

**BStP | 2018 | Nr. 14**

| | |
|---------------------|---|
| Betreff: | Grundstückgewinnsteuer, Abzugsfähigkeit der mit dem Erwerb verbundenen Kosten |
| Instanz: | Steuerrekurskommission |
| Entscheidungsdatum: | 6. März 2018 |
| Verfahrensnummer: | STRK.2017.31 |

Die Abzugsfähigkeit einer Maklerprovision setzt voraus, dass der Makler im Verhältnis zu seinem Auftraggeber als Drittperson betrachtet werden kann. Entschädigungen für eigene Kauf- und Verkaufsbemühungen, sog. Eigenprovisionen, sind nicht absetzbar. Maklerverträge zwischen einer Aktiengesellschaft und einem ihrer Aktionäre oder zwischen Schwestergesellschaften fallen nicht zum vornherein ausser Betracht. Massgebend ist aber, dass es sich nicht um ein Scheingeschäft handelt, welches mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen worden wäre. Ein vereinbartes Entgelt von 3% entspricht marktüblichen Konditionen. Die Abzugsfähigkeit von Promotionsaufwänden oder weiteren Aufwänden Dritter wiederum setzt voraus, dass diese nachgewiesenermassen zusätzlich zum Maklerhonorar geschuldet sind. Die Berücksichtigung einer zusätzlichen Promotionsgebühr von 1% würde bei der vorgenommenen Gesamtbetrachtung in casu insgesamt zu einem überhöhten Makleraufwand führen. Der Abschluss eines Totalunternehmer-Werkvertrags für die schlüsselfertige Erstellung des Bauvorhabens zum Pauschalpreis schliesslich spricht grundsätzlich gegen die Notwendigkeit und damit Abziehbarkeit der Kosten einer zusätzlichen Bauherrenberatung zur fortlaufenden Kontrolle der Baukosten bzw. des Zahlungsverkehrs, des Bauablaufs und der Bauabnahmen. Die den interkantonalen Liegenschaftenhändlern gewährte Pauschale im Übrigen ist angemessen zu kürzen, wenn ein Teil dieser Kosten bereits durch die zugestandenen effektiven Drittkosten abgedeckt ist.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrentin, die X.-AG, erbringt Dienstleistungen im Immobilienbereich. Sie tritt dabei als Bauherrin auf, übernimmt die Planung, die Entwicklung, den Bau und den anschliessenden Verkauf von schlüsselfertigen Objekten.

Für den Verkauf der Stockwerkeigentumsparzellen (STWEP) Nr. ... bis ... der Liegenschaft Y-Strasse, Basel deklarierte die Rekurrentin in den Steuererklärungen der Grundstückgewinnsteuern 2013/001 bis 2013/017 und 2014/001 für den Verkauf sämtlicher Grundstücke eine Maklerprovision von CHF 392'947.--, eine Erwerbsprovision von CHF 44'000.--, Promotionsgebühren von 1% in der Höhe von CHF 130'982.--, eine Verwaltungskostenpauschale von CHF 363'840.--, Kosten für Strom bzw. Heizung von CHF 24'792.-- und Bauherrenberatungskosten von CHF 210'000.--. Die Steuerverwaltung rechnete diese geltend gemachten Kosten in den einzelnen Veranlagungsverfügungen vom 23. März 2016 auf. Insgesamt setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Grundstückgewinn sämtlicher 21 Stockwerkeigentumsparzellen auf CHF 1'810'231.-- fest.

B. Die Rekurrentin erhob mit Eingabe vom 22. April 2016 gegen die Veranlagungsverfügungen zur Grundstückgewinnsteuer 2013/001 bis 2013/017 und 2014/001 Einsprache. Sie machte geltend, dass die deklarierten Kosten zum Abzug zuzulassen seien. Sie teilte zudem mit, dass sie gar keine gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin sei und nicht über das Wissen im Immobilienbereich verfüge.

Mit Entscheid vom 21. Februar 2017 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Sie liess einen Teil der Mäklerprovision im Umfang von CHF 179'975.--, einen Teil der Verwaltungskostenpauschale von CHF 242'560.-- und die Kosten für Strom bzw. Heizung von CHF 24'792.-- zum Abzug zu. Im Übrigen wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und setzte den Grundstückgewinn für sämtliche Grundstücke auf insgesamt CHF 1'362'904.-- fest.

Zum Abzug zugelassen hat die Steuerverwaltung jenen Teil der Mäklerprovision im Umfang von CHF 179'975.--, welcher auf nachweislich angefallene Drittkosten für die Inserierung zurückzuführen sind. Den Abzug des verbleibenden Teils der Mäklerprovision verweigerte sie hingegen mit der Begründung, dass die Mäklerin, die Z.-GmbH, nicht als unabhängige Drittperson zu beurteilen sei. Zwischen der Rekurrentin und der Mäklerin bestünden personelle und wirtschaftliche Verbindungen und der Vertrag halte einem Drittvergleich nicht stand. Zudem seien die Vermittlungsbemühungen nicht nachgewiesen worden. Bei der teilweise gewährten Verwaltungskostenpauschale sei zunächst ein Rechnungsfehler zu korrigieren. Die Verