fachwissen und Leidenschaft die Firma. Nach kompletter Abspaltung der I. AG, bleibt die alteingesessene A. AG mit A. und bestehendem Team wie bisher am bewährten Domizil in D.» Gemäss aktuellem HR-Auszug sei B. ferner einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des Verwaltungsrats. Dass nach erfolglosen Verkaufsbestrebungen schliesslich die Tochter zusammen mit ihrem Ehemann als einzige Interessenten das Haus E übernommen hätten, entspreche wohl nicht wirklich den Tatsachen: Die Erwerber hätten schon bei der Planung des fraglichen Hauses eingehend mitgewirkt und ihre diesbezüglichen Wünsche eingebracht. Von einem sinngemäss notwendigen Preisnachlass könne daher keine Rede sein. Ferner sei am 18. August 2018 von der Erwerberin noch ein Möbel für das noch offiziell zu erwerbende Haus E nachbestellt worden.

Die Steuerverwaltung könne vom beurkundeten Übertragungswert dann abweichen, wenn die Vertragsparteien absichtlich vom Marktwert abweichen. Dies sei insbesondere in Fällen der gemischten Schenkung, Erbvorbezügen oder bei Vermögensübertragungen innerhalb einer Unternehmensgruppe möglich. Sofern solche Übertragungen die Handänderungssteuer auslösten, stelle die dafür zuständige Steuerverwaltung in der Regel ebenfalls auf den Ersatzwert, also den ermittelten Verkehrswert ab. Die Bank-Finanzberatung habe mit Schätzung vom 29. November 2016 die fragliche Liegenschaft mit einem statistischen Marktwert von CHF 2'135'000.– bewertet (Bewertungssystem nach Wüest & Partner; noch ohne Berücksichtigung einer allfälligen Bauteuerung). Anschliessend sei diese Liegenschaft mit einem Preis von CHF 2'210'000.– inseriert worden. Gemäss der vom Revisorat vorgenommenen Preisvergleichsmethode erhalte man einen Wert von CHF 2'170'000.–. Der von der Steuerverwaltung herangezogene Wert sei also mehrfach plausibilisiert. Allein die Gestehungskosten (ohne Gewinnaufschlag) hätten gegen CHF 1'800'000.– betragen.

Die Vertreter halten in ihrer Eingabe vom 28. November 2024 unter anderem ergänzend fest, dass die Vertreter der Rekurrentin mit Eingabe vom 28. September 2023 Stellung zum Revisionsbericht Nr. 000100 vom 24.10.2023 genommen hätten und mittels eines Bank-Gutachtens vom November 2016 für eine vergleichbare Liegenschaft mit einer Grundstücksfläche von 470 m² eine Preisuntergrenze von CHF 1'940'000.– bzw. einen statistischen Marktwert von CHF 2'135'000.– ins Recht gelegt hätten. Auf das streitbetreffene Haus E mit einer Grundstücksfläche von 409 m² angewandt, würde somit ein Quadratmeterpreis von CHF 4'130.– (Preisuntergrenze) bzw. von CHF 4'540.– (statistischer Marktwert) resultieren und damit auf die Grundstücksfläche von 409 m² ein absoluter Preis von rund CHF 1'857'000.–. Die Preisobergrenze für eine Grundstücksfläche von 470 m² wurde mit CHF 2'330'000.– beziffert. Heruntergebrochen auf das streitbetreffene Haus E mit einer Grundstücksfläche von 409 m² angewandt resultierte somit ein Höchstquadratmeterpreis von rund CHF 4'960.– bzw. ein Höchstpreis von ca. CHF 2'029'000.–. Im Einspracheentscheid wurden die wesentlichen Argumente der Rekurrentin im Rahmen der Stellungnahme zum Revisionsbericht wie auch in der Einsprache von der Rekursgegnerin nicht gehört.

Die Steuerbehörde habe grundsätzlich den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenüberstehe. Das Beweismass verlange «an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit», weshalb weder hohe noch einfache Wahrscheinlichkeit ausreichend seien. Hier agiere die Steuerverwaltung aufgrund blosser Annahmen und Mutmassungen.

