



# Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

**Entscheid vom 28. April 2016**

---

Mitwirkende

lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Piera Beretta,  
lic. iur. Thomas Jaussi, lic. iur. David Levin,  
Dr. Christophe Sarasin, Dr. Ursula Schneider-Fuchs  
und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)

---

Parteien

**X AG**

[...],

vertreten durch: A GmbH

[...]

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt**

Fischmarkt 10, 4001 Basel

---

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer 2013/001

(Grundstückgewinnsteuer, Abzugsfähigkeit einer Mäklerpro-  
vision, Beweislast bei der Geltendmachung von Abzügen,  
§ 104 StG und § 106 Abs. 1 bis Abs. 3 StG)

## **Sachverhalt**

- A. Mit Kaufvertrag vom 4. Juli 2013 verkaufte die Rekurrentin, die X AG, die Liegenschaft B, Basel, für CHF 5'100'000.00. In der Grundstückgewinnsteuererklärung machte die Rekurrentin eine Mäklerprovision von CHF 137'700.00, Insertionskosten in der Höhe von CHF 22'191.00 sowie Kosten beim Erwerb in der Höhe von CHF 35'876.00 geltend. Sie deklarierte einen Grundstücksgewinn in der Höhe von CHF 296'629.00.

Mit Veranlagungsverfügung vom 16. April 2014 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2013/001 setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Gewinn auf CHF 547'408.00 und den Steuerbetrag auf CHF 328'440.00 fest.

- B. Am 19. Mai 2014 erhob die Rekurrentin, vertreten durch A GmbH, dagegen fristgerecht Einsprache. Sie beantragte, dass die steuermindernden Faktoren gemäss der eingereichten Steuererklärung festgelegt werden sollen. Zudem reichte sie zwei Rechnungen der C AG vom 1. Oktober 2011 in der Höhe von CHF 339'876.00 und 10. Oktober 2011 in der Höhe von CHF 212'641.00 ein und beantragte, dass jeweils die Hälfte dieser Beträge als Wertvermehrung zum Abzug zuzulassen seien.

Mit Entscheid vom 25. März 2015 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen. Die Steuerverwaltung gewährte bezüglich Kosten beim Erwerb einen Abzug in der Höhe von CHF 131'335.00. Insertionskosten in der Höhe von CHF 21'600.00, die Mäklerprovision in der Höhe von CHF 137'700.00 sowie die geltend gemachten wertvermehrenden Investitionen wurden hingegen nicht zum Abzug zugelassen.

- C. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 24. April 2015. Die Rekurrentin, weiterhin vertreten durch A GmbH, beantragt unter o/e Kostenfolge, dass die Aufrechnungen der geltend gemachten Kosten zu streichen seien.

Mit Schreiben vom 28. April 2015 forderte die Steuerrekurskommission die Rekurrentin auf, eine eingehendere Begründung einzureichen, da aus dem Rekurschreiben nicht hervorgehe, inwiefern sie nicht mit dem Einspracheentscheid einverstanden sei.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2015 stellte die Rekurrentin wiederum den Antrag, dass die Aufrechnungen der geltend gemachten Kosten zu streichen seien. Die Rekur-

rentin sei eine reine Sitzgesellschaft, weshalb sie in keiner Art und Weise operativ tätig sei.

In der Vernehmlassung vom 8. Juli 2015 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 25. März 2015 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Die Vertreterin der Rekurrentin ist gehörig legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 24. April 2015 (Datum des Poststempels: 27. April 2014) ist somit einzutreten.
  
2.
  - a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 25. März 2015 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2013/001 aufzuheben und die Mäklerprovision der A GmbH, weitere Insertionskosten sowie die Rechnungen der C AG steuermindernd zu berücksichtigen, dies unter o/e Kostenfolge.
  
  - b) Zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung die geltend gemachte Mäklerprovision sowie die geltend gemachten Wertvermehrungen 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 damit in kausalem Zusammenhang stehen. Dazu zählen die mit der Handänderung verbundenen Ausgaben wie Grundbuchgebühren, Beurkundungskosten, Handänderungssteuern, Vermessungs- und Planer-

stellungskosten, 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 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. 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 Basellstädtische Steuerpraxis (BStPra), 3/2000, S. 176 ff.).

c) Mäklerprovisionen sind grundsätzlich nicht abzugsberechtigt, wenn die Interessen der Auftraggeberin mit denjenigen des Beauftragten parallel laufen oder die Auftraggeberin mit dem 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).

d) 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 Mäklerprovision zu den „mit der Veräusserung verbundenen Kosten“ gehört. Muss dies verneint werden, liegen keine

Kosten im Sinne von § 106 Abs. 2 StG vor, welche in Abzug gebracht werden können.

4.
  - a) Die Rekurrentin machte mit Schreiben vom 24. April 2015 sowie 12. Mai 2015 geltend, dass sie in keiner Art und Weise operativ tätig sei. Die Gesellschaften seien zwar unter dem gleichen Inhaber tätig, jedoch müsse sie von Gesetzes wegen jeweils Rechnungen stellen.
  - b) Gemäss Handelsregisterauszug der Rekurrentin bezweckt sie die Durchführung sämtlicher Immobiliengeschäfte im In- und Ausland, insbesondere Vermittlung, Verwaltung, Vermietung, Erwerb und Verkauf von Immobilien und Liegenschaften aller Art sowie Erstellung von Expertisen und Beratung in allen Immobilienfragen (...). Diese Umschreibung des Zweckes steht somit der Aussage, dass die Rekurrentin in keiner Weise operativ tätig sei, entgegen.
5.
  - a) Somit ist zu klären, ob es sich bei der A GmbH um eine, im Verhältnis zur Rekurrentin, unabhängige Drittperson handelt.
  - b) Die Abzugsfähigkeit einer Mäklerprovision setzt wie erwähnt 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. Massgebend ist dabei eine wirtschaftliche 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 des Kantons Basel-Stadt vom 20. April 2004, E. 4b, publ. in: BStPra 6/2005, S. 336 ff.).

