



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 8. Dezember 2016

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), lic. iur. Thomas Jaussi, Jacqueline Landmann, Simon Leuenberger, Dr. Peter Rickli, lic. iur. Debora von Orelli und MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)
Parteien	X [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Grundstückgewinnsteuer 2013/001 (Abzugsfähigkeit einer Maklerprovision, § 104 StG und § 106 Abs. 1 bis Abs. 3 StG)

Sachverhalt

- A. Mit Kaufvertrag vom 3. Dezember 2013 verkaufte der Rekurrent, X, die Liegenschaft B (Sektion [...]) in Basel zu einem Preis von CHF 540'000.00. In seiner Steuererklärung deklarierte er einen Grundstückverlust von CHF 8'873.00.

Mit Veranlagungsverfügung vom 17. September 2014 setzte die Steuerverwaltung den Grundstückgewinn auf CHF 42'700.00 fest. Sie qualifizierte die deklarierte Maklerprovision in Höhe von CHF 19'900.00 als Eigencourtage und liess sie deshalb nicht zum Abzug zu. Zudem wurden die wertvermehrenden Aufwendungen von CHF 32'791.00 auf CHF 2'121.00 gekürzt.

- B. Die Einsprache des Rekurrenten gegen diese Aufrechnungen ging am 22. Oktober 2014 bei der Steuerverwaltung ein. Er führte an, er hätte keine finanziellen Vorteile von dieser angeblichen Eigencourtage. Er sei lediglich Verwaltungsratspräsident und Minderheitsaktionär der C AG (nachfolgend: C AG), habe keinen finanziellen Vorteil von der angeblichen Eigencourtage und erhalte auch kein Honorar von der C AG. Die Maklerunterlagen seien nicht von ihm erstellt worden. Er arbeite zu 100% bei der Credit Suisse. Mit Schreiben vom 8. Dezember 2014 beantragte der Rekurrent den Abzug der Maklerprovision sowie die zusätzliche Berücksichtigung von CHF 17'745.00 als Anlagekosten.

Mit Entscheid vom 26. August 2015 wurde die Einsprache insoweit teilweise gutgeheissen, als zusätzlich CHF 17'746.00 als wertvermehrende Aufwendungen anerkannt wurden. Im Übrigen wurde die Einsprache jedoch abgewiesen. Der Grundstückgewinn wurde auf CHF 25'015.00 gesetzt.

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 25. September 2015. Der Rekurrent beantragt unter Kostenfolge sinngemäss, den Grundstückgewinn auf CHF 4'051.00 (Gewinn Liegenschaftsverkauf von CHF 23'951.00 abzüglich der Maklerprovision von CHF 19'900.00) festzusetzen.

In ihrer Vernehmlassung vom 29. Dezember 2015 schliesst die Steuerverwaltung auf 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. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. August 2015 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 25. September 2015 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. August 2015 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2013/001 aufzuheben und den Grundstückgewinn auf CHF 4'051.00 (Gewinn Liegenschaftsverkauf von CHF 23'951.00 abzüglich Maklerprovision von CHF 19'900.00) festzusetzen.

 - b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die Maklergebühr zu Recht nicht zum Abzug zugelassen hat. Nicht zu prüfen ist die vom Rekurrenten gerügte Nichtberücksichtigung von wertvermehrenden Abzügen in Höhe von CHF 2'121.00, da diese bereits zum Abzug zugelassen wurden.

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 Grundstückgewinn 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. Klöti-Weber in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, 2015 Muri-Bern, § 104 N 17ff; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 221 N 78 ff.).

b) In vielen Fällen ermöglicht erst die Mitwirkung eines Vermittlers den Verkauf einer Liegenschaft. Die Vermittlungsprovision (Maklerlohn, Courtagé) ist somit eine mit der Handänderung unmittelbar zusammenhängende Aufwendung und muss gewinnschmälernd berücksichtigt werden (vgl. Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne 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.).

c) Maklerprovisionen sind grundsätzlich nicht abzugsberechtigt, wenn die Interessen des Auftraggebers mit denjenigen des Beauftragten parallel laufen oder der Auftraggeber mit dem Beauftragten eng verbunden ist. Für juristische Personen bedeutet dies, dass Vergütungen, welche sie ihren Organen für Verkaufsbemühungen ausbezahlt haben, nicht als Maklerprovision in Betracht fallen; denn die Organe sind nicht Drittpersonen (vgl. BGE 103 Ia 20, E. 4c).

