



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 19. September 2013

Mitwirkende

Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), Dr. Piera Beretta,
lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel,
Dr. Judith Natterer Gartmann, Dr. Peter Rickli,
Dr. Christophe Sarasin und
MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)

Parteien

X AG

[...],
v.d. lic. iur. A,
[...]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt

Fischmarkt 10, 4001 Basel

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer 2011/001, 2011/002, 2011/003,
2011/004 und 2011/005

(Grundstückgewinnsteuer, Abzugsfähigkeit einer Maklerpro-
vision, § 104 StG und § 106 Abs. 1 bis Abs. 3 StG)

Sachverhalt

- A. Die Rekurrentin, die X AG, machte in ihrer Steuererklärung zur Grundstückgewinnsteuer betreffend fünf Stockwerkeigentumsparzellen [...], Liegenschaft B in Basel, Maklerprovisionen in Höhe von CHF 134'460.00 geltend.

Mit Veranlagungsverfügungen vom 7. November 2012 wurden die deklarierten Maklerprovisionen nicht zum Abzug zugelassen. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung an, dass die Mitglieder und Organe der Rekurrentin (Verkäuferin der Liegenschaften) und der C AG (Maklerin) nahezu in beiden Unternehmungen dieselben seien, weswegen die Zahlung einer Eigencourtage angenommen werden müsse.

- B. Am 22. November 2012 erhob die Rekurrentin dagegen fristgerecht Einsprache. Dabei beantragte sie, dass die Maklerprovision in Höhe von CHF 134'460.00 bei der Berechnung des Grundstückgewinns zu berücksichtigen sei. Bei der Rekurrentin und der C AG handle es sich um zwei voneinander unabhängige juristische Personen. Die Rekurrentin sei zu je 50% im Besitz der Herren D und E. Sie würden die Rekurrentin jedoch nur im Nebenamt betreiben. Aus diesem Grund sei die C AG beauftragt worden, die Renovationen an der Liegenschaft B in Basel vorzunehmen. Der Auftrag, die Wohnungen zu verkaufen, sei später dazugekommen.

Mit Entscheid vom 11. Januar 2013 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung an, dass es sich bei den zum Abzug gebrachten Maklerprovisionen um nicht abzugsfähige Eigencourtage handle. Aufgrund der Personalunion der Herren D und E sei die C AG nicht als unabhängige Dritte zu betrachten.

- C. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 12. Februar 2013. Die Rekurrentin, nun vertreten durch lic. iur. A, beantragt, den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben und die Maklerprovision in der Höhe von CHF 134'460.00 steuermindernd zu berücksichtigen.

In der Vernehmlassung vom 17. April 2013 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 11. Januar 2013 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Vertreter der Rekurrentin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 12. Februar 2013 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 11. Januar 2013 aufzuheben und die Maklerprovision in der Höhe von CHF 134'460.00 steuermindernd zu berücksichtigen.

 - b) Zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung die geltend gemachte Maklerprovision zu Recht nicht zum Abzug zugelassen hat.

3.
 - a) aa) Nach § 104 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer erhoben von den Gewinnen, die sich aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und des Geschäftsvermögens der natürlichen und juristischen Personen sowie von Anteilen an solchen ergeben. Nach § 106 Abs. 1 StG gilt als Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt. Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten (§ 106 Abs. 2 StG). Als Einstandswert gilt unter Vorbehalt von § 105 Abs. 2 StG der Erwerbsswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden konnten (§ 106 Abs. 2 StG).

 - bb) Bei den mit der Veräusserung eines Grundstücks verbundenen Kosten handelt es sich um sämtliche Auslagen, die mit Erwerb und Veräusserung des Grundstücks in kausalem Zusammenhang stehen. Dazu zählen die mit der Handänderung verbundenen Ausgaben wie Grundbuchgebühren, Beurkundungskosten, Handänderungssteuern, Notariatskosten, Vermessungs- und Planerstellungskosten, Kosten für Inserate, Schätzungsexpertisen sowie insbesondere Vermittlungsgebühren und Maklerprovisionen (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage,

Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 22 N 53 mit Hinweisen; Ochsner, Die Besteuerung der Grundstücksgewinne in der Schweiz, Zürich 1976, S. 92 f.).

b) In vielen Fällen ermöglicht erst die Mitwirkung eines Vermittlers den Verkauf einer Liegenschaft. Die Vermittlungsprovision (Maklerlohn, Courtage) ist somit eine mit der Handänderung unmittelbar zusammenhängende Aufwendung und muss gewinnschmälernd berücksichtigt werden (vgl. Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstücksgewinne in der Schweiz, Zürich 1952, S. 239). Als Maklerprovision ist der Maklerlohn im Sinne von Art. 412 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR) zu verstehen. Es sind deshalb nur solche Auslagen anrechenbar, die ein Makler vom Verkäufer dafür erhält, dass er die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachgewiesen oder den Abschluss eines Vertrages vermittelt hat. Der beauftragte Makler darf im Verhältnis zum Auftraggeber bzw. Verkäufer der Liegenschaft nicht in einem Abhängigkeitsverhältnis stehen und muss als unabhängige Drittperson qualifiziert werden können. Zudem hat der Steuerpflichtige eine zum Grundstückverkauf führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Maklers sowie die Zahlung oder Anerkennung des geschuldeten Maklerlohnes zu beweisen (vgl. Richner, Die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich, Teil 11, publ. in: Zürcher Steuerpraxis 1994, S. 185 ff. mit Hinweisen; StRKE Nr. 10/1998 vom 26. Februar 1998, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis (BStPra), 3/2000, S. 176 ff.).

