

## ENTSCHEIDE

### Grundstückgewinnsteuer

#### Mäklerprovision und Eigenleistungen

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 9. Juni 2017

*Im Gegensatz zu verbuchten Eigenleistungen sind Mäklerprovisionen bei der Grundstückgewinnsteuer nur dann abzugsfähig, wenn sie an Dritte geleistet wurden. Eigenprovisionen für eigene Verkaufsbemühungen sind deshalb nicht als Gestehungskosten abzugsfähig. Dies gilt auch dann, wenn die steuerpflichtige Person dieses «Eigenhonorar» als Erfolg verbucht und bereits als Einkommen versteuert hat. Ein nachträgliches Verschieben von Steuersubstrat von der einen Steuerart zur anderen ist unzulässig, zumal dieser Umstand hier der betroffenen Person aus früheren Jahren bereits bekannt war.*

#### Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 4. November 2014 wurden die Pflichtigen zur Zahlung einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 208'490.– verpflichtet.

2. Mit Eingabe vom 3. Dezember 2014 erhob der Vertreter der Pflichtigen mit dem Begehren, es sei die Eigencourtage von CHF 200'000.– zum Abzug zuzulassen, Einsprache. Zur Begründung machte er geltend, mit Schreiben vom 16. April 2013 habe der Pflichtige der Steuerverwaltung auf Anfrage hin eine Rechnung vom 6. Juli 2011 für das im Zusammenhang mit der Überbauung H. in X. stehende Verkaufshonorar inkl. Nebenarbeiten über CHF 200'000.– eingereicht. Mit Veranlagung der Staatssteuer 2011 vom 21. November 2013 sei diese Eigencourtage der Einkommenssteuer unterworfen worden. Nachdem sich die Steuerverwaltung in voller Kenntnis aller Umstände für die Einkommensbesteuerung der Eigencourtage entschieden habe, könne sie nun konsequenterweise den einschlägigen Betrag nicht nochmals, nämlich mit der Grundstückgewinnsteuer, belasten. Die daraus resultierende Doppelbelastung sei willkürlich, verstosse gegen das verfassungsmässige Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und stütze sich auf einen unzulässigen Methoden-Dualismus, entweder Einkommens- oder Grundstückgewinnsteuer, aber sicher nicht beides.

3. Mit Einspracheentscheid vom 27. September 2016 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, die Zulässigkeit des Abzuges setze voraus, dass ein zivilrechtlich gültiger Mäklervertrag mit einer Drittperson abgeschlossen worden sei. Die Courtage, die der Inhaber einer Einzelfirma selbst verbuche, könne nicht abgezogen werden.

4. Mit Eingabe vom 31. Oktober 2016 erhob der Vertreter der Pflichtigen mit den Begehren, 1. Es sei die Eigencourtage von CHF 200'000.– zum Abzug zuzulassen, 2. Unter o/e-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung machte er geltend, die Pflichtigen wollten sich nicht der Besteuerung entziehen, würden sich aber gegen die Doppelbelastung wehren.

5. Mit Vernehmlassung vom 7. Dezember 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, Eigenprovisionen seien nicht anrechenbar, auch nicht bei einem gewerbsmässigen Liegenschaftshändler.

6. Mit Verfügung des Steuergerichts vom 24. Januar 2017 wurde das Verfahren bis zum Vorliegen des Revisions-Entscheidunges der Steuerverwaltung betreffend die Staatssteuer 2011 sistiert.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

#### Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 8'000.– 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 unterliegt der Beurteilung, ob unter dem Titel Verkaufskosten die Mäklerprovision von CHF 200'000.– zu berücksichtigen ist.

a) Gemäss § 71 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen an solchen. Der Grundstücksgewinn ist gemäss § 75 Abs. 1 StG der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Als Aufwendungen gelten gemäss § 78 Abs. 1 StG Kosten für Bauten, Umbauten, Bodenmeliorationen und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben (lit. a); Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke (lit. b); Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Mäklerprovision (lit. c).

b) Im Gegensatz zur Anrechenbarkeit wertvermehrender Aufwendungen, bei denen auch die vom Veräusserer selbst erbrachten Eigenleistungen zur Anrechnung gelangen können, sind Mäklerprovisionen nur anrechenbar, wenn der Makler im Verhältnis zu seinem Auftraggeber als Drittperson betrachtet werden kann, und zwar aus der einzig massgebenden Sicht des Veräusserers. Eigenprovisionen, d.h. Entschädigungen für eigene Kaufs- und Verkaufsbemühungen sind bei den Anlagekosten nicht anrechenbar. Dies gilt auch für den gewerbsmässigen Liegenschaftshändler (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 221 N 89 f., m.w.H.). Gemäss Art. 412 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 20. März 1911 (OR) erhält der Makler mit einem Mäklervertrag den Auftrag, gegen eine Vergütung die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen oder den Abschluss eines Vertrages zu vermitteln. Ein Selbsteintritt des Mäklers in das Geschäft, für das er einen Interessenten nachzuweisen hat, ist unzulässig. Weitere Voraussetzung ist, dass der Makler im Verhältnis zum Auftraggeber als unabhängige Drittperson betrachtet werden kann. Eine Mäklerprovision ist steuerlich nicht zu berücksichtigen, wenn der Makler nur formell als vom Veräusserer unabhängige Person auftritt. Anhaltspunkte hierfür können sich insbesondere aus ihren organisatorischen und personellen Beziehungen ergeben (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.).