Zudem stelle sie dabei lediglich auf vermeintlich objektive Elemente ob, indem sie vermeintlich vergleichbare Transaktionen herbeiziehe und in einer abenteuerlichen Herleitung Preise herleiten wolle. Mit einem «Beweiserbringen» wie im Steuerrecht gefordert, habe dies nichts zu tun. Allein gestützt darauf sei die Normentheorie, d. h. die Beweispflicht der Steuerbehörde für steuerbegründende Tatsachen in formeller Hinsicht verletzt und der Rekurs sei gutzuheissen. Materiell ignoriere die Steuerverwaltung, dass es keine «richtige» Bewertung einer Immobilie gebe. Letztendlich sei der Marktpreis immer der Preis, den ein Käufer bezahle und für den ein Verkäufer zu verkaufen bereit sei. Es käme praktisch nie vor, dass zwei oder mehrere unabhängige Bewertungen von Liegenschaften zum exakt gleichen Ergebnis gelangten. Die Steuerverwaltung missachte die geschäftliche Gestaltungsfreiheit der Rekurrentin: Diese habe das Gesamtprojekt erfolgreich abgeschlossen, alle sechs Liegenschaften seien finanziert, erstellt und verkauft worden, während die Rekurrentin einen angemessenen Gewinn mit dem Projekt erzielte. Nur darauf sei abzustellen und nicht isoliert auf die einzelnen «Teil»-Projekte.

Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) liege dann vor, wenn eine Gesellschaft, ohne dies ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen, einem Anteilsinhaber oder einer ihr nahestehenden Person direkt oder indirekt einen Vorteil zukommen lässt, der einem unabhängigen Dritten so nicht erbracht würde. Das sei dann der Fall, wenn die Gesellschaft für ihre Leistung keinen genügenden Gegenwert erhalte, wenn also das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so ungewöhnlich sei, dass es sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lasse. Der Sachverhalt müsse eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seiten der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar sei. Die Steuerverwaltung führe im Einspracheentscheid jedoch keine ausreichende Begründung an, dass eine geldwerte Leistung vorliege. Sie beschränke sich auf die Behauptung, dass A. und B. nahestehend seien und dass der Kaufpreis zu tief gewesen sei. Es fehle die geforderte Begründung einer geldwerten Leistung. Die Steuerverwaltung verkenne, dass kein «geldwerter Vorteil» vorliege und dass die Rekurrentin mit dem bezahlten Preis eine ausreichende Gegenleistung erhalten habe und die Transaktion insgesamt einem Drittvergleich standhalte. Die Rekurrentin hätte die Liegenschaft jedem anderen Käufer zu diesem Preis verkaufen können, denn es gab in dem Zeitpunkt, wo die Liegenschaft habe verkauft werden müssen, keine anderen Interessenten. Auch sei nicht dargelegt, wie der Charakter dieser Leistung für die Organe der Rekurrentin hätte erkennbar sein sollen.

Schliesslich verkenne die Steuerverwaltung, dass sich die Rekurrentin bewusst entschieden habe, die Liegenschaft «Haus E» zum Preis von CHF 1'800'000.– zu verkaufen. Die Aussage der Steuerverwaltung, dass die im Gesamtprojekt realisierten Margen homogen je CHF 2'200'000 zu betragen haben, sei falsch. In einer Nachbetrachtung erwiesen sich die Werte gerade nicht als homogen: Auch wenn die Liegenschaften im gleichen Quartier benachbart seien, handle es sich um unterschiedliche Mikrolagen und um unterschiedliche Projekte, die nur bedingt vergleichbar seien. Das Gesamtprojekt umfasste sechs Häuser, nicht nur vier. Alle sechs Häuser lägen an einem Hang. Die beiden «untersten» beiden Parzellen (E und F) hätten weniger Aussicht als die übrigen vier Liegenschaften. Die beiden «obersten» Liegenschaften (A und B) seien deutlich grösser als die unteren vier. Die Rekurrentin habe zudem für das erst später verkaufte Haus B einen klaren Preisnachlass im Vergleich zu Haus A hinnehmen müssen: Haus A habe mit einem Quadratmeterpreis von CHF 3'228.– verkauft werden können, während Haus B mit einem Quadratmeterpreis von CHF 2'608.– veräussert worden sei. Für die «mittleren» Häuser C und D seien Quadratmeterpreise von je rund CHF 5'650.– bezahlt worden. Für das «unterste» Haus F hätte im Vergleich zu den beiden Häusern C und D ebenfalls eine erhebliche Preisreduktion in Kauf genommen werden müssen: Der Quadratmeterpreis habe hier CHF 4'720.– betragen.

