

Grundstückgewinnsteuer

Nicht nachgewiesene Projektierungs-, Vermittlungs- und Finanzierungskosten

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 12. Januar 2024

Nur Projektierungskosten für verwirklichte Bauprojekte stellen wertvermehrnde Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer dar und sind demzufolge abziehbar. Ferner fehlt es an einem zumindest glaubhaften Nachweis, wenn die angeblichen Architekturleistungen ausführende und nahestehende Gesellschaft gar kein Personal in der fraglichen Zeit beschäftigt hat. Grundsätzlich bleibt unbewiesen, wer, wann und was konkret gemacht hat. Dies ist besonders dann von erheblicher Bedeutung, wenn es sich um nahestehende Personen bzw. Gesellschaften handelt, um dazu einen Drittvergleich anstellen zu können. Das gilt selbstverständlich auch für Vermittlungsgebühren und Finanzierungshonorare.

Sachverhalt:

A. Der Pflichtige erwarb das Grundstück Nr. 1 Grundbuch (GB) D. mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 29. April 2020 und Nachtrag vom 27. August 2020 für CHF 1'550'000.–. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 22. Juni 2021 und Nachtrag vom 23. August 2021 veräusserte er 1000/1000 Miteigentumsanteile an der Parzelle Nr. 1, auf welcher er zwischenzeitlich Stockwerkeigentum begründet hatte (S2, S3, S4, S5, S6, S7, S8), zu einem Kaufpreis von CHF 2'027'000.–.

In der Veranlagungsverfügung Nr. 1/1000 vom 9. November 2022 setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Grundstückgewinn auf CHF 847'999.– und die zu erhebende Grundstückgewinnsteuer auf CHF 370'998.– fest. Dabei ging sie von einem Veräusserungspreis von CHF 2'397'998.– aus (CHF 2'027'000.– + CHF 370'998.– [Kaufpreisleistung aufgrund Übernahme der Grundstückgewinnsteuer durch Erwerber]).

B. Dagegen erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 25. November 2022 Einsprache und begehrte sinngemäss die Aufhebung der Verfügung. Er habe das Grundstück für CHF 1'550'000.– erworben und für den gleichen Preis weiterveräussert, folglich habe er mit dem Verkauf keinen Gewinn gemacht.

Mit Entscheid vom 4. April 2023 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Gemäss dem Nachtrag zum Kaufvertrag vom 23. August 2021 seien mit dem Erwerber nicht CHF 1'500'000.–, sondern CHF 2'027'000.– als Kaufpreis vereinbart worden.

C. Mit Schreiben vom 4. Mai 2023 erhebt der Vertreter des Pflichtigen Rekurs und beantragt, es sei die Grundstückgewinnsteuer auf CHF 139'535.– zu veranlagern; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zzgl. der gesetzlichen Mehrwertsteuer zu Lasten der Rekursgegnerin. Gemäss Kaufvertrag vom 22. Juni 2021 und Nachtrag vom 23. August 2021 betrage der Verkaufspreis für die Liegenschaft CHF 2'027'000.–; aufgrund der Übernahme der Grundstückgewinnsteuer von CHF 139'535.– durch den Erwerber betrage der Veräusserungserlös gesamthaft CHF 2'166'535.–. Davon seien der Erwerbspreis von CHF 1'550'000.– sowie folgende Aufwendungen in Abzug zu bringen:

- CHF 120'000.– Projektierungskosten (I. AG): Anhand der ausgeschriebenen Wohnungen auf der Plattform «homegate.ch» sei ersichtlich, dass das entsprechende Bauprojekt verwirklicht worden sei.
- CHF 75'000.– Vermittlungsprovision (I. AG)
- CHF 40'000.– Finanzierungshonorar (F.): Das Honorar sei für die Organisation der Finanzierung bezahlt worden und stehe in direktem Zusammenhang mit der Veräusserung.
- CHF 19'375.– Handänderungssteuern bei Kauf
- CHF 25'337.– Handänderungssteuern bei Verkauf
- CHF 7'750.– Notariats- und Grundbuchgebühren bei Kauf (0,5 % des Kaufpreises)
- CHF 10'135.– Notariats- und Grundbuchgebühren bei Verkauf (0,5 % des Kaufpreises)

Damit resultiere ein Grundstücksgewinn von CHF 318'938.– und eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 139'535.–.

