STRK.2016.116

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 18. Mai 2017

Mitwirkende	Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel, lic. iur. David Levin, Dr. Ursula Schneider-Fuchs und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin) im Ausstand: Dr. Stefan Grieder
Parteien	**X** […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Grundstückgewinnsteuer 2015/001 der Liegenschaft B, Basel ([…]) (Berechnung der Grundstückgewinnsteuer, § 104 Abs. 1 StG; § 106 StG; Maklerprovision)

Sachverhalt

A. Der Rekurrent, X, erwarb die Liegenschaft B in Basel per […] 2005 zu einem Preis von CHF 3‘100‘000.00. Die Parzelle wurde parzelliert und der Rekurrent liess Stockwerkeigentumswohnungen im Grundbuch eintragen. Einen Teil der Stockwerkeigentumswohnungen verkaufte der Rekurrent in den Jahren 2006 und 2007. Mit Vertrag vom 1. Oktober 2015 verkaufte er das Atelier 2 der Liegenschaft B zum Preis von CHF 160‘000.00.

Der Rekurrent deklarierte in seiner Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer pro 2015 einen Gewinn in der Höhe von CHF 4‘250.00.

Mit Veranlagungsverfügung vom 20. Januar 2016 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2015/001 setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Gewinn auf CHF 51‘309.05 und den Steuerbetrag auf CHF 15‘390.00 fest. Da der Rekurrent die Honorarnote des Notars nachträglich einreichte, setzte die Steuerverwaltung den Grundstückgewinn auf CHF 59‘712.00 und den Steuerbetrag auf CHF 14‘670.00 fest. Das Rektifikat datiert vom 2. März 2016.

B. Mit Einsprache vom 24. März 2016 machte der Rekurrent geltend, dass die Kosten für die Renovation des Ateliers 2 gemäss dem eingereichten Werkvertrag in der Höhe von CHF 100‘000.00 steuermindernd zu berücksichtigen seien.

Mit Entscheid vom 12. Juli 2016 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Sie erachtete den Einbau einer Küche in das Atelier 2 in der Höhe von CHF 7‘787.00 als wertvermehrende Aufwendung. Die weiteren geltend gemachten Kosten würden hingegen werterhaltende Aufwendungen betreffen, weshalb sie nicht zum Abzug zugelassen werden könnten.

C. Gegen diesen Entscheid erhebt der Rekurrent mit Schreiben vom 12. August 2016 Rekurs. Er beantragt, den Einspracheentscheid aufzuheben und die Kosten für die Renovation gemäss eingereichtem Werkvertrag zu berücksichtigen. Als Pauschallösung sei zumindest 1/3 der Kosten gemäss Werkvertrag zum Abzug zuzulassen. Des Weiteren reicht der Rekurrent eine Maklerrechnung der C AG vom 28. August 2015 in der Höhe von CHF 5‘184.00 ein. Die Maklerkosten seien ebenfalls zum Abzug zuzulassen.

In der Vernehmlassung vom 16. November 2016 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. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 12. Juli 2016 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 12. August 2016 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 12. Juli 2016 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2015/001 aufzuheben und die Kosten für die Renovation gemäss eingereichtem Werkvertrag und die Maklerprovision steuermindernd zu berücksichtigen.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die geltend gemachte Maklerprovision 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 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 Maklerprovisionen (vgl. Klöti-Weber in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, 2015 Muri-Bern, § 104 N 17 ff.; 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, 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 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) 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 gleichen Komfort bietende Ersatzanschaffungen gehören zu den werterhaltenden Aufwendungen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 32 N 23 ff.).

b) Als wertvermehrende Aufwendungen kommen alle Auslagen in Betracht, die nicht bloss dem Unterhalt eines Grundstücks dienen, sondern eine dauerhafte Verbesserung, eine Neueinrichtung oder eine Erweiterung zur Folge haben, insbesondere Neu- oder Umbauten, die Auslagen für die Wasserversorgung, für Licht- und Heizungsanlagen sowie für Strassenbauten und -korrektionen. Wertvermehrende Auslagen führen zu einer Erhöhung des Nutzungswertes.

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 unbewiesen gebliebenen 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, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 519). 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). Dass wertvermehrende Aufwendungen getätigt worden sind, muss somit die steuerpflichtige Person nachweisen (vgl. zum Ganzen: Grüninger/Studer, Kommentar zum [alten] Basler Steuergesetz, 2. Auflage, Basel 1970, S. 354; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 221 Rz. 16).

