



78 Nr. 1 Gestehungskosten Aufwendungen

1. Allgemeines

Als Aufwendungen gelten Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstücks bewirkt haben, Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstücks an Strassen und öffentliche Werke sowie Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstücks verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Mäklerprovision (§ 78 Abs. 1 lit. a – c StG).

2. Wertvermehrnde Aufwendungen

Neben dem Erwerbspreis (mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers) gehören auch die wertvermehrenden Aufwendungen zu den abziehbaren Gestehungskosten. Darunter sind grundsätzlich alle Auslagen zu verstehen, die eine dauernde Wertvermehrung des in Frage stehenden Grundstücks herbeiführen. Die bei der Gewinnermittlung anzurechnenden Aufwendungen werden in Absatz 1 näher umschrieben. Zur Bestimmung der wertvermehrenden Aufwendung muss die Abgrenzung zu den Unterhaltskosten (werterhaltende Aufwendungen) gemäss § 29 Abs. 1 und 2 StG vorgenommen werden, denn was bereits bei der Einkommenssteuer abgezogen werden konnte, kann nicht mehr als wertvermehrend geltend gemacht werden (§ 78 Abs. 2 StG; Ziffer 5 nachfolgend).

Für die grundsätzliche Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Investitionen ist vorab der Entscheid Nr. 158/2000 des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 15. Dezember 2000 zu zitieren (Erw. 4.):

- a. *«... Nach der Praxis der Steuerrekurskommission gelten als Unterhaltskosten Ausgaben, die gemacht werden, um ein Grundstück oder Gebäude einem der bisherigen Verwendung entsprechenden Gebrauch zu erhalten oder einer Verwendung, der es bereits früher gedient hat, wieder zuzuführen (Entscheid der Steuerrekurskommission Nr. 137/1999 vom 26. November 1999). Die laufenden Ausbesserungen und Reparaturen genügen in der Regel nicht, um den Zustand einer Liegenschaft zu wahren. Von Zeit zu Zeit sind umfangreichere Arbeiten notwendig, d.h. Renovationen und Ersatz von unbrauchbar gewordenen Einrichtungen. Wenn im letzteren Falle altmodische Einrichtungen durch zeitgemässe ersetzt werden, so schadet dies der Abzugsfähigkeit so lange nicht, als die zeitgemässe Einrichtung heute ungefähr den gleichen Komfort bietet wie die alte zu ihrer Zeit, und als sie notwendig ist, um die Liegenschaft weiterhin vermieten oder benutzen zu können. Der Steuerpflichtige darf Anspruch darauf erheben, die Liegenschaft in gutem Zustand zu erhalten (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8. Auflage, Bern 1999, § 32 N 80 mit weiteren Hinweisen).*
- b. *Vom werterhaltenden Aufwand zu unterscheiden sind die **wertvermehrenden Aufwendungen**, durch welche die Liegenschaft über den Zustand im Zeitpunkt des Antritts hinaus verbessert und damit der Anlagewert erhöht wird. Sie gehören zu den nach § 29 Abs. 3 StG von der Einkommenssteuer nicht abzugsfähigen Aufwendungen für Anschaffungen und Verbesserungen von Vermögensgegenständen (sog. Anlagekosten). Häufig kann eine einzelne bauliche Massnahme oder Anschaffung nicht als Ganzes entweder dem Aufwand oder den wertvermehrenden Aufwendungen zugeteilt werden, da sie Elemente beider Kategorien umfasst. In diesen Fällen müssen die Kosten in abzugsfähigen Aufwand und wertvermehrende Aufwendungen zerlegt werden (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8. Auflage, Bern 1999, § 32 N 83).*
- c. *Im Einzelfall können Instandstellung und Wertvermehrung nur schwer auseinandergelassen werden. Wegen dieser Abgrenzungsschwierigkeiten und um nicht vor jedem Einbau einer neuen Küchenkombination den impraktikablen Weg eines Augenscheins beschreiten zu müssen, hat die Steuerverwaltung im Merkblatt «Liegenschaftsunterhalt, Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen» (Stand 1. Januar 1999) einen Katalog für die Abgrenzung abzugsfähiger Unterhaltskosten und wertvermehrender Aufwendungen verankert ...»*

Anhand dieser Grundregeln und dem jeweils aktuellen Merkblatt «Liegenschaftsunterhalt, Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen» ist zu prüfen, ob geltend gemachte Aufwendungen unter dem Titel wertvermehrende Aufwendungen zum Abzug zuzulassen sind.