In der Vernehmlassung vom 13. September 2021 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Vorliegend werde ein Teil des erzielten Grundstücksgewinns vorweg als (faktische oder fiktive) Eigenleistung bei der Grundstückgewinnsteuer als Aufwendung abgezogen und in die ordentliche Gewinnsteuer verlagert, weil diese Leistungen dort steuergünstiger besteuert werden könnten. Zugleich würden die Leistungen einem Drittvergleich nicht standhalten und/oder seien nicht kausal zum erzielten Grundstücksgewinn. Zu den einzelnen Positionen führt sie aus:

- CHF 75'000.– Vermittlungsprovision (I. AG): Es handle sich um eine faktische Eigenprovision, die I. AG und der Rekurrent seien identisch. Bezogen auf den behaupteten tatsächlichen Verkaufspreis von CHF 1'550'000.– wären dies zudem unübliche 4,8 %.
- CHF 120'000.– Projektierungskosten (I. AG): Die Leistungen für Architektur, Planung und div. Abklärungen seien durch die I. AG, also faktisch durch den Rekurrenten selbst, erbracht worden. Beim Erwerb des Grundstücks im Jahr 2020 sei bereits ein bewilligtes Bauprojekt mit sämtlichen Vorleistungen mitverkauft worden für CHF 200'000.–, daher sei unklar wofür die vorliegenden «Leistungen» seien.
- CHF 40'000.– Finanzierungshonorar (F.): Das Honorar könne wegen fehlenden Kausalzusammenhangs nicht als Gestehungskosten anerkannt werden. Zudem sei der Inhaber der Einzelfirma, Z., eine nahestehende Person.

In der Replik vom 28. Juli 2023 führt der Vertreter zu den einzelnen Punkten ergänzend aus:

- CHF 75'000.– Vermittlungsprovision (I. AG): In komplexen Fällen akzeptiere die Steuerverwaltung Gebühren von 5–8 %. Aufgrund des erhöhten Aufwandes, welcher infolge der nur noch sehr kurzen Geltungsdauer der Baubewilligung betrieben werden musste, sei vorliegend von einem komplexen Verkauf auszugehen. Ungeachtet der Komplexität seien in jedem Fall die marktüblichen 3 % in Abzug zu bringen, wobei zwingend vom beurkundeten Verkaufspreis von CHF 2'027'000.– auszugehen sei. Eine allfällige Interessensidentität aufgrund der personellen Verbundenheit mit der I. AG dürfe nicht zur Ablehnung der Abzugsfähigkeit der ausgerichteten Vermittlungsgebühr führen.
- CHF 120'000.– Projektierungskosten (I. AG): Das Honorar beinhalte insbesondere Leistungen für die Einholung von Offerten, die Bauanalyse, die Devisierung, Termin- und Detailplanung, die Erstellung von insgesamt acht Ausführungsplänen, weitere Abklärungen und Untersuchungen sowie auch Marketingleistungen. Diese Leistungen seien für eine dauernde Verbesserung der Beschaffenheit des Grundstücks unentbehrlich gewesen und in der Höhe des tatsächlich bezahlten Betrags anrechenbar. Die von der Steuerverwaltung angesprochenen Kosten von CHF 200'000.– seien mit der Erteilung der Baubewilligung und anderweitig damit verbundenen Arbeiten entstanden und stünden in keinerlei Zusammenhang mit den geltend gemachten Projektierungskosten.
- CHF 40'000.– Finanzierungshonorar (F.): Das Honorar sei für die Vermittlung der Ablösung der Hypothek bezahlt worden und habe zur Übernahme dieses Hypothekarkredits bei der Raiffeisenbank geführt. Es habe sich um einen unentbehrlichen Beitrag für die Veräusserung des Grundstücks gehandelt. Überdies weise die Steuerverwaltung nicht in substantiierter Weise nach, weshalb der Inhaber der F., (Z.), eine nahestehende Person sein soll und dessen Dienstleistung nicht dem Drittvergleich standhalten würde.

Mit Duplik vom 11. August 2023 bringt die Steuerverwaltung vor, dass alle beanspruchten Kosten (Vermittlungsgebühr, Projektierungskosten sowie Finanzierungshonorar) auffallend in Pauschalbeträgen fixiert seien, wobei Details wie Vertragsunterlagen und Zahlungsnachweise fehlen würden. Bei den ins Recht gelegten Rechnungen der nahestehenden Gesellschaft I. AG (mittlerweile in Liquidation) falle auf, dass die Web- und E-Mail-Adresse ungültig seien, auf der Rechnung keine UID bzw. MWST-Nr. angegeben sei und die MWST nicht separat ausgewiesen werde, weshalb eine Abrechnung der MWST mit dem Bund bezweifelt werde. Ausserdem sei die Festnetz-Telefonnummer nicht aktuell.