Bezugnehmend auf die Vernehmlassung der Steuerverwaltung sei festzuhalten, dass der Quadratmeterpreis gemäss statistischem Marktwert hochgerechnet werde und sich somit ein Wert von CHF 1'857'000.– für das Haus E ergebe. Dieser Preis sei deutlich näher am Preis von CHF 1'800'000.–, den die Rekurrentin effektiv vereinnahmt habe, als an der Preisvorstellung von CHF 2'100'000.– ohne stichhaltige Begründung. Eine Abweichung von CHF 57'000.– erscheine von dem Hintergrund der Bestimmung in § 83 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) nicht als «erheblich niedriger als der Verkehrswert», welche eine Aufrechnung rechtfertige würde, schon gar nicht eine solche von CHF 370'000.–. Die Steu-

erverwaltung habe überdies nicht nachgewiesen, dass die konkrete Liegenschaft zum damaligen Zeitpunkt im freien Markt zum Preis von CHF 2'170'000.– habe verkauft werden können. Diese sei jedoch ein zentraler Fakt für die Begründung einer Aufrechnung im Verkaufspreis. Die Steuerverwaltung unterstelle die Verkäuflichkeit zu dem von ihr ermittelten Preis. Selbst wenn dieser Preis in einer möglichen Schätzungsbandbreite liegen würde, sei die konkrete Verkäuflichkeit nicht erstellt. Die Steuerverwaltung müsse sich in einem solchen Fall an der unteren Bandbreite orientieren.

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

Erwägungen:

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.

2. Bevor eine Streitsache materiell zu beurteilen ist, sind die grundsätzlichen Voraussetzungen, damit eine Verfügung überhaupt wirksam werden kann, zu prüfen. Die Voraussetzungen stellen die Eröffnung, die Bekanntgabe des Verfügungsinhaltes an die Verfügungsadressaten und die weiteren Betroffenen, dar. Ohne Eröffnung an diejenigen Personen, gegenüber denen die Verfügung gelten soll, erlangt die hoheitliche Willenserklärung keine Wirksamkeit. Die nicht eröffnete Verfügung vermag denn auch keine Rechtswirkung zu entfalten.¹ Gemäss Art. 41 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) sind Veranlagungsverfügungen dem Steuerpflichtigen schriftlich zu eröffnen. Der Beweis der Eröffnung, insbesondere der Zustellung einer Verfügung und deren Zeitpunkt obliegt der Behörde.² Vorab ist deshalb zu prüfen, ob die Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer Nr. 1/100 V (ersetzt Verfügung vom 21.6.2019) vom 23. November 2023 rechtsgültig eröffnet worden ist.

Mit Datum vom 10. August 2023 wurden die Vertreter, V., bevollmächtigt, die Rekurrentin in Steuer-sachen zu vertreten. Wann genau die Steuerverwaltung erstmals Kenntnis davon erhalten hat, ist aus den Akten nicht ersichtlich. Dies kann jedoch offenbleiben. Entscheidend ist vielmehr der Umstand, dass spätestens mit der Einsprache das Vertretungsverhältnis der Steuerverwaltung angezeigt wurde und in der Folge hat die V. im Auftrag der Rekurrentin am 28. September 2023 Stellung zum Entwurf des Revisionsberichtes genommen. Ab diesem Zeitpunkt hätte die Steuerverwaltung eigentlich Kenntnis von den Vertretern der Rekurrentin haben müssen. Trotzdem stellte sie die Veranlagungsverfügung der Handänderungssteuer Nr. 1/100 V (ersetzt Verfügung vom 21.6.2019) vom 23. November 2023 der Rekurrentin selbst zu, während sie den Einspracheentscheid vom 29. Februar 2024 wiederum der Treuhand X AG eröffnete.