3. Projektierungs-, Planungs- und Baugesuchskosten

Gemäss der Praxis der damaligen Steuerrekurskommission (heute Steuergericht) und des Verwaltungsgerichts (heute Kantonsgericht) des Kantons Basel-Landschaft sind *Projektierungskosten* für verwirklichte Bauprojekte als wertvermehrnde Aufwendungen zu qualifizieren, währenddessen Profilierungs-, Planungs- und Baugesuchskosten für nicht bewilligte oder aus anderen Gründen nicht ausgeführte Projekte nicht abzugsfähig sind (StRK BL vom 19. Juni 1992, BStP Band XI [1991-1993] S. 335 ff.; VGer BL vom 17. Dezember 1997, BStPra Band XIV [1998/99] S. 67 ff.; Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 177). Projektierungskosten für verwirklichte Bauprojekte stellen wertvermehrnde Auslagen dar und qualifizieren deshalb immer als Gestehungskosten.

4. Veräusserungskosten

4.1 Grundbuch-, Notariats- und Handänderungskosten

Abziehbar sind die effektiven Kosten und Auslagen, die mit der Durchführung des Veräusserungsgeschäfts in einem ursächlichen Zusammenhang stehen. Es sind dies insbesondere die Notariatskosten für die Errichtung der Übertragungsurkunde, die Grundbuchgebühren sowie die Handänderungssteuer.

4.2 Mäklerprovisionen

Als Kosten, die mit der Veräusserung des Grundstücks verbunden sind, gelten auch die üblichen *Mäklerprovisionen*. Als Vermittlungsaufwand anrechenbar ist nach der Rechtsprechung der Mäklerlohn im Sinne von Artikel 413 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (SR 220; OR), den ein Dritter von einem steuerpflichtigen Grundstückveräusserer dafür erhält, dass er die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags nachgewiesen oder den Abschluss eines Vertrags vermittelt hat. Allerdings setzt die Zulässigkeit des Abzugs nach § 78 Abs. 1 lit. c StG voraus, dass ein zivilrechtlich gültiger Mäklervertrag im Sinne von Artikel 413 OR mit einer Drittperson geschlossen worden ist und dass der Mäkler in Erfüllung dieses Vertrags eine Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit aufgenommen hat, welche tatsächlich zum Veräusserungsgeschäft geführt hat. Erforderlich ist weiter die Zahlung des geschuldeten Mäklerlohns (vgl. dazu das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 16. Juni 2008, publ. in: BStPra Band XX, Heft 1/2010, S. 31 ff.). Die Zahlung ist jeweils vom steuerpflichtigen Veräusserer nachzuweisen.

Gemäss Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 10/1998 vom 26. Februar 1998 (publ. in: BStPra Band XV, Heft 3/2000, S. 176 ff.) ist die **Mäklerprovision** nur anrechenbar, wenn es sich beim Mäkler um eine unabhängige Drittperson handelt, d.h. dass der Mäklervertrag mit einer Drittperson abgeschlossen worden ist.

Unter dem Titel Verkaufskosten kann der *gewerbsmässige Liegenschaftshändler* die gesamten Aufwendungen geltend machen, die mit dem Erwerb, dem Halten und der Veräusserung des Grundstücks zusammenhängen. Es sind alle Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, die dem Liegenschaftshändler im Hinblick auf die Erzielung des in Frage stehenden Gewinns erwachsen. Abzugsfähig sind zum Beispiel Handänderungssteuern, da sie im Zusammenhang mit der Veräusserung des Grundstücks stehen.

Juristische Personen können zudem **Grundstückgewinnsteuern** oder Steuern, die an den Besitz anknüpfen, abziehen. Grundstückgewinnsteuern werden steuersystematisch allerdings den Gewinnsteuern zugeordnet und bilden Aufwand. Eine Ausnahme besteht bei **ausserkantonalen Liegenschaftshändlern**. Als solche gelten Gesellschaften, welche die Merkmale der Immobiliengesellschaft erfüllen und im Kanton Basel-Landschaft wegen Liegenschaftsbesitz bzw. veräusserte Liegenschaft sekundär steuerpflichtig sind. Bei diesen Gesellschaften wird die Grundstückgewinnsteuer bei der Bemessung dieser Objektsteuer berücksichtigt. Dies geschieht dadurch, dass die Grundstückgewinnsteuer in diesen Fällen bei der Berechnung des «Rohgewinn aus Grundstückverkäufen» abgezogen wird. Bei der Gewinnsteuer kann dagegen nicht als Aufwand abgezogen werden.