In der Triplik vom 23. August 2023 entgegnet der Vertreter, dass, gerade weil sich die I. AG im Konkurs befinde, die von der Steuerverwaltung vorgebrachten angeblichen Besonderheiten auf deren

Rechnungen absolut normal seien, insbesondere bei kleinen Verhältnissen. Die Argumente der Steuerverwaltung würden auf die heutigen Verhältnisse nach Konkurseröffnung abzielen und seien damit wenig aussagekräftig und irrelevant. Im Übrigen sei die Vereinbarung von Pauschalbeträgen für verrechnete Leistungen in der Bau- und Immobilienbranche branchenüblich. Die erbrachten Leistungen seien aus den Rechnungen klar ersichtlich.

Anlässlich 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 CHF 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. Vorliegend ist streitig und zu beurteilen, ob die vom Rekurrenten geltend gemachten Auslagen (Projektierungskosten, Vermittlungsprovision, Finanzierungshonorar, Handänderungssteuern sowie Notariats- und Grundbuchgebühren) als Gestehungskosten bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug gebracht werden können. Mittlerweile unbestritten ist die Höhe des Verkaufspreises der Liegenschaft von CHF 2'027'000.– zzgl. der Grundstückgewinnsteuer.

3.

3.1. Gewinne aus der 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. 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 Maklerprovision, vom steuerbaren Grundstücksgewinn zum Abzug gebracht werden.

3.2. 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. Die Beweislosigkeit wirkt sich dabei zu Ungunsten jener Partei aus, welche die Beweislast trägt.¹ Da es sich bei den Gestehungskosten um steuermindernde Tatsachen handelt, ist der Rekurrent dafür beweispflichtig.

4. Zunächst ist die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Projektierungskosten zu prüfen.

4.1. Projektierungskosten für verwirklichte Bauprojekte stellen wertvermehrnde Aufwendungen gemäss § 78 Abs. 1 lit. a StG dar und sind praxisgemäss vom Grundstücksgewinn abziehbar. Hingegen sind Profilierungs-, Planungs- und Baugesuchskosten für nicht bewilligte oder aus anderen Gründen nicht ausgeführte Projekte nicht abzugsfähig; sie bewirken keine Wertvermehrung des veräusserten Grundstückes.²

4.2. In der Rechnung Nr. 20 0012 vom 20. November 2020 (Rekursbeilage 9) fakturiert die I. AG ein pauschales Honorar von CHF 120'000.– inkl. MWST für Architektur, Planung und Abklärungen, welches sofort zu bezahlen ist. Der genaue Leistungsumfang geht aus der Rechnung nicht klar hervor. Die

¹ BGE 140 II 248, E. 3.5.

² CHRISTEN, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Basel 1997, S. 177 f.; WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 78 N 7.

Überschrift der Rechnung lautet: «Zahlung Abklärungen, Neuplanungen, Statiker, Ausführungspläne; L. BSF Nr. 2000 Grundbuchamt L.». In der Replik vom 28. Juli 2023 hat der Rekurrent eine weitere Rechnung der I. AG vom 21. Januar 2021 eingereicht in der Höhe von CHF 120'000.– inkl. MWST für «Geleistete Tätigkeiten bis 15. Januar 2021» (Replikbeilage 2). Dieser Rechnungsbetrag setzt sich aus vier pauschalen Teilbeträgen zusammen: (1) Kostenberechnung, Einholen Offerten, Bauanalyse und Devisierung im Betrag von CHF 31'000.–, (2) Detailplanung für Ausschreibung, Materialliste im Betrag von CHF 29'000.–, (3) Projektänderung durch Architekten, Abklärungen, Untersuchung im Betrag von CHF 47'000.– und (4) Marketing Promotion im Betrag von CHF 13'000.–. Auf der Rechnung vom 21. Januar 2021 befindet sich keine MWST-Nr., weshalb die Abrechnung der MWST zweifelhaft ist. Zahlbar ist die Rechnung innert 30 Tagen. Folglich ist davon auszugehen, dass die Rechnung vom 20. November 2020 bis zu diesem Zeitpunkt (noch) nicht bezahlt wurde.

Gemäss Kaufvertrag vom 29. April 2020 und Nachtrag vom 27. August 2020 hat der Rekurrent beim Erwerb der Liegenschaft bereits CHF 200'000.– bezahlt «für sämtlichen Vorleistungen im bewilligten Bauprojekt Baugesuch Nr: 0001/2018 pauschal» (Rekursbeilagen 3 und 4). Die Vorleistungen für das bewilligte Bauprojekt beinhalten den Kaufverträgen zufolge Baupläne, Haustechnikpläne (Sanitär, Heizung), Baugutachten, Versicherungspolice für Bauwesen und Bauherrenhaftpflicht, Rissprotokoll, Genehmigungsgebühren, Abbruchkosten, geologische Gutachten sowie die Kosten für das Vorbereiten der Stockwerkbegründung.

4.3. Der Rekurrent hat keinen Nachweis eingereicht, dass er den Betrag von CHF 120'000. – effektiv bezahlt hat. Hinzu kommt, dass der Verkäufer der Parzelle bzw. der Rekurrent seit dem 16. Januar 2020 einziger Verwaltungsrat und Geschäftsführer der I. AG (mittlerweile in Liquidation) ist und als Ausfluss der freien Beweiswürdigung die Anforderungen an die Substantiierungspflicht bei Transaktionen unter Nahestehenden steigen.

Dem Handelsregisterauszug der I. AG lässt sich folgender Zweck entnehmen: «Erwerb, Verwaltung und Veräusserung von Liegenschaften sowie Vermittlung von Krediten und Finanzprodukten; Beteiligungen». Daraus erschliesst sich nicht, dass die I. AG auch Architekten oder Statiker beschäftigt hat, welche die oben erwähnten Leistungen (Ziff. 4.2) hätten erbringen können. Gemäss Auskunft der Ausgleichskasse hat die I. AG in den Jahren 2020 und 2021 keine Lohnbescheinigungen eingereicht, weshalb davon auszugehen ist, dass die Gesellschaft in den beiden Jahren keine Mitarbeitenden beschäftigt hat. Geeignete Beweismittel wie beispielsweise einen Arbeitsvertrag hat der Rekurrent nicht eingereicht. Der eingereichte Auszug des LinkedIn-Profiles von M., gemäss welchem dieser bei der I. AG angestellt sein soll, beweist nicht, dass die I. AG tatsächlich jemanden beschäftigt hat. Zudem ist aus dem Profil nicht ersichtlich, in welchem Zeitraum und mit welchem Pensum M. bei der I. AG beschäftigt und was sein Beruf gewesen sein soll. Weiter fällt auf, dass das LinkedIn-Profil von M. keine Kontakte und keine Aktivitäten aufweist und als einzige Berufserfahrung «Mitarbeiter I. AG» erfasst ist.

Sollte die I. AG die fraglichen Leistungen (teilweise) nicht selbst erbracht haben, sondern bei einem Dritten in Auftrag gegeben haben, wäre es ein Leichtes, die Unterlagen zu den entsprechenden Aufträgen inkl. Plänen und Berechnungen einzureichen und/oder zumindest deren Zahlung nachzuweisen. Im Schreiben vom 28. Juli 2023 führt der Vertreter aus, dass der Rekurrent für die Projektierung unter anderem Herrn A., dipl. Architekt FH STV beauftragt habe und die Leistungen in objektiver Hinsicht für eine dauernde Verbesserung der Beschaffenheit des Grundstücks unentbehrlich gewesen seien. Dazu hat der Vertreter diverse Ausführungspläne eingereicht, welche mit Juni 2021 datiert sind, also einige Monate nach der Rechnung vom 20. November 2020 bzw. vom 21. Januar 2021. Auf den Plänen ist ausserdem die Signatur des Käufers der Liegenschaft K. resp. seiner Firma K. AG abgedruckt. Daraus ist zu schliessen, dass nicht der Verkäufer, sondern der Käufer die Pläne hat erstellen lassen. Folglich lässt sich aus den Plänen nichts zugunsten des Rekurrenten ableiten.