5. a) Im Veranlagungsverfahren hat die Steuerverwaltung abweichend von der Deklaration des Rekurrenten mangels genügend eingereichten Belegen keine wertvermehrenden Aufwendungen berücksichtigt. Der Rekurrent reichte einzig einen „Kostenvoranschlag Revidiert Haus 2“, datierend vom 10. Juli 2015 ein. Im Einspracheverfahren reichte der Rekurrent sodann einen unterzeichneten, allerdings undatierten Werkvertrag zwischen ihm als Bauherrn und der D GmbH über einen Pauschal-

betrag in der Höhe von CHF 100‘000.00 ein. Der Rekurrent war im Jahr 2015 Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung mit Einzelunterschrift der D GmbH (vgl. Auszug des Handelsregisteramtes des Kantons Basel-Landschaft vom 14. November 2016). Im Rekurs führt der Rekurrent aus, dass anhand des eingereichten Werkvertrages klar ersichtlich sei, dass die Renovationen in den Jahren 2006 und 2007 stattgefunden haben müssen. Damals sei die Dumont Praxis noch in Kraft gewesen.

b) Im eingereichten Werkvertrag wurde ein Pauschalbetrag nach Massgabe des Vertrages und der Baubeschreibung vereinbart. Als Bestandteil des Vertrages wurden der Renovationsbeschrieb und die Pläne genannt. Ein grosser Teil des Renovationsbeschriebs betrifft den allgemeinen Bereich der Liegenschaft B, Basel und wurde auch so betitelt. Lediglich die Seite 3 des Renovationsbeschriebs handelt von den Ateliers 1 und 2. Der vereinbarte Pauschalbetrag betrifft somit den ganzen eingereichten Renovationsbeschrieb und deshalb nur zu einem kleinen Teil das Atelier 2. Den erwähnten Einbau der Küche hat die Steuerverwaltung bereits mit Einspracheentscheid vom 12. Juli 2016 als wertvermehrende Aufwendung zum Abzug zugelassen. Dies deshalb, da aufgrund der zusätzlich zum Renovationsbeschrieb eingereichten Belegen der Nachweis erbracht wurde. Wie ausgeführt genügen der Werkvertrag und der Renovationsbeschrieb, dem sich keine Kosten für einzelne Arbeiten betreffend dem Atelier 2 entnehmen lassen, und der Kostenvoranschlag den Beweisanforderungen nicht. Als steuermindernde Tatsache obliegt die Beweispflicht dem Rekurrenten. Er hat die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

6. a) Der Rekurrent reicht im Rekurs eine Rechnung der C AG vom 28. August 2015 in der Höhe von CHF 5‘184.00 ein. Er beantragt, dass die Maklerprovision steuermindernd zu berücksichtigen sei.

b) 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, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 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, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 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.).

c) Im Veranlagungsverfahren machte der Rekurrent eine Maklerprovision in der Höhe von CHF 3‘500.00 geltend. Belege dafür reichte er keine ein. Die nun im Rekursverfahren eingereichte Maklerrechnung datiert vom 28. August 2015 und weist als Provision für das Projekt „Atelier Liegenschaft B, Provision Verkauf“ 3% des Kaufpreises in der Höhe von CHF 160’00.00 und somit CHF 5‘184.00 aus. Der Rekurrent ist Aktionär und einziger Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift der C AG. Vor diesem Hintergrund hätte der Rekurrent insbesondere den Maklervertrag und den Zahlungsnachweis über die bezahlte Maklerprovision sowie den Nachweis darüber, dass die Tätigkeit der C AG auch tatsächlich zum Abschluss des fraglichen Kaufvertrags geführt hat, einreichen müssen. Für den steuermindernden Abzug der Maklerprovision ist die steuerpflichtige Person beweispflichtig. Der Rekurrent reichte jedoch lediglich die Rechnung der C AG ein und unterliess es damit, einen rechtsgenüglichen Nachweis der steuermindernden Tatsache zu erbringen. Die Maklerprovision kann deshalb nicht zum Abzug zugelassen werden.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die geltend gemachten Aufwendungen und die Maklerprovision mangels Nachweis nicht zum Abzug zugelassen werden können. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

8. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist dem 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 900.00 festgelegt.

Beschluss

://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Der Rekurrent trägt eine Spruchgebühr von CHF 900.00.

3. Der Entscheid wird dem Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2017.176 vom 28. Februar 2018 abgewiesen.