4.3 Vorfälligkeitsentschädigung im Zusammenhang mit der Hypothekarverpflichtung

Vorfälligkeitsentschädigungen und ähnliche Zahlungen, die der Kreditnehmer für die vorzeitige Beendigung einer Festhypothek leisten muss, können bei der Bemessung des Grundstückgewinns nicht berücksichtigt werden, weder als Anlage- noch als Verkaufskosten. Sie können dagegen bei der Einkommenssteuer abgezogen werden (vgl. 29 Nr. 10; StGE 131/2004 vom 26. November 2004). Diese Praxis hat aufgrund des



Bundesgerichtsentscheid 2C_1148/2015 (Erw. 5.3) geändert. Vorfälligkeitsentschädigungen, welche die Eigentümer wegen dem Verkauf ihrer Liegenschaft dem Kreditinstitut zu bezahlen haben, weil das Darlehensverhältnis mit dem Verkauf beendet wird (vgl. dort E. 2.4 u. 3), sind neu allein bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig (vgl. Art. 12 Abs. 1 StHG). Der Abzug vom steuerbaren Einkommen ist deshalb nicht mehr möglich. Diese Praxispräzisierung gilt für Fälle ab Steuerjahr 2017 (vgl. [29 Nr. 10](#)).

4.4 Anwaltskosten

Zu den anrechenbaren Erwerbs- und Veräusserungskosten zählen auch *Anwaltskosten*, sofern diese in einem rechtserheblichen Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. mit der Veräusserung des Grundstücks stehen (Entscheid der Steuerrekurskommission [heute Steuergericht] des Kantons Basel-Landschaft vom 27. April 1984, BStP Band VIII [1982-1984] S. 373 ff.). Gemäss Rechtsprechung im Kanton Basel-Landschaft ist dieser Zusammenhang insbesondere bei Leistungen anlässlich der Vertragsverhandlung und der Ausarbeitung des Kaufvertragsentwurfs gegeben (Entscheid des Verwaltungsgerichts [heute Kantonsgericht] des Kantons Basel-Landschaft vom 30. Oktober 1985, BStP Band IX [1985-1987] S. 113 f.). Das Verwaltungsgericht präziserte mit diesem Entscheid seine Rechtsprechung, indem es klarstellte, dass jede Aufwendung, die mit der Veräusserung zusammenhängt, zu einer entsprechenden Gewinnminderung führt. Es ist damit der Praxis entgegengetreten, die zusätzlich voraussetzte, dass die Aufwendung notwendigerweise mit der Veräusserung verbunden sein müsse (Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 78 N 18). Zusammenfassend ergibt sich daraus, dass gemäss der basellandschaftlichen Lehre und Praxis zwischen notwendigen und nicht notwendigen Kosten keine Unterscheidung gemacht werden darf und damit jede Aufwendung, welche mit dem Erwerb oder der Veräusserung kausal zusammenhängt, zu einer entsprechenden Gewinnminderung führt.