4.4. Anhand der vorliegenden Unterlagen ist nicht feststellbar, wer wann welche Leistungen genau erbracht hat bzw. ob überhaupt irgendwelche Leistungen erbracht wurden. Es ist unklar, inwiefern eine Anpassung oder Weiterentwicklung des bereits für CHF 200'000.– erworbenen bewilligten Bauprojekts stattgefunden hat. Aufgrund der mangelhaften Aktenlage ist auch nicht eruierbar, ob die fakturierten

CHF 120'000.– einem Drittvergleich standhalten, was bei einer Leistungserbringung durch eine nahestehende Gesellschaft ebenfalls von Bedeutung wäre. Folglich kann der Betrag von CHF 120'000.– nicht als Gestehungskosten berücksichtigt werden.

5. Sodann begehrt der Rekurrent den Abzug einer Maklerprovision.

5.1. Eine auf der Grundlage eines gültigen Maklervertrages nach Art. 412 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220) tatsächlich geleistete Maklerprovision gilt nur dann als Veräusserungsaufwand, wenn sie zum Grundstückverkauf geführt hat und einer von der Verkäuferin unabhängigen Drittperson ausgerichtet wird.

Sogenannte Eigenprovisionen als Entschädigungen für eigene Kauf- oder Verkaufsbemühungen können ebenso wenig akzeptiert werden wie Vergütungen, welche eine juristische Person ihren Organen für Kaufs- und Verkaufsbemühungen leistet. Die Anerkennung eines Maklers als Drittperson muss ihre Grenze dort finden, wo der Makler nur formell als vom Veräusserer unabhängig auftritt. Anhaltspunkte für eine solche bloss formale Unabhängigkeit können sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen untereinander ergeben.³ Muss aus den Umständen geschlossen werden, der Auftraggeber bzw. Veräusserer hätte einen gleichartigen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen, so ist steuerlich nicht auf die zivilrechtliche Gestaltung (den abgeschlossenen Maklervertrag), sondern auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen; die Provisionszahlung ist dann steuerlich nicht anzuerkennen, da sie auf einem Scheingeschäft beruht.⁴

Gemäss gefestigter Praxis im Kanton Basel-Landschaft sind Maklergebühren in Höhe von 3 % des Verkaufserlöses noch als marktüblich zu qualifizieren.⁵ Komplexe Fälle aufgrund der Lage des Grundstückes oder dessen Beschaffenheit, die eine Vermittlung erschweren, können eine höhere anrechenbare Vermittlungsgebühr rechtfertigen.⁶

5.2. Der Rekurrent macht eine Provision in Höhe von CHF 75'000.– geltend für die Vermittlung des Grundstücks durch die I. AG an den Käufer K., was 3,7 % des Verkaufspreises entspricht. Zunächst ist festzuhalten, dass der Rekurrent weder einen entsprechenden Maklervertrag noch einen Zahlungsnachweis eingereicht hat. Dem Steuergericht liegen einzig zwei Rechnungen vor: In der Rechnung Nr. 01/1000 vom 24. Juni 2021 wird ein sofort zu bezahlendes pauschales Honorar von CHF 75'000.– inkl. MWST für die Vermittlung an Herr K. fakturiert (Rekursbeilage 11); in der Rechnung Nr. 2156 vom 1. September 2021 wird ein pauschales Vermittlungshonorar inkl. Verkaufsberatung von CHF 75'000.– inkl. MWST fakturiert, zahlbar innert 30 Tagen (Replikbeilage 1). Die zweite Rechnung enthält keine MWST-Nummer.

Es ist unglaublich, dass die I. AG ihren eigenen Geschäftsführer und einzigen Verwaltungsrat beraten haben soll. Wie bereits in Ziff. 4.3. erwähnt, gibt es keine Hinweise dafür, dass die I. AG im Jahr 2021 (nebst dem Rekurrenten) überhaupt Mitarbeitende beschäftigt hat. Somit konnte die AG nur über ihr Organ handeln, welches identisch mit dem Veräusserer ist. Folglich handelt es sich bei der Maklerin nicht um einen vom Veräusserer unabhängigen Dritten.⁷ Im Übrigen wurde am 30. Mai 2022 über die I. AG der Konkurs eröffnet, weshalb kaum davon auszugehen ist, dass der Rekurrent im Jahr 2021 noch Zahlungen an seine vor dem Konkurs stehende Gesellschaft getätigt hat.

³ vgl. zum Ganzen: Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 17. Dezember 2014 (VD.2014.91), publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis (BStPra), Bd. XXII, S. 417 ff., E. 2.4 m.w.H.; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 20. Oktober 2016 (VD.2016.135), publ. in: Basler Steuerpraxis (BStP) 2017, Nr. 14, E. 2.3.1 ff.

