2014-009

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 18. Juni 2015

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), lic. iur. David Levin, Dr. Philippe Nordmann, Dr. Peter Rickli und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**X AG** […] vertreten durch: A, Rechtsanwalt, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Grundstückgewinnsteuer 2012/001 (Liegenschaft A), 2012/002 (Liegenschaft B) und 2012/003 (Liegenschaft C) (Grundstückgewinnsteuer, Abzugsfähigkeit einer Mäklerprovision, § 104 StG und § 106 Abs. 1 bis Abs. 3 StG)

Sachverhalt

A. Mit Kaufverträgen vom 7. März 2012, 19. März 2012 und 25. April 2012 verkaufte die Rekurrentin, die X AG, die Liegenschaften A, B sowie C an drei verschiedene Käufer. In den Grundstückgewinnsteuererklärungen machte die Rekurrentin Mäklerprovisionen von insgesamt CHF 150‘606.00 geltend. Die Mäklerprovisionen wurden von einer Gruppengesellschaft der D-Gruppe, der E AG, in Rechnung gestellt. Basis bildete der schriftliche Verkaufsauftrag vom 15. Dezember 2011 zwischen der X AG und der E AG. Weiter machte die Rekurrentin Geschäftsverluste in der Höhe von insgesamt CHF 903‘506.00 geltend.

Mit Veranlagungsverfügungen vom 28. August 2013 zu den Grundstückgewinnsteuern 2012/001, 2012/002 und 2012/003 rechnete die Steuerverwaltung die Mäklerprovisionen auf und wies darauf hin, dass die Rekurrentin bezüglich des Geschäftsverlusts einen Revisionsantrag stellen könne, sobald die definitive Gewinnsteuerveranlagung vorliege.

B. Am 18. September 2013 erhob die Rekurrentin, vertreten durch A, Rechtsanwalt, dagegen fristgerecht Einsprache. Dabei beantragte sie, dass die Mäklerprovisionen in der Höhe von insgesamt CHF 150‘606.00 bei der Berechnung des Grundstückgewinns zu berücksichtigen seien. Zudem sei der Geschäftsverlust mit den Grundstückgewinnen zu verrechnen.

Mit Entscheid vom 9. Dezember 2013 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung an, dass es sich nicht um zwei voneinander unabhängige Unternehmungen handle, weshalb keine Mäklerprovisionen zum Abzug zugelassen werden könnten.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 9. Januar 2014. Die Rekurrentin, weiterhin vertreten durch A, Rechtsanwalt, beantragt, den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben und die Mäklerprovisionen in der Höhe von insgesamt CHF 150‘606.00 zum Abzug zuzulassen. Ausserdem solle der Geschäftsverlust in der Höhe von insgesamt CHF 903‘506.00 mit den Grundstückgewinnen verrechnet werden.

In der Vernehmlassung vom 24. März 2014 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 9. Dezember 2013 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Vertreter der Rekurrentin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 9. Januar 2014 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 9. Dezember 2013 aufzuheben und die Mäklerprovisionen in der Höhe von insgesamt CHF 150‘606.00 steuermindernd zu berücksichtigen. Zudem sei der Geschäftsverlust in der Höhe von insgesamt CHF 903‘506.00 mit den Grundstückgewinnen zu verrechnen.

   b) Zu prüfen ist, 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 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 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, Beurkundungskosten, Handänderungssteuern, Notariatskosten, Vermessungs- und Planerstellungskosten, Kosten

für Inserate, Schätzungsexpertisen sowie insbesondere Vermittlungsgebühren und Mäklerprovisionen (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 22 N 53 mit Hinweisen; Ochsner, Die Besteuerung der Grundstückgewinne 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 Grundstückgewinne 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. Gemäss ständiger Praxis darf überdies der beauftragte Mäkler im Verhältnis zum Auftraggeber bzw. Verkäufer der Liegenschaft nicht in einem Abhängigkeitsverhältnis stehen und muss als unabhängige Drittperson qualifiziert werden können (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt VD.2014.91 vom 17. Dezember 2014, E. 2.4; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt VD.2013.220 vom 15. August 2014, E. 2.4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 221 N 89). Zudem hat die steuerpflichtige Person 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; StR-KE Nr. 10/1998 vom 26. Februar 1998, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis (BStPra), 3/2000, S. 176 ff.).

c) 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. Für juristische Personen bedeutet dies, dass Vergütungen, welche sie ihren Organen für Verkaufsbemühungen ausbezahlt haben, nicht als Mäklerprovision in Betracht fallen; denn die Organe sind nicht Drittpersonen (vgl. BGE 103 Ia 20, E. 4c).