Fehlerhafte Eröffnungen von Verfügungen können unterschiedliche Auswirkungen haben. Das kann von der Anfechtbarkeit bis zur Nichtigkeit gehen. Die Folgen einer mangelhaften Eröffnung sind je einzeln zu beurteilen. Von entscheidender Bedeutung dabei ist, dass den Parteien kein Nachteil aus der mangelhaften Eröffnung erwachsen darf. Nach den allgemeinen Grundsätzen muss die Eröffnung dem Adressaten ermöglichen, von der Verfügung oder der Entscheidung Kenntnis zu erlangen, um diese

¹ STADELWIESER, Die Eröffnung von Verfügungen, St. Gallen 1994, S. 10; IMBODEN/RHINOW, Verwaltungsrechtspflege, 5. Aufl., Nr. 84 B VI.

² Vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 101 1a 9; KÖLZ/HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2013, N 577; vgl. zum Ganzen auch Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 29. April 2005, 510 04 61, E. 3.

gegebenenfalls sachgerecht anfechten zu können. Der Entscheid gilt als eröffnet, wenn er ordnungsgemäss zugestellt ist und der Steuerpflichtige davon Kenntnis nehmen kann, wobei nicht erforderlich ist, dass er davon tatsächlich Kenntnis nimmt.³

Im Zusammenhang mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung hat die Vertreterin, V. innert Frist reagiert, d. h., dass sie trotz der fehlerhaften Eröffnung rechtzeitig Kenntnis vom Inhalt der Veranlagungsverfügung resp. des Einspracheentscheids erhalten hat und in Kenntnis der gesamten Umstände fristgerecht Rekurs erheben konnte. Damit ist festzustellen, dass der Rekurrentin trotz der festgestellten Eröffnungsmängel kein Rechtsnachteil erwachsen ist.

3. Strittig ist vorliegend nicht die Erhebung einer Handänderungssteuer an sich, sondern deren Bemessungsgrundlage. Damit gilt es zu beurteilen, 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 Höherschätzung von CHF 370'000.– erfährt.

4.

4.1. Bevor die ermittelte Bemessungsgrundlage beurteilt wird, ist vorab noch auf die wirtschaftlichen und personellen Beziehungen zwischen den beteiligten Personen einzugehen. Als dem Beteiligungsinhaber nahestehend betrachtet die Praxis eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen unterhält.⁴ 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.⁵ 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.⁶

4.2. Die Rekurrentin steht als Verkäuferin in einem besonders engen Verhältnis zur Käuferin: Gemäss dem aktuellen Handelsregisterauszug handelt es sich beim Geschäftsführer und alleinigen Gesellschafter der Rekurrentin, A. 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 Erwerberin abzustellen ist, um das besonders engen Verhältnis der Parteien zu unterstreichen: So bildet bei der A. AG A. als Präsident zusammen mit seinen Kindern K. und B. den Verwaltungsrat. Sowohl A. wie auch K. und B. sind einzelzeichnungsberechtigte Mitglieder des Verwaltungsrats. Im Ergebnis sind die Vertragsparteien als nahestehend zu qualifizieren.

5. In Bezug auf die Beweislastverteilung im Steuerrecht ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen der Steuerverwaltung, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt. Dieser hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen.⁷ Entsprechend hat die steuerpflichtige Person die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.⁸ Als Ausfluss der freien Beweiswürdigung steigen die Anforderungen an die Substantiierungspflicht zusammen mit der Ungewöhnlichkeit der Vereinbarungen.⁹ Demnach sind die Anforderungen an den zu leistenden Beweis höher, wenn eine Leistung von einem nahestehenden Dritten erbracht wird. Besteht eine Sachverhaltslücke, so ist diese zu schliessen, indem

³ Vgl. BGE 2C_570/2011 vom 24. Januar 2012, E. 4.1, in: Steuer Revue [StR] 67/2012, S. 301 ff.; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C 430/2009 vom 14. Januar 2010, E. 2.4, in: StR 65/2010, S. 396 ff.

