



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 23. August 2012

Mitwirkende

Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), lic. iur. Emanuel Kraye,
lic. iur. David Levin, Dr. Judith Natterer Gartmann,
Dr. Christophe Sarasin, Dr. Ursula Schneider-Fuchs,
und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)

Parteien

X AG

vertreten durch: Dr. A und lic. iur. B,
[...]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt,
Fischmarkt 10, 4001 Basel

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer 2010
(Liegenschaft C)

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

Sachverhalt

- A. Die Rekurrentin, die X AG, verkaufte am 18. September 2009 einen Miteigentumsanteil (Wertquote: 130/1000) an der Liegenschaft C in Basel. Der Preis betrug CHF 1'769'000.00. Mangels Einreichung der Steuererklärung wurde die Rekurrentin mit Verfügung vom 26. Januar 2011 amtlich eingeschätzt. Der Grundstücksgewinn wurde dabei auf CHF 412'194.00 festgesetzt.
- B. Am 2. Februar 2011 liess die Rekurrentin durch die D AG dagegen fristgerecht Einsprache erheben. Dabei beantragte sie, dass die Mäklerprovision ebendieser D AG in Höhe von CHF 57'103.30 bei der Berechnung des Grundstücksgewinns zu berücksichtigen sei.

Mit Entscheid vom 11. August 2011 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung wurde angeführt, dass die D AG in Bezug auf die Rekurrentin nicht als eine unabhängige Drittperson zu betrachten sei.

- C. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 14. September 2011. Die Rekurrentin beantragt, den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben, die Mäklerprovision in der Höhe von CHF 57'103.30 steuermindernd zu berücksichtigen und den Grundstücksgewinn neu auf CHF 355'090.00 festzusetzen.

In der Vernehmlassung vom 17. Oktober 2011 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. August 2011 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Es liegt eine gültige Vertretung vor. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 14. September 2011 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 11. August 2011 aufzuheben und die Mäklerprovision in der Höhe von CHF 57'103.30 steuermindernd zu berücksichtigen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Umstritten ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung die geltend gemachte Mäklerprovision 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 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 Mäklerprovisionen (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 (Mäklerlohn, 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 Mäklerprovision ist der Mäklerlohn 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 Mäkler vom Verkäufer dafür erhält, dass er die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachgewiesen oder den Abschluss eines Vertrages vermittelt hat. Der beauftragte Mäkler 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 Mäklers sowie die Zahlung oder Anerkennung des geschuldeten Mäklerlohnes 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 ist das Zustandkommen des Mäklervertrages, der Nachweis der Vermittlungstätigkeit sowie die Zahlung bzw. die Anerkennung des Mäklerlohnes unbestritten. Es stellt sich einzig die Frage, ob es sich bei der D AG um eine, im Verhältnis zur Rekurrentin, unabhängige Drittperson handelt.

b) Die Abzugsfähigkeit einer Mäklerprovision setzt voraus, dass der Mäkler im Verhältnis zu seinem Auftraggeber als Drittperson betrachtet werden kann. Entschädigungen für eigene Kauf- und Verkaufbemühungen, so genannte Eigenprovisionen, sind dagegen nicht absetzbar. Bestehen zwischen dem Verkäufer und dem angeblichen Mäkler 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 Mäklers als Drittperson muss somit ihre Grenzen dort finden, wo der Mäkler nur formell als vom Verkäufer unabhängig auftritt. Anhaltspunkte hierfür können sich aus der Interessenslage der Vertragsparteien oder aus deren

organisatorischen und personellen Beziehung untereinander ergeben. 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 Basel-Stadt vom 20. April 2004, publ. in: BStPra 6/2005, S. 336 ff.).

c) aa) Die Rekurrentin räumt zwar ein, mit der D AG eng verbunden zu sein. Sie macht jedoch gleichzeitig geltend, eine klassische Immobiliengesellschaft zu betreiben und nicht als Vermittlerin im Immobilienbereich tätig zu sein. Sie verfüge gar nicht über eigenes Personal, das den Verkauf hätte abwickeln können. Es entspreche ihrem bewährten und auch unter steuerlichen Aspekten zulässigen Geschäftsmodell, externe Mäkler mit dem Verkauf von Liegenschaften zu beauftragen.

bb) Mäklerprovisionen 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 Mäklergeschäft 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 eigenen 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.).

cc) In casu präsidiert Herr E sowohl bei der Rekurrentin als auch bei der D AG den Verwaltungsrat. Zudem verfügen die beiden Gesellschaften zu 90% über ein identisches Aktionariat. Die beiden Gesellschaften sind somit eng miteinander verbunden. E ist bei beiden Gesellschaften die wichtigste Führungsperson und zentraler Entscheidungsträger. Er führte auch die Korrespondenz der D AG, welche schliesslich zum erfolgreichen Verkauf der Liegenschaft geführt hat. Für die Rekurrentin wurde der Kaufvertrag der Liegenschaft ebenfalls von Herrn E unterzeichnet. Zu-

dem hat er als Vertreter der D AG im Namen der Rekurrentin Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer erhoben. Weiter kann festgehalten werden, dass eine Provision von 3% als eher hoch erscheint. Es wurde nicht nachgewiesen wurde, dass für den Verkaufsauftrag auch Offerten von unabhängigen Dritten eingeholt worden sind, weshalb die Frage offenbleiben kann, ob die festgelegte Provision von 3% marktgerecht ist. Somit besteht aufgrund der vorliegenden Umstände zwischen den beiden Gesellschaften eine Verbindung, welche ein unabhängiges Handeln in Bezug auf die vorliegende Liegenschaftstransaktion verunmöglicht. Die Interessen verlaufen derart parallel, dass die D AG nicht als gegenüber der Rekurrentin unabhängige Drittperson qualifiziert werden kann. Damit kann auch der geltend gemachte Mäkleraufwand der D AG nicht als mit dem Verkauf verbundene Kosten beim erzielten Grundstücksgewinn in Abzug gebracht werden.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Mäklerprovision aufgrund der wirtschaftlichen Verflechtung der Rekurrentin mit der D AG zu Recht nicht als mit dem Verkauf verbundene Kosten zum Abzug zugelassen worden ist. Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet und ist 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 1'750.00 festgelegt.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
 2. Die Spruchgebühr wird auf CHF 1'750.00 festgelegt.
 3. Die Kosten werden der Rekurrentin auferlegt.
 4. Der Entscheid wird den Vertretern der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2013.220 vom 15. August 2014 abgewiesen.