



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 20. Juni 2013

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, Dr. Judith Natterer Gartmann, Dr. Peter Rickli, Dr. Christophe Sarasin und MLaw Rebecca Niggli (Gerichtsschreiberin)
Parteien	X [...] v.d. Dr. A, Advokat, [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Grundstückgewinnsteuer pro 2009/1 bis 2009/5, Liegen- schaft B (Grundstückgewinnsteuer, Eigenprovision, § 106 Abs. 1 bis Abs. 3 StG)

Sachverhalt

- A. Der Rekurrent, X, schloss sich mit C und D zu einer einfachen Gesellschaft, der BG E, zusammen. Am 1. November 2007 kauften sie die Liegenschaft B in Basel für CHF 910'000.00. In der Folge wurde diese Liegenschaft renoviert und in Stockwerkeigentum aufgeteilt. Anschliessend wurden die Stockwerkeinheiten verkauft. Während der Umbau durch das Architekturbüro C und D Architekten AG begleitet wurde, wurden die Eigentumswohnungen für CHF 3'853'000.00 durch das Treuhandbüro F wie auch durch die G AG verkauft. Da der Rekurrent einziger Verwaltungsrat, Mehrheitsaktionär (80%) sowie angestellter Geschäftsführer der G AG ist und es sich beim Treuhandbüro F um seine Einzelfirma handelt, wurden die an diese beiden Empfänger bezahlten Courtagen bei der Grundstücksgewinnberechnung von der Steuerverwaltung nicht zum Abzug zugelassen, weil es sich dabei um Eigen-courtagen handle. Dies wurde den Rekurrenten mit Änderungsanzeige vom 23. November 2010 mitgeteilt. Die entsprechenden Veranlagungsverfügungen sind am 1. Dezember 2010 ergangen.
- B. Dagegen hatten die Rekurrenten am 23. Dezember 2010 Einsprache erhoben. Sie stellten den Antrag, die Maklerprovisionen bei der Berechnung des Grundstückgewinns zum Abzug zuzulassen, gleichzeitig ersuchten sie um eine Fristerstreckung bis zum 31. Januar 2011 für die Einsprachebegründung. Schliesslich reichten sie diese am 24. Mai 2011 nach mehreren bewilligten Fristerstreckungen nach. Am 30. Mai 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache mit dem Argument ab, ein Abzug der Courtagen vom Verkaufserlös komme angesichts der offensichtlichen wirtschaftlichen Verflechtung zwischen dem Rekurrenten bzw. dessen Unternehmungen und seiner Verkäuferrolle als einfacher Gesellschafter nicht in Betracht.
- C. Mit Eingabe vom 22. Juni 2012 haben die Rekurrenten dagegen Rekurs erhoben und dessen Begründung am 31. August 2012 nachgereicht. Sie beantragen, den Einspracheentscheid vom 30. Mai 2012 aufzuheben und die Courtagen zum Abzug zuzulassen. In ihrer Vernehmlassung vom 31. Oktober 2012 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Auf die einzelnen Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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 Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 30. Mai 2012 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 22. Juni 2012 (Datum der Postaufgabe) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 30. Mai 2012 betreffend Taxierung der Courtagen als Eigencourtagen aufzuheben und diese entsprechend zum Abzug zuzulassen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Umstritten ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung die Courtagen zu Recht als Eigencourtagen betrachtet und somit 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 Erwerbswert 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, Handänderungssteuern, Notariatsgebühren, 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 Obligationenrechts (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 stellt sich die Frage, ob es sich bei der G AG wie auch dem Treuhandbüro F um eine vom Rekurrenten unabhängige Drittperson handelt. Die Abzugsfähigkeit einer Mäklerprovision setzt voraus, dass der Mäkler im Verhältnis zu seinem Auftraggeber als Drittperson betrachtet werden kann. Entschädigungen für eigene Kauf- und Verkaufsbemühungen, sogenannte 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.).

b) aa) Die Rekurrenten machen geltend, es liege ein Drittpersonenverhältnis vor, da Auftraggeber die Gesellschafter der BG E und Mäkler das Treuhandbüro F sowie die G AG gewesen seien. Die Beteiligung des Rekurrenten an den jeweiligen Unternehmen schliesse ein solches nicht aus, zumal er nicht beherrschendes Organ des Baukonsortiums sei, sondern zu gleichen Teilen daran beteiligt sei wie C und D. Des Weiteren sei er nicht alleiniger Inhaber der G AG, weshalb nicht von einer Personenidentität des Mäklers und des Auftraggebers ausgegangen werden könne.

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 Entscheiden 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., S. 176 ff.). 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., S. 336 ff., wie auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 24. August 2005, publ. in: BStPra 1/2006, S. 130 ff.).

c) Vorliegend hat sich der Rekurrent mit C und D zu einer einfachen Gesellschaft, der BG E, zusammengeschlossen. Der Gesellschaftsvertrag weist eine jeweilige Beteiligung der Gesellschafter zu je einem Drittel aus. Die BG E ist kein eigenständiges Rechts- bzw. Steuersubjekt, sondern eine vertragsmässige Verbindung dreier gleichberechtigter Personen. Jede davon wird als einzelnes Steuersubjekt für sich erfasst. Für die Beurteilung, ob eine Eigencourtage vorliegt, ist die genaue Beteiligung des Rekurrenten an der BG E unbeachtlich, entscheidend ist das Verhältnis zwischen den einzelnen Gesellschaftern der einfachen Gesellschaft und dem Makler. In casu besteht zwischen dem Rekurrenten und dem Treuhandbüro F Personalunion und an der G AG ist er zu 80% beteiligt. Überdies ist er deren einziger

Verwaltungsrat und angestellter Geschäftsführer mit entsprechendem Gehalt. Folglich ist er beherrschendes Organ der G AG. Dass an der G AG noch ein Mitarbeiter mit 20% beteiligt ist, ändert daran nichts. Dementsprechend kann der Rekurrent nicht als Drittperson betrachtet werden. Deswegen stellen die an die G AG sowie an das Treuhandbüro F beglichene Courtagen Eigencourtagen dar, welche nicht abziehbar sind.

5. Daran vermag auch der vom Rekurrenten eingereichte Stundenrapport, welcher einen Arbeitsaufwand im Zusammenhang mit den Verkaufsbemühungen von 93.75 Stunden ausweist, nichts zu ändern. Entscheidend ist nicht, ob und gegebenenfalls wieviel Aufwand des Rekurrenten angefallen ist. Entscheidend ist vielmehr, dass wegen der personellen wie auch organisatorischen Verflechtung die Unabhängigkeit der G AG vom Rekurrenten lediglich formeller Natur ist, während zwischen dem Rekurrenten und dem Treuhandbüro F Personalunion besteht. Die Provisionszahlungen müssen daher als Eigencourtagen betrachtet werden.
6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die an die G AG sowie die an das Treuhandbüro F bezahlten Courtagen aufgrund der engen wirtschaftlichen Verflechtung des Rekurrenten mit diesen Unternehmen von der Steuerverwaltung zu Recht als Eigencourtagen betrachtet wurden und entsprechend nicht als mit dem Verkauf verbundene Kosten zum Abzug zugelassen worden sind. Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.
7. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist den Rekurrenten 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 1'200.00 festgelegt.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
 2. Die Rekurrenten tragen eine Spruchgebühr von CHF 1'200.00.
 3. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.