c) Dass vorliegend ein Mäklervertrag mit einer unabhängigen Drittperson abgeschlossen worden wäre, macht der Vertreter der Pflichtigen zu Recht nicht geltend, zumal lediglich eine vom Pflichtigen an sich selbst gerichtete Rechnung vom 6. Juli 2011 betreffend Verkaufshonorar inkl. Nebenkosten in Sachen Überbauung H. in X. im Betrag von CHF 200'000.– existiert. Hinsichtlich eines Mäklervertrages oder entsprechend erbrachter Leistungen fehlt jeglicher Nachweis. Daher hat die Steuerverwaltung die strittige Mäklerprovision richtigerweise nicht zum Abzug zugelassen.

3. Der Vertreter der Pflichtigen macht nun aber geltend, nachdem sich die Steuerverwaltung in voller Kenntnis aller Umstände für die Einkommensbesteuerung der Eigencourtage entschieden habe, könne sie nun konsequenterweise den einschlägigen Betrag nicht nochmals, nämlich mit der Grundstückgewinnsteuer, belasten. Die daraus resultierende Doppelbelastung sei willkürlich, verstosse gegen das verfassungsmässige Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und stütze sich auf einen unzulässigen Methoden-Dualismus, entweder Einkommens- oder Grundstückgewinnsteuer, aber sicher nicht beides.

a) Der Erfolgsrechnung des Pflichtigen aus dem Geschäftsjahr 2011, Konto 3000, Honorare, sind ein Betrag von total CHF 240'740.75 bzw. dem entsprechenden Kontodetail per 12. Juli 2011 die Courtage für H. in X. von CHF 200'000.– zu entnehmen. Dieser Betrag stimmt mit der vorgenannten

Rechnung überein. Der Pflichtige deklarierte ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 109'025.–, welches mit der Erfolgsrechnung übereinstimmt. Mit Verfügung der Staatssteuer 2011 vom 21. November 2013 wurde seitens der Steuerverwaltung ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 57'202.– veranlagt. Dieser Betrag ermittelte sich wie folgt: Gestützt auf den Revisionsbericht der Steuerverwaltung Nr. 2013-000 betreffend die Steuerjahre 2010 und 2011 vom 29. August 2013, Ziff. 3.1.2 erfolgte unter dem Titel Pauschalspesen eine Aufrechnung von CHF 9'600.–. Weiter aufgerechnet wurden CHF 19'147.– (Hypothekarzins Y.), CHF 14'925.– (Liegenschaftsunterhalt Y.) und CHF 470.– (Unterhalt Liegenschaft Z.). Abgezogen wurden CHF 88'387.– (Ertrag L., Y.), CHF 6'038.– (Nebenkosten L, Y.) und CHF 1'540.– (Ertrag Liegenschaft Z.). Betreffend die hier strittige Courtage erfolgte keine Korrektur. Diese wurde also verbucht, deklariert und seitens der Steuerverwaltung veranlagt. Die Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

b) Mit Revisionsbericht der Steuerverwaltung Nr. 2014-267 vom 29. Oktober 2014 betreffend Grundstückgewinnsteuer in Sachen Überbauung H. in X. hat die Steuerverwaltung nicht nur hinsichtlich der hier strittigen Grundstückgewinnsteuer Stellung bezogen, sondern auch betreffend die wie hiervor gesehen bereits rechtskräftige Staatssteuer 2011. So hat sie in Ziff. 4.2, Eigencourtage festgehalten, im Geschäftsjahr 2011 seien in der Firma des Pflichtigen CHF 200'000.– als Verkaufshonorar als Ertrag verbucht worden. Es handle sich um eine Eigencourtage, welche bei der Grundstückgewinnsteuer steuerlich nicht akzeptiert werden könne. Damit dieser Ertrag, welcher somit gar keiner sei, nicht als Einkommen besteuert werde, müsste das Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit eigentlich um CHF 200'000.– reduziert werden. Da die entsprechende Veranlagung jedoch bereits in Rechtskraft erwachsen sei, wäre eine Korrektur nur im Revisionsverfahren möglich. Eine Revision sei jedoch ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige als Revisionsgrund vorbringe, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer für die vom Pflichtigen erstellte Überbauung A. in Z. sei im Jahr 2004 bereits schon einmal eine Buchprüfung vorgenommen worden. Mit Revisionsbericht der Steuerverwaltung Nr. 2004-000, Ziff. 5 lit. a sei ebenfalls eine geltend gemachte Eigencourtage steuerlich nicht akzeptiert worden, so dass dem Pflichtigen bewusst hätte sein sollen, dass diese bei der Grundstückgewinnsteuer aufgerechnet würde. Dass die Eigencourtage nicht akzeptiert worden sei, stelle damit keine neue Tatsache dar, so dass das Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht revisionsweise korrigiert werden könne.

