

## Grundstückgewinnsteuer

### Mäklerprovision

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 174/2001 vom 27. September 2001

*Damit Mäklerprovisionen als mit der Veräusserung verbundene Kosten vom Grundstücksgewinn abgezogen werden können, muss ein Abschluss eines zivilrechtlich gültigen Mäklervertrages mit einer unabhängigen Drittperson vorliegen. Ein Organ der veräussernden Gesellschaft kann ihr gegenüber nicht als unabhängig angesehen werden. Das Gleiche gilt für die Fondsleitungsgesellschaft gegenüber dem ihr verbundenen Anlagefonds.*

#### I. Sachverhalt

1. P. ist ein Liegenschaften-Anlagefonds im Sinne des Bundesgesetzes über die Anlagefonds vom 18. März 1994. Die Fondsleitung des Immobilienanlagefonds P. obliegt der S. AG, welche ihren Sitz in Genf hat. Der Immobilienanlagefonds hat 100% des Aktienkapitals der Immobiliengesellschaft X. AG gehalten. Diese Immobiliengesellschaft hat am 9. Juni 1982 die Liegenschaft X. in Basel zu einem Kaufpreis von Fr. 7'798'801.30 erworben. Nachdem der Liegenschafts-Anlagefonds P. am 26. März 1997 in Liquidation gesetzt worden ist, hat die S. AG entschieden, die Liegenschaft X. in Basel zu verkaufen und anschliessend die Immobiliengesellschaft X. AG zu liquidieren. Die Liegenschaft ist am 1. Juli 1999 zu einem Preis von Fr. 8'600'000.– verkauft worden.

2. In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 10. Februar 2000 hat die Immobiliengesellschaft X. AG unter anderem Courtagezahlungen an die G. T. AG und die S. AG von insgesamt Fr. 446'125.– geltend gemacht.

3. Mit Schreiben vom 29. Februar 2000 hat die Steuerverwaltung die Immobiliengesellschaft X. aufgefordert, die Mäklerverträge, Rechnungen und Zahlungsnachweise bezüglich der Courtagezahlungen einzureichen. Mit Schreiben vom 14. April 2000 sind verschiedene Unterlagen eingereicht worden. Ausserdem ist der Steuerverwaltung mitgeteilt worden, dass kein schriftlicher Mäklervertrag mit der G. T. AG bestanden habe und dass die S. AG nach dem Verwaltungsreglement des Liegenschaften-Anlagefonds P. Anspruch auf eine Provision von höchstens fünf Prozent des Bruttokaufs- und Verkaufspreises der Liegenschaften für die Vermittlung der Geschäfte habe.

4. Die Steuerverwaltung hat in der Folge nur die Mäklerprovision von Fr. 231'125.– an die G. T. AG zum Abzug zugelassen. Die Mäklerprovision von Fr. 215'000.– an die S. AG ist nicht berücksichtigt worden. Die Steuerverwaltung hat den Grund-

stückgewinn mit Fr. 131'235.40 und die Grundstückgewinnsteuer mit Fr. 39'360.– festgesetzt. Die entsprechende Veranlagung zur Grundstückgewinnsteuer datiert vom 11. Mai 2000.

5. Die S. AG hat als Vertreterin für die Immobiliengesellschaft X. AG am 15. Juni 2000 gegen diese Veranlagung Einsprache erhoben. Die Steuerverwaltung hat die Einsprache mit Entscheid vom 15. September 2000 abgewiesen.

6. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 15. September 2000 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 17. Oktober 2000 der Immobiliengesellschaft X. AG und der S. AG. Die Rekurrentinnen beantragen, dass die an die S. AG bezahlte Mäklerprovision bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sei. Auf die Einzelheiten ihres Standpunktes wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

7. In ihrer Vernehmlassung vom 15. Januar 2001 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels ist verzichtet worden. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

## *II. Entscheidungsgründe*

1. Die Rekurrentinnen beantragen, dass die an die S. AG bezahlte Mäklerprovision in der Höhe von Fr. 215'000.– bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sei.