⁴ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 221 N 92; Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 21. April 2022 (2 GR.2019.16), E. 1c.

⁵ vgl. Urteil des Steuergerichts (StGE) vom 19. März 2021, 510 20 125, E. 4.1.

⁶ Urteil des Bundesgerichts 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009, E. 3.2.3; WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, S. 78 N 16.

⁷ vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 221 N 93.

5.3. Nach dem Ausgeführten liegt weder ein Maklervertrag noch ein Nachweis dafür vor, dass die Maklerprovision auch tatsächlich bezahlt wurde. Zudem ist der Makler nicht als unabhängige Drittperson zu qualifizieren. Folglich sind die kumulativen Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Maklerprovision nicht erfüllt.

6. Weiter ist die Abzugsfähigkeit des Finanzierungshonorars zu prüfen.

6.1. Die F. hat am 25. Mai 2021 eine Rechnung ausgestellt in Höhe von pauschal CHF 40'000.– inkl. MWST mit der Überschrift «Finanzierungshonorar X.» (Rekursbeilage 12). Optisch sieht die Rechnung gleich aus wie die beiden geltend gemachten Honorare der I. AG (Rechnung vom 24. Juni 2021 und Rechnung vom 20. November 2020), enthält im Gegensatz zu diesen jedoch keine MWST-Nummer. Die auf der Rechnung angegebene Bankverbindung der F. lautet auf Z., einen im Jahr 2019 bei der I. AG beschäftigten Mitarbeitenden (siehe Lohnmeldung 2019 der Ausgleichskasse).

6.2. Der Einsprache vom 25. November 2022 ist zu entnehmen, dass das erworbene Projekt durch den Rekurrenten nicht habe realisiert werden können, weil die Bank offenbar nur dann finanzieren wollte, wenn für 50 % der Einheiten Kauf- oder allenfalls Vorverträge vorliegen würden. Nach den Ausführungen des Rekurrenten sei das Honorar für die Vermittlung der Ablösung der Hypothek bezahlt worden. Eine klassische Bankfinanzierung lässt sich indessen nicht einfach «vermitteln». Eine Bank entscheidet selbst, ob sie bei jemandem etwas finanziert. Dazu prüft sie die Kreditwürdigkeit und -fähigkeit der Schuldner und schätzt die Risiken ein. Sodann ergibt sich aus den Unterlagen nicht, wer wann was finanziert haben soll bzw. welche Finanzierung wann und wie hätte vermittelt werden sollen. Der Auftrag an die F., welcher den Umfang der Leistungen allenfalls präzisiert, liegt dem Gericht nicht vor. Ferner wurde auch kein Zahlungsnachweis für das Finanzierungshonorar eingereicht. Im Übrigen erstaunt, dass die F. mit der Vermittlung einer Finanzierung betraut worden sein soll, zumal die Vermittlung von Krediten zu den Kerntätigkeiten der dem Rekurrenten nahestehenden I. AG zählt (vgl. Ziff. 4.3.).

6.3. Davon abgesehen ist fraglich, ob das Finanzierungshonorar überhaupt als Gestehungskosten berücksichtigt werden könnte. Klassische Finanzierungskosten wären bei den Einkommens- resp. Ertragssteuern geltend zu machen, es sei denn, es handelt sich tatsächlich um Finanzierungskosten, welche während der Realisierungs- resp. Erstellungsdauer des veräusserten Bauprojektes angefallen sind. Mangels näheren Informationen kann der wirtschaftliche Hintergrund der fraglichen Rechnung nicht beurteilt werden.

6.4. Im Ergebnis ist das Finanzierungshonorar mangels Nachweis der erbrachten Leistung und genügender Substantiierung des Leistungsinhalts sowie infolge fehlenden Kausalzusammenhangs zur veräusserten Liegenschaft nicht zum Abzug zuzulassen.

7. Der Rekurrent beantragt ferner, dass bei Kauf und Verkauf der Liegenschaft jeweils 0,5 % des Kaufpreises als Notariats- und Grundbuchgebühren abzuziehen seien (CHF 7'750.– bei Kauf und CHF 10'135.– bei Verkauf).