c) Der Vertreter der Pflichtigen macht zu Recht keine Doppelbesteuerung geltend. Eine unzulässige Doppelbesteuerung setzt nämlich begriffsnotwendig eine Kollision von kantonalen Steuerhoheiten voraus (Mäusli-Allenspach, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 3 N 19, m.w.H.), welche vorliegend nicht gegeben ist. Aber selbst wenn dem so wäre, ist im Umstand, dass ein Provisionsempfänger die erhaltenen Zahlungen selbst dann vollumfänglich als Einkommen zu versteuern hat, wenn diese vom Veräusserer nicht oder nicht vollständig als Aufwendungen in Abzug gebracht werden kann, auch im interkantonalen Verhältnis keine unzulässige Doppelbesteuerung zu erblicken (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 101, m.w.H.).

d) Dass, wie der Vertreter der Pflichtigen geltend macht, eine Doppelbelastung vorliegt, ist insofern richtig, als die Pflichtigen auf dem Mäklerhonorar Einkommenssteuern zu bezahlen haben, bei der Grundstückgewinnsteuer das Mäklerhonorar, wie hiervor festgestellt wurde, aber unter dem Titel Verkaufskosten nicht abziehen können. Solche Konstellationen sind keine Einzelfälle. So kann beispielsweise auch im Fall, in welchem ein Steuerpflichtiger bei der Staatssteuer unter dem Titel Liegenschaftsunterhalt die Hälfte der Umbaukosten als werterhaltend deklariert, später, beim Verkauf der Liegenschaft, wenn die andere Hälfte als wertvermehrnde Aufwendungen geltend gemacht und von der Steuerverwaltung nur teilweise oder gar nicht akzeptiert wird, auch nicht beantragt werden, die daraus resultierende Doppelbelastung müsse korrigiert werden. Weder kann die Staatssteuer, infolge Rechtskraft, berichtigt, noch können bei der Grundstückgewinnsteuer werterhaltende Aufwendungen akzeptiert werden. In einem ähnlich gelagerten Fall hat das Steuergericht entschieden, dass Hypothekar- bzw. Baukreditzinsen nicht zwischen der Grundstückgewinn- und Staatssteuer verschoben werden dürften, da das nachträgliche Verschieben von Steuersubstrat von einer Steuerart auf die andere unzulässig sei (Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 15. August

2014, 510 12 51, E. 2e). Vorliegend gilt dies noch umso mehr, als der Pflichtige wie hiavor gesehen bereits in einem Revisionsbericht im Jahr 2004 darauf hingewiesen worden ist, dass eine geltend gemachte Eigencourtage bei der Grundstückgewinnsteuer nicht akzeptiert werden kann. Trotzdem hat er im Jahr 2011 erneut eine Mäklerprovision verbucht, dies im Bewusstsein bzw. unter Inkaufnahme, dass die Möglichkeit einer späteren Aufrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer besteht. Spätestens aufgrund der Anfrage der Steuerverwaltung, gestützt auf welche der Pflichtige die fragliche Rechnung nachgereicht hat, hätte für ihn das Risiko einer Überbesteuerung, insbesondere aufgrund seines Vorwissens, erkennbar sein müssen. Überdies muss sich der Pflichtige den Vorwurf gefallen lassen, dass er die Veranlagung der Staatssteuer unangefochten in Rechtskraft erwachsen bzw. das Verfahren nicht wenigstens bis zur Klärung der Sachlage hinsichtlich der Grundstückgewinnsteuer sistieren liess. Entgegen dem Vertreter des Pflichtigen kann daher der Behörde auch kein Vorwurf gemacht werden, es liege eine willkürliche Doppelbelastung vor. Zudem sind auch der gerügte Verstoss gegen das verfassungsmässige Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und ein unzulässiger Methoden-Dualismus nicht erkennbar. Aus alledem ergibt sich, dass die seitens der Steuerverwaltung zugestandenermassen fehlerhafte Besteuerung der Mäklerprovision als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht über die Grundstückgewinnsteuer korrigiert werden kann.

4. Damit bleibt einzig noch die Frage zu prüfen, ob die Veranlagung der Staatssteuer 2011 über das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision korrigiert werden kann. Darüber ist aber nicht im vorliegenden Verfahren betreffend Grundstückgewinnsteuer zu entscheiden, sondern im ebenfalls vor dem Steuergericht hängigen Revisionsverfahren betreffend die Staatssteuer 2011.

Damit erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

5. Ausgangsgemäss haben die Rekurrenten gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten von CHF 2'000.– zu bezahlen und es ist ihnen gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

*Demgemäss wird erkannt:*

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