4. a) Die Rekurrentin machte in ihrer Einsprache vom 18. September 2013 geltend, dass die D-Gruppe aus diversen Gesellschaftern bestehe und die Verwaltungstätigkeit von der Vermarktungstätigkeit strikt getrennt würde. Zudem fehle es an einer

gesetzlichen Grundlage für die Verweigerung des Abzugs betreffend Mäklerprovision.

b) Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten (§ 106 Abs. 2 StG). Fraglich ist somit, ob vorliegend die Mäklerprovisionen „mit der Veräusserung verbundene Kosten“ darstellen. Muss dies verneint werden, liegen keine Kosten im Sinne von § 106 Abs. 2 StG vor, welche in Abzug gebracht werden können.

5. a) Somit ist zu klären, ob es sich bei der E 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 Verkaufsbemühungen, sogenannte Eigenprovisionen, sind dagegen nicht absetzbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 90). 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 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 Basel-Stadt 649/2003 vom 20. April 2004, E. 4b, publ. in: BStPra 6/2005, S. 336 ff.).

6. a) Die Rekurrentin anerkennt im Schreiben vom 9. Januar 2014, dass die X AG und die E AG Gruppengesellschaften des gleichen Konzerns sind. Der Verwaltungsrat ist identisch und die beiden Gesellschaften treten am Markt auch als Gesellschaften der gleichen Gruppe (D Group) auf.

b) Die Abzugsfähigkeit einer Mäklerprovision setzt voraus, dass der Mäkler im Verhältnis zu seinem Auftraggeber als Drittperson betrachtet werden kann. Eigenprovisionen sind nicht abziehbar (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt VD.2013.220 vom 15. August 2014, E. 2.4). Wenn der Auftraggeber mit der beauftragten Person eng verbunden ist, ist die Provision nicht abzugsberechtigt.

c) Eine solche enge Verbundenheit liegt hier vor, da die Rekurrentin als Grundstückverkäuferin und die E AG als Vermittlerin zur gleichen Unternehmensgruppe gehören. Ihre Interessen laufen parallel; die Gesellschaften konkurrenzieren sich nicht. Somit bestehen zwei Gesellschaften, welche sich ergänzen. Zudem ergibt sich aus den Handelsregisterauszügen zur X AG sowie zur E AG, dass Herr F bei beiden Unternehmungen als Präsident des jeweiligen Verwaltungsrates amtet und die Herren G und F Mitglieder der jeweiligen Verwaltungsräte sind. Herr F amtet als Direktor der E AG. Er unterzeichnete jedoch für die X AG den Verkaufsauftrag vom 15. Dezember 2011 mit der E AG. Weiter sind Frau H und Frau I in beiden Firmen zeichnungsberechtigt. Dies spricht für enge personelle Verflechtungen und von zwei unabhängigen Unternehmungen kann nicht gesprochen werden. Es muss davon ausgegangen werden, dass einer unabhängigen Drittperson keine Mäklerprovision bezahlt worden wäre. Es wurde zudem nicht nachgewiesen, dass für den Verkaufsauftrag auch Offerten von unabhängigen Dritten eingeholt worden sind. Der Aufwand für die Provision wäre bei der Bezahlung an einen unabhängigen Dritten eine definitive finanzielle Belastung geworden. Eine Provision an die E AG ist aber konsolidiert betrachtet neutral und stellt keinen Aufwand dar. Die Interessen verlaufen derart parallel, dass die E AG nicht als gegenüber der Rekurrentin unabhängige Drittperson qualifiziert werden kann. Damit kann der geltend gemachte Mäkleraufwand nicht als mit dem Verkauf verbundene Kosten beim erzielten Grundstückgewinn in Abzug gebracht werden.

7. a) Die Rekurrentin verlangt zudem eine gleichzeitige Verrechnung der Geschäftsverluste in der Höhe von insgesamt CHF 903‘506.00 mit den Grundstückgewinnsteuern.

b) Die geltend gemachten Verluste sind unbestrittenermassen noch nicht rechtskräftig veranlagt. Die Steuerverwaltung bringt dazu vor, es sei baselstädtische Praxis, in solchen Fällen die Grundstückgewinnsteuer ohne Berücksichtigung der Betriebsverluste zu veranlagen, aber später die Veranlagung aufgrund eines Revisionsgesuches korrigieren werde.

c) In der Vernehmlassung vom 24. März 2014 sichert die Steuerverwaltung der Rekurrentin ausdrücklich zu, die Revision vorzunehmen, wenn die Veranlagungen zur Grundstückgewinnsteuer und zur Gewinnsteuer rechtskräftig sind. Bei dieser Zusicherung ist die Steuerverwaltung zu behaften. Es besteht somit kein Grund, mit der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zuzuwarten.

8. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Mäklerprovision aufgrund der wirtschaftlichen Verflechtung der Rekurrentin mit der E AG zu Recht nicht als mit dem Verkauf verbundene Kosten zum Abzug zugelassen worden ist. Die geltend gemachte Verrechnung der Grundstückgewinne mit Betriebsverlusten erfolgt verfrüht, da die Betriebsverluste noch nicht rechtskräftig veranlagt sind. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

9. 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‘500.00 festgelegt.

Beschluss

://:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 2‘500.00.
3. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.