Gemäss § 29 Abs. 1 und Abs. 3 des Gesetzes über die direkten Steuern des Kantons Basel-Stadt vom 22. Dezember 1949 (StG) resp. § 164 Abs. 1 und § 165 des neuen Steuergesetzes des Kantons Basel-Stadt vom 12. April 2000 (in Kraft seit dem 1. Januar 2001) i.V.m. § 44 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Organisation des Regierungsrates und der Verwaltung (OG) ist zum Rekurs berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat, ferner wer durch besondere Vorschriften zum Rekurs ermächtigt wird. Adressat der Veranlagung für die Grundstückgewinnsteuer vom 11. Mai 2000 ist die Immobiliengesellschaft X. AG gewesen, weshalb sie zum Rekurs legitimiert ist, nicht jedoch die S. AG, welche weder Adressatin der erwähnten Veranlagung noch Steuersubjekt für die Grundstückgewinnsteuer ist.

2. a) Die Rekurrentin führt in ihrer Rekursbegründung aus, dass zum heutigen Zeitpunkt keinerlei wirtschaftliche Verbindungen zwischen der S. AG und dem Anlagefonds P. bestünden. Die rechtliche Verbindung beschränke sich auf die Tatsache, dass die S. AG die Fondsleitung des Anlagefonds P. innehabe. Weiter führt die Rekurrentin aus, dass der Anlagefonds P. 100% ihres Aktienkapitals halte und nicht

die S. AG. Ohne die Vermittlungstätigkeit der Fondsleitung und der G. T. AG hätte das Grundstück nicht verkauft werden können. Im vorliegenden Fall würden sämtliche Gründe dafür sprechen, dass die Tätigkeit der S. AG als Vermittlungstätigkeit einer Drittperson zu qualifizieren sei.

b) Gemäss § 58 Abs. 3 StG gilt als Veräusserungserlös bei der Grundstückgewinnsteuer der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten. Damit Maklerprovisionen als mit der Veräusserung verbundene Kosten abgezogen werden können, muss ein Abschluss eines zivilrechtlich gültigen Mäklervertrages im Sinne von Art. 412 OR mit einer Drittperson vorliegen. Die steuerrechtliche Anerkennung des Mäklers als Drittperson findet nach Lehre und Rechtsprechung ihre Grenze, wenn die Mäklergesellschaft nur nach aussen hin als eine von der Veräussererin unabhängige Gesellschaft auftritt und nach innen organisatorische und personelle Beziehungen zueinander bestehen. In diesem Fall ist nicht auf das zivilrechtliche Verhältnis, sondern auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen und die Provisionszahlung steuerrechtlich demnach nicht anzuerkennen. Nicht als Drittperson gilt ein Organ als Makler der veräussernden juristischen Person. Auch die Fondsleitungsgesellschaft ist gegenüber dem mit ihr verbundenen Immobilienfonds nicht als Drittperson zu qualifizieren (vgl. RB 1987, Nr. 54; ZBL 68, S. 132).

c) Im vorliegenden Fall ist die S. AG die Fondsleitung des Immobilienfonds P., welcher wiederum 100% der Immobiliengesellschaft X. AG hält. Herr B., Mitglied der Geschäftsleitung der S. AG, ist zugleich Mitglied des Verwaltungsrates der Immobiliengesellschaft X. AG. Die S. AG ist somit wirtschaftlich und personell mit der Immobiliengesellschaft X. AG verbunden, so dass die geltend gemachte Maklerprovision steuerrechtlich nicht zum Abzug zugelassen werden kann. Es ist zudem nicht nachgewiesen, dass die S. AG beim Verkauf der Liegenschaft massgeblich tätig geworden ist. Ein Mäklervertrag oder wenigstens eine Aufstellung der erbrachten Dienstleistungen sind ebenfalls nicht nachgewiesen. Eine entsprechende Tätigkeit der S. AG erscheint ohnehin zweifelhaft, hat diese doch ihren Sitz in Genf und ist die G. T. AG in Basel doch «ebenfalls» für die Rekurrentin tätig geworden. Der Einwand der Rekurrentin, dass nach dem Verwaltungsreglement (Art. 16 Ziff. 3) des Immobilienfonds P. die S. AG als Fondsleitung Anspruch auf eine Provision von höchstens fünf Prozent des Bruttokaufs- und Verkaufspreises der Liegenschaften für ihre Vermittlung habe und dies auch im Anlagefondsgesetz explizit vorgesehen sei, ist jedenfalls steuerrechtlich nicht relevant, zumal die S. AG wie oben erwähnt nicht als Drittperson zu qualifizieren ist und ihre Vermittlungstätigkeit nicht einmal nachgewiesen ist. Die Steuerverwaltung hat demnach zu Recht die geltend gemachte Courtagezahlung in der Höhe von Fr. 215'000.– an die S. AG bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht zum Abzug zugelassen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.