5. Abgrenzung zur Einkommenssteuer

Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer bzw. Ertragssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind, können nicht mehr geltend gemacht werden (§ 78 Abs. 2 StG). In erster Linie betrifft dies die Abgrenzung Liegenschaftsunterhalt und Baukosten, die bei der Einkommenssteuer als Investitionen bzw. bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten gelten. Liegenschaftskosten, welche im Verfahren betr. die Einkommenssteuern aus irgendwelchen Gründen nicht zum Abzug gelangt sind, qualifizieren aber nicht automatisch als Anlagekosten und kommen damit bei einer allfälligen späteren Beurteilung der Grundstückgewinnsteuern nicht zwangsläufig zum Zug. Es besteht mithin gerade kein Wahlrecht, ob die Kosten entweder bei der Grundstückgewinnsteuer oder bei der Einkommenssteuer geltend gemacht werden; die Zuweisung oder Abgrenzung erfolgt vielmehr nach dem erwähnten Merkblatt. Die steuerpflichtige Person kann zudem die Anrechnung von Unterhaltsaufwendungen beim Grundstückgewinn auch nicht dadurch erzwingen, dass sie auf den Abzug dieser Auslagen bei der Einkommenssteuer verzichtet: (Werterhaltende) Unterhaltskosten, welche aus irgendwelchen Gründen bei der ordentlichen Einkommenssteuer nicht abgezogen wurden, können nicht nachträglich als Anlagekosten beim Grundstückgewinn berücksichtigt werden (vgl. StGE vom 23. 10. 2020 BStPra 2/2021; 15-21; Erw. 3.2). Wenn in früheren Steuerperioden eine umfassende Gebäudesanierung zum Abzug von Unterhaltskosten geführt hat, so kann anlässlich des späteren Verkaufs dieser Liegenschaft nicht vorgebracht werden, es sei ein wirtschaftlicher Neubau gewesen (Regeste StGE vom 7. August 2020; BStPra 1/2021 1-4).

Betreffend Zinsausgleichszahlungen, welche bei vorzeitiger Kündigung einer Festzins-Hypothek anfallen, vgl. Ziffer 4.3.

6. Einzelfragen

Bei **Teilveräusserung** sind die Gestehungskosten anteilmässig abzuziehen (§ 78 Abs. 3 StG).

Aufwendungen Dritter, für welche der Veräusserer nicht ersatz- oder rückerstattungspflichtig ist, sind von den Gestehungskosten abzuziehen. Nicht als Dritte gelten der Erblasser im Verhältnis zum Erben und der Schenker im Verhältnis zum Beschenkten (§ 78 Abs. 4 StG). Diese Bestimmung zielt auf diejenigen Fälle, in denen infolge eines Schadenfalls eine Versicherung die Instandstellungskosten übernimmt und diese zu einer Wertvermehrung führen. Da im Regelfall der geschädigte Grundeigentümer gegenüber der Versicherungsgesellschaft nicht zu einer Rückerstattung verpflichtet ist, können die von dieser bezahlten Aufwendungen nicht geltend gemacht werden.

Anrechenbar sind die in der **massgebenden Besitzesdauer** gemachten Aufwendungen (§ 78 Abs. 5 StG). Gemäss langjähriger und gefestigter Praxis wird hier auf den Grundbucheintrag abgestellt, obwohl das Steuergesetz die Besitzesdauer nicht näher umschreibt. Lediglich § 20 des Dekrets zum Steuergesetz vom 19.



Februar 2009 (SGS 331.1; Dekret) regelt, dass bei der Bestimmung der Besitzesdauer für den Erwerb und die Veräusserung auf den Tag des Grundbucheintrages abzustellen sei; bei Gebäuden, die der Veräusserer im Baurecht erstellt hat, gilt als Erwerbsdatum der Tag der Brandlagerschätzung. Zwar bestimmt § 20 des Dekrets dies nur für die Berechnung des Steuerzuschlags gemäss § 80 Abs. 3 StG. In analoger Weise kann aber für die Ermittlung der Besitzesdauer nach § 78 Abs. 5 StG auch auf den Grundbucheintrag abgestellt werden. Dieses Vorgehen ist mit dem Gebot der Rechtssicherheit und dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens bei der Auslegung inhaltlich zusammenhängender Gesetzesbestimmungen zu begründen. Ehemaligen Mietern oder Pächtern kann die Anrechenbarkeit der Aufwendungen gewährt werden, wenn diese im Hinblick auf den späteren Eigentumserwerb getätigt worden sind und sich nicht im Erwerbspreis niedergeschlagen haben respektive nicht bereits in anderen Steuerveranlagungen abgezogen wurden. Schwierigkeiten können sich ergeben, wenn unklar ist, von welchem Zeitpunkt an der ehemalige Mieter oder Pächter im Hinblick auf den Eigentumserwerb investiert hat (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 189 ff.). Ebenfalls wird in der Praxis auf den Antritt der Liegenschaft (Übergang von Nutzen und Gefahr) abgestellt. Hierbei kann erforderlich sein, dass der Eigenmietwert bei den direkten Steuern ab dem fraglichen Zeitpunkt bereits versteuert wurde.