⁴ BGE vom 26. Oktober 2012, 138 II 545, E. 3.4; Urteil des Bundesgerichts [BGer] vom 6. August 2015, 2C_16/2015, E. 2.3.2.

⁵ Vgl. BRÜLISAUER/MÜHLEMAN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 58 N 275.

⁶ BGer vom 19. November 2012, 2C_414/2012, E. 6.1.

⁷ BGE vom 28. März 2014, 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519.

⁸ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, 4. Aufl., Zürich 2023, Art. 123 N 83.

⁹ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 132 N 87, m.w.H.

die Veranlagungsbehörde jene tatsächlichen Verhältnisse als dargetan annimmt, die nach pflichtgemäsem Ermessen aufgrund der bekannten übrigen Umstände am wahrscheinlichsten erscheinen.¹⁰

6.

6.1. Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, deren Objekt die entgeltliche Übertragung von Sachen und Rechten bildet.¹¹ Gemäss § 81 Abs. 1 i.V.m. 84 Abs. 1 StG wird vom Veräusserer und Erwerber eine Handänderungssteuer von 1,25 % des Kaufpreises auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Zum Kaufpreis gehören alle Leistungen des Erwerbers für das Grundstück.

6.2. Davon ausgehend, dass es sich bei der Handänderungssteuer um eine Objektsteuer auf einem Verkehrsvorgang handelt, müsste der Verkehrswert des erworbenen Grundstücks als Berechnungsgrundlage hinzugezogen werden. Das basellandschaftliche Steuergesetz stellt jedoch auf die vom Erwerber erbrachte d. h. dem Verkäufer zufließende Gegenleistung – den Kaufpreis – ab. Ein ersatzweises Abstellen auf den Verkehrswert ist nach § 83 StG vorgesehen, wenn der Verkehrswert offensichtlich vom vereinbarten Kaufpreis abweicht oder wenn kein Kaufpreis festgesetzt wurde.¹² Ein Abweichen vom beurkundeten Übertragungswert ist möglich, wenn die Steuerverwaltung nachweisen kann, dass der beurkundete Übertragungswert nicht dem wahren Parteiwillen (vereinbarter Übertragungswert) entspricht oder wenn die Vertragsparteien absichtlich vom Marktwert abweichen. Dies ist insbesondere in Fällen der gemischten Schenkung, Erbvorbezügen oder bei Vermögensübertragungen innerhalb einer Unternehmensgruppe zu Buchwerten möglich. Sofern solche Übertragungen die Handänderungssteuer auslösen und keine Steuerbefreiung vorliegt, wird in der Regel auf den Ersatzwert abgestellt.¹³

6.3. Als Verkehrswert im Sinn von § 83 StG gilt der Markt- oder Verkehrswert, das heisst der Preis, den ein Käufer unter normalen Umständen auf dem freien Markt für das Grundstück zahlen würde. Als Verkehrswert wird derjenige Preis verstanden, der sich gegenüber einem beliebigen Dritten nach den üblichen ökonomischen Grundsätzen auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage und aufgrund vernünftiger wirtschaftlicher Überlegungen (im gewöhnlichen Geschäftsverkehr) im konkreten Einzelfall im Übertragungszeitpunkt erzielen lässt.¹⁴ Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr wird dabei der Handel im freien Markt verstanden. Dies erfordert, dass sich der Preis eines Vermögenswertes nach den marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage entsprechend ergibt, unter der Berücksichtigung, dass die Vertragsparteien in freien Stücken und somit ohne Zwang oder Not, im eigenen Interesse gehandelt haben. 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.¹⁵

6.4. Im Revisionsbericht Nr. 000100 vom 24. Oktober 2023 machte die Steuerverwaltung geltend, dass der beurkundete Kaufpreis von CHF 1,8 Mio. der streitbetroffenen Liegenschaft, Haus E, erheblich unter dem Marktwert liege. Begründet wurde dies damit, dass die baugleichen, direkt angrenzenden Liegenschaften 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.

¹⁰ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, 4. Aufl., Zürich 2023, Art. 123 N 74 ff.

¹¹ DOLDER/FREY, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Immobiliensteuern, Basel 2021, § 6 N 120.

¹² StGE vom 3. November 2017, 510 17 64, E. 2. c); vgl. WENK in: in: Nefzger/Simonek/Wenk, [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 81 N 7 f.

¹³ DOLDER/FREY, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Immobiliensteuern, Basel 2021, § 6 N 24.

¹⁴ Statt vieler BGE 128 I 240, E. 3.1.2.

¹⁵ DOLDER/FREY, a.a.O., § 6 N 26 ff.

Die Rekurrentin wiederum ist der Auffassung, dass diese erhebliche Preisdifferenz auf die Mikrolage der Liegenschaft zurückzuführen sei. Sie untermauert ihre Ansicht mittels der eingereichten Marktpreis-schätzung vom 29. November 2016 der Bank für eine in der Nähe liegende, ihrer Ansicht nach ver-gleichbare, Liegenschaft. Zudem stellt die Rekurrentin verschiedene Berechnungen an, welche ihre Eventualanträge untermauern soll.

Der Argumentation der Vertreter, dass es sich dabei wegen der Mikrolage um eine schwer verkäuf-liche Liegenschaft handle, kann nicht gefolgt werden. Den Akten lässt sich kein Hinweis dafür entneh-men, wieso die Mikrolage der streitbetroffenen Liegenschaft Haus E, eine derart beträchtliche Wertbe-einträchtigung in Höhe CHF 370'000.– zur Folge haben soll. Insbesondere sind keine offensichtlichen Wertminderungsgründe (schlechte Besonnung, mehr Lärm, verminderte Erreichbarkeit, lärmiger Ver-kehr oder schlechter Aussicht) erkennbar, welche eine derart grosse Einbusse auf den Marktwert er-klären könnten. Die Mikrolage des streitbetroffenen Hauses E ist damit nicht schlechter als diejenige der anderen Objekte der Überbauung zu werten. Vielmehr kann dem sogar entgegengesetzt werden, dass das «Haus E» zwar etwas weiter unten am Hang liege, aber erschliessungsmässig besser er-reichbar 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 Lie-genschaft 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 vorlie-genden 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 nicht zum selben Preis verkauft werden können. Längerfristige erfolglose Verkaufsbemühungen sind nicht ak-tenkundig, weshalb das Argument der schweren Verkäuflichkeit in diesem Zusammenhang nicht nach-vollziehbar ist. Weiter liegt hier eine seltene Konstellation vor, indem praktisch identische Häuser einer Überbauung nahe beieinanderliegen. Wiederum ist die «Referenz-Liegenschaft» auf welcher die Markt-preisschätzung vom 29. November 2016 der Bank-Finanzberatung beruht weiter entfernt und nicht baugleich. Es ist somit kein Grund ersichtlich, warum die Steuerverwaltung nicht auf die anderen gleich-artigen Häuser am Ort der gelegenen Sache für die Schätzung abstellen soll und stattdessen für die Schätzung auf ein ganz anderes Objekt an einem anderen Ort abstellen soll.¹⁶ 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.

Zusammengefasst ist aufgrund all dieser Erwägungen festzustellen, dass die Steuerverwaltung die Handänderungssteuer korrekt erhoben hat. Die Liegenschaft wurde zu einem Vorzugspreis an nahe-stehende Personen veräussert, wobei die Höhe des Kaufpreises erheblich tiefer als der Marktwert war und es für die Parteien erkennbar war, dass dadurch die Grenzen eines zulässigen Ermessensspiel-raumes überschritten wurden. Die Steuerverwaltung hat bei der Festlegung des Marktwertes ihren Er-messensspielraum nicht überschritten. Damit erweist sich der vorliegende Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind der Rekurrentin die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 1'500.– aufzuerlegen.¹⁷ Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht ausgerich-tet.¹⁸

Demnach wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...

¹⁶ Vgl. vorne E. 5.3.

¹⁷ § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungspro-zessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271).

¹⁸ § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO e contrario.