4. a) Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob es sich bei der C AG um eine, im Verhältnis zur Rekurrentin, unabhängige Drittperson handelt.

b) Die Abzugsfähigkeit einer Maklerprovision setzt voraus, dass der Makler im Verhältnis zu seinem Auftraggeber als Drittperson betrachtet werden kann. Entschädigungen für eigene Kauf- und Verkaufsbemühungen, so genannte Eigenprovisionen, sind dagegen nicht absetzbar. Bestehen zwischen dem Verkäufer und dem angeblichen Makler wirtschaftliche Verbindungen, ist zu prüfen, ob nicht ein Scheingeschäft vorliegt, welches allein zum Zweck der Steuerumgehung gewählt worden ist und letztlich zur steuerlichen Berücksichtigung einer Eigenprovision führen soll. Vorzugehen ist dabei auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die Anerkennung eines Maklers als Drittperson muss somit ihre Grenzen dort finden, wo der Makler nur formell als vom Verkäufer unabhängig auftritt. Anhaltspunkte hierfür können sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehung untereinander ergeben. Muss aus den Umständen geschlossen werden, der steuerpflichtige Verkäufer hätte den glei-

chen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen, so ist im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtung nicht auf die zivilrechtliche Gestaltung, sondern auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen. Die Provisionszahlung ist in diesem Falle bei der Steuerbemessung nicht zu berücksichtigen, da sie auf einem in Wirklichkeit nicht gewollten Scheingeschäft beruht (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt vom 20. April 2004, publ. in: BStPra 6/2005, S. 336 ff.).

c) Maklerprovisionen sind grundsätzlich nicht abzugsberechtigt, wenn die Interessen des Auftraggebers mit denjenigen des Beauftragten parallel laufen oder die Auftraggeberin mit der Beauftragten eng verbunden ist (vgl. BGE 103 Ia 20, Erw. 4d)). In diesem Zusammenhang hat die Steuerrekurskommission in bisherigen Entscheidungen bereits festgehalten, dass eine Vereinbarung zwischen Aktiengesellschaft und ihrem Verwaltungsratspräsident nicht als abzugsfähiges Maklergeschäft anerkannt werden kann (StRKE-Nr. 10/1998 vom 26. Februar 1998, a.a.O.). Auch der Abschluss eines Vertrages zwischen einer Aktiengesellschaft und einem ihrer Organe wird nicht als Vertrag zwischen unabhängigen Dritten anerkannt (StRKE-Nr. 174/2001 vom 27. September 2001, publ. in: BStPra 3/2002, S. 211 ff.). Weiter sind auch die sogenannten Eigenprovisionen, das heisst Entschädigungen für eigene Verkaufsbemühungen unbestrittenermassen nicht abzugsfähig (vgl. statt vieler: Urteil des Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt vom 20. April 2004 a.a.O., wie auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 24. August 2005, publ. in: BStPra 1/2006, S. 130 ff.).

d) aa) Die STWEP 1 wurde an Herrn F, Verwaltungsratspräsident der C AG, verkauft. Für diese wurde eine Maklerprovision von CHF 25'920.00 geltend gemacht, welche von der Steuerverwaltung wieder aufgerechnet wurde. Herr F war in der Verkaufsdokumentation für die Stockwerkeigentumseinheit als Kontakt angegeben, er führte somit die Maklertätigkeit mithin selbst aus. In diesem Fall war die Maklertätigkeit für den Verkauf somit offensichtlich nicht erforderlich und für den Verkaufsabschluss nicht kausal, so dass keine Maklerprovision geschuldet ist.

bb) Die Herren E und D sind sowohl Verwaltungsräte der Rekurrentin als auch der C AG. Die Rekurrentin und die C AG verfügen ebenfalls über dieselbe Geschäftsadresse. Die beiden Gesellschaften sind somit eng miteinander verbunden.

cc) Weiter kann festgehalten werden, dass eine Provision von 2,5% als eher hoch erscheint. Es wurde nicht nachgewiesen, dass für den Verkaufsauftrag auch Offerten von unabhängigen Dritten eingeholt worden sind, weshalb die Frage offenbleiben kann, ob die festgelegte Provision von 2,5% marktgerecht ist. Somit besteht

aufgrund der vorliegenden Umstände zwischen den beiden Gesellschaften eine Verbindung, welche ein unabhängiges Handeln in Bezug auf die vorliegenden Liegenschaftstransaktionen verunmöglicht. Die Interessen verlaufen parallel, so dass die C AG nicht als gegenüber der Rekurrentin unabhängige Drittperson qualifiziert werden kann. Damit kann auch der geltend gemachte Makleraufwand nicht als mit dem Verkauf verbundene Kosten beim erzielten Grundstücksgewinn in Abzug gebracht werden.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Maklerprovision aufgrund der wirtschaftlichen Verflechtung der Rekurrentin mit der C AG zu Recht nicht als mit dem Verkauf verbundene Kosten zum Abzug zugelassen worden ist. Der Rekurs ist somit abzuweisen.
6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 2'000.00 festgelegt.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
 2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 2'000.00.
 3. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2014.91 vom 17. Dezember 2014 abgewiesen.