4. a) Die Abzugsfähigkeit einer Maklerprovision setzt wie erwähnt voraus, dass der Makler im Verhältnis zu seinem Auftraggeber als Drittperson betrachtet werden kann. Entschädigungen für eigene Kauf- und Verkaufsbemühungen, sogenannte Eigenprovisionen, sind dagegen nicht absetzbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 90). 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. Massgebend ist dabei eine wirtschaftliche 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 (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 92). Muss aus den Umständen geschlossen werden, der steuerpflichtige Verkäufer hätte den gleichen 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 des Kantons Basel-Stadt vom 20. April 2004, E. 4b, publ. in: BStPra 6/2005, S. 336 ff.).

b) Die Steuerverwaltung führt in ihrer Vernehmlassung zu Recht an, es gebe enge wirtschaftliche Verflechtungen zwischen der Maklerin (C AG) und dem Rekurrenten als Grundstückveräusserer. Denn der Rekurrent fungiert als Verwaltungspräsident und Minderheitsaktionär der Gesellschaft. Hinzu kommt, dass die C AG und der Rekurrent über dieselbe Adresse verfügen. Es genügt jedoch nicht, einzig auf die Verflechtungen zwischen der Maklerin und dem Veräusserer zu verweisen. Die gleichgerichteten Interessen eines Aktionärs und seiner AG stehen der Anerkennung der Maklerprovision nicht grundsätzlich entgegen. Nicht zum Abzug zuzulassen ist die Maklerprovision nur dann, wenn der Makler nur formell als vom Veräusserer unabhängig auftritt. Mit anderen Worten, wenn es sich beim Maklervertrag lediglich um ein Scheingeschäft handelt, um die Steuerlast zu mindern und der gleiche Vertrag nicht mit einem unbeteiligten Dritten geschlossen worden wäre.

c) Offensichtlich ein Scheingeschäft und damit eine nicht abzugsfähige Eigenprovision liegt vor, wenn der Veräusserer Verwaltungsratspräsident und Gesellschafter der makelnden Aktiengesellschaft ist und diese über keine Angestellte verfügt. Die Konstellation im vorliegenden Fall unterscheidet sich jedoch davon entscheidend. Der Rekurrent ist nicht das einzige handelnde Organ der C AG bzw. der einzige Knowhow-Träger der Gesellschaft. Die Maklerin verfügt über eigene Angestellte. Die durch diese Mitarbeiter handelnde Gesellschaft erbrachte dem Rekurrenten eine vom Gesellschaftszweck umfasste Dienstleistung. Die C AG hat gemäss Handelsregisterauszug unter anderem den Zweck, Bauleistungen und Dienstleistungen für die Entwicklung, Planung und Errichtung von Bauvorhaben, den Kauf und Ver-

kauf sowie die Verwaltung von Liegenschaften zu erbringen. Es ist daher nachvollziehbar, dass der Rekurrent das Mandat einer Maklerin übergibt, an welcher er beteiligt ist und der er daher vertraut. Das vereinbarte Entgelt entspricht mit 3.685% den marktüblichen Konditionen. Von einem Scheingeschäft, welches einzig der Steuerminderung dient, kann somit vorliegend keine Rede sein. Die übrigen Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Maklerprovision sind nicht umstritten. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.

5. a) Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 wird hiervon aber abgesehen.

b) In seiner Rekurschrift stellt der Rekurrent Antrag auf eine Parteientschädigung für externe Beratungskosten betreffend dieses Verfahrens im Umfang der effektiv angefallenen Kosten von bis zu CHF 5'000.00.

Gemäss § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Voraussetzung für eine Parteientschädigung ist somit, dass tatsächlich ein Vertretungsverhältnis vorliegt. Da der Rekurrent sich selbst vertreten hat, ist daher keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Beschluss

- ://:
1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 26. August 2015 insofern aufgehoben, als die Maklerprovision in Höhe von CHF 19'900.00 zum Abzug zugelassen wird.
 2. Auf die Auferlegung einer Spruchgebühr wird verzichtet.
 3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
 4. Der Entscheid wird dem Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2017.163 vom 29. Oktober 2017 abgewiesen.