7.1. Notariats- und Grundbuchgebühren stellen gemäss § 78 Abs. 1 lit. c StG grundsätzlich abziehbare Aufwendungen dar. Wie bei sämtlichen Aufwendungen ist für deren Abzugsfähigkeit jedoch Voraussetzung, dass ein entsprechender Beleg vorliegt und die Kosten von den Steuerpflichtigen selbst getragen wurden. Es ist nicht möglich, pauschal einen gewissen Prozentsatz der Kaufsumme als Gestehungskosten zu berücksichtigen; abziehbar ist stets nur der konkret entrichtete Betrag.

7.2. Aus dem Nachtrag vom 23. August 2021 zur öffentlichen Urkunde über einen Kaufvertrag vom 22. Juni 2021 betreffend den Verkauf der streitbetroffenen Parzelle geht hervor, dass die Kosten des Notars sowie die Grundbuchgebühren vollumfänglich von der erwerbenden Partei getragen werden (Rekursbeilage 6). Folglich hat der Rekurrent beim Verkauf der Liegenschaft gar keine Notariats- und Grundbuchgebühren getragen, welche vorliegend abgezogen werden könnten.

7.3. Mangels Belegen für selbstgetragene Notariats- und Grundbuchgebühren, die im Zusammenhang mit dem Kauf der Liegenschaft angefallen sind, können auch diesbezüglich keine Aufwendungen berücksichtigt werden.

8. Schliesslich ist die Abzugsfähigkeit der Handänderungssteuern bei Kauf (CHF 19'375.–) und Verkauf (CHF 25'337.–) der Liegenschaft zu beurteilen.

8.1. Wie die Notariats- und Grundbuchgebühren sind auch die Handänderungssteuern gemäss § 78 Abs. 1 lit. c StG grundsätzlich abzugsfähig. Auch hier gilt der Grundsatz, dass nur selbstgetragene Kosten abzugsfähig sind.

8.2. Im Nachtrag vom 23. August 2021 zur öffentlichen Urkunde über einen Kaufvertrag vom 22. Juni 2021 betreffend den Verkauf der streitbetroffenen Parzelle ist festgehalten, dass die Handänderungssteuer gemäss Steuergesetz je zur Hälfte veranlagt und eröffnet wird und diese Steuer vereinbarungsgemäss die erwerbende Partei vollumfänglich trägt. Entsprechend ist die Veranlagung der Handänderungssteuer vom 4. November 2022 in Höhe von CHF 25'337.– nicht zum Abzug zuzulassen.

8.3. Betreffend die Handänderungssteuer, welche beim Erwerb der Liegenschaft angefallen ist, wurde im Kaufvertrag vom 29. April 2020 vereinbart, dass die Parteien diese gemäss den Bestimmungen von § 81 StG tragen. Folglich ist die in der Veranlagungsverfügung vom 1. Juni 2021 festgesetzte Handänderungssteuer in Höhe von CHF 19'375.– vom Rekurrenten selbst zu tragen und vom Grundstückgewinn als Erwerbsunkosten in Abzug zu bringen.

9. Im Ergebnis ist der Rekurs im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen.

9.1. Gemäss § 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) werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Nach Massgabe des Obsiegens von 6.5 % sind die Gerichtskosten in Höhe von CHF 3'500.– im Umfang von CHF 3'300.– dem Rekurrenten und im Umfang von CHF 200.– der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von CHF 200.– ist dem Rekurrenten zurückzuerstatten.

9.2. Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Rekursen in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Bei einer teilweisen Guttheissung erfolgt die Zusprechung einer Parteientschädigung in der Regel im Ausmass des Obsiegens. Gemäss der eingereichten Honorarnote vom 27. Dezember 2023 betrug der Zeitaufwand 19.1 Stunden, für die heutige Hauptverhandlung sind zusätzlich 2 Stunden zu berücksichtigen. Der Stundenansatz ist auf den gerichtlich anerkannten Stundenansatz für Anwälte von CHF 250.– zu kürzen,⁸ wodurch ein Honorar von CHF 5'851.60 resultiert (inkl. Spesen und MWST). Nach Massgabe des Obsiegens von 6,5 % wird die Parteientschädigung auf CHF 380.– festgelegt.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, Erwerbsunkosten in Höhe von CHF 19'375.– vom Grundstückgewinn in Abzug zu bringen.
2. ...
3. ...
4. ...

⁸ vgl. Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 17. Juni 2009, publ. in: BStPra, Bd. XIX, S. 559 ff.
32