6. a) Die Rekurrentin anerkennt mit Schreiben vom 24. April 2015, dass „alle erwähnten Firmen unter dem gleichen Inhaber tätig“ seien.
- b) Vorliegend kann der Mäkler offensichtlich nicht als unabhängige Drittperson angesehen werden. Aus den Handelsregisterauszügen zur A GmbH sowie zur Rekurrentin ergibt sich, dass Herr E Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung der A GmbH und zugleich einziges Mitglied des Verwaltungsrates der Rekurrentin ist. Die beiden Gesellschaften haben zudem die gleiche Korrespondenzadresse. Dies spricht für enge personelle Verflechtungen und von zwei unabhängigen Unternehmungen kann nicht gesprochen werden. Es muss davon ausgegangen werden, dass einer unabhängigen Drittperson für die gleiche Leistung 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 A GmbH ist aber konsolidiert betrachtet neutral und stellt keinen Aufwand dar. Damit kann der geltend gemachte Mäkleraufwand nicht als mit dem Verkauf verbundene Kosten beim erzielten Grundstücksgewinn in Abzug gebracht werden.
7. a) Weiter beantragt die Rekurrentin den Abzug der Insertionskosten. Dazu reichte sie die Rechnung der A GmbH vom 30. November 2013 in der Höhe von CHF 21'600.00 ein.
- b) Diese Rechnung ist mit "pauschal Insertionskosten" betitelt. Die A GmbH publiziert jedoch die Inserate nicht selber, weshalb Rechnungen von Dritten vorhanden sein müssten. Die Rekurrentin hat es jedoch, trotz Aufforderung durch die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 8. Januar 2014, unterlassen, Nachweise einzureichen, weshalb der Abzug in Höhe von CHF 21'600.00 nicht gewährt werden kann.
8. a) Die Rekurrentin macht weiter geltend, dass die wertvermehrenden Aufwendungen zum Abzug zuzulassen seien. Dafür reichte sie zwei Rechnungen der C AG vom 1. Oktober 2011 in der Höhe von CHF 339'876.00 und vom 10. Oktober 2011 in der Höhe von CHF 212'641.00 ein.
- b) Wertvermehrende Aufwendungen schaffen zusätzliche neue Werte, welche zu einer dauernden Verbesserung des Grundstücks führen. Sie sind von den werterhaltenden Aufwendungen zu unterscheiden, welche dazu dienen, den konkreten Nutzungswert einer Liegenschaft zu erhalten. Zeitgemässe, gleichwertige und glei-

chen Komfort bietende Ersatzanschaffungen gehören zu den werterhaltenden Aufwendungen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 32 N 23 ff.).

c) Betreffend Beweislast stellt sich die Frage, wer die Folgen zu tragen hat, wenn die Beweiserhebung nicht zu einem eindeutigen Ergebnis führt (Beweislosigkeit). In analoger Anwendung von Art. 8 ZGB trägt auch im Steuerrecht derjenige die Beweislast, welcher aus einer behaupteten, aber unbewiesenen Tatsache hätte Rechte ableiten können. Nach Lehre und Rechtsprechung trägt demzufolge die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende Tatsachen (vgl. BGE 140 II 248, E. 3.5; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt VD.2015.28 vom 16. Juni 2015, E. 5.2; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, Zürich 2002, S. 416). Wird kein entsprechender Beweis erbracht, so hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 3. Juli 2006, E. 2.3, publ. in: BStPra 6/2007, S. 516).

d) Herr E ist auch einziges Mitglied des Verwaltungsrates der C AG und auch diese Gesellschaft hat die gleiche Korrespondenzadresse wie die Rekurrentin. Die Rekurrentin reichte weder Bauabrechnungen noch Belege für Materiallieferungen ein. Sie bleibt somit den Beweis für einen wertvermehrenden Charakter der Kosten schuldig. Aus der Rechnung der G AG vom 9. Februar 2012 sind lediglich Reparatur- und Instandstellungsarbeiten ersichtlich, welche jedoch keine wertvermehrende Investitionen sind. Diese dienen dem Liegenschaftsunterhalt und sind deshalb als werterhaltend zu betrachten. Die geltend gemachten Kosten können somit nicht in Abzug gebracht werden.

9. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Mäklerprovision aufgrund der wirtschaftlichen Verflechtung der Rekurrentin mit der A GmbH zu Recht nicht als mit dem Verkauf verbundene Kosten zum Abzug zugelassen worden ist. Die Insertionskosten können mangels Nachweis der Inserate ebenfalls nicht berücksichtigt werden. Zudem können mangels Nachweis der Wertvermehrung auch die geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen nicht berücksichtigt werden. Der Rekurs ist somit abzuweisen.
10. 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 1'500.00 festgelegt.

## **Beschluss**

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
  2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 1'500.00.
  3. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

*Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 abgewiesen. Auf eine dagegen gerichtete Beschwerde trat das Bundesgericht mit Entscheid 2C\_1169/2016 vom 21. Dezember 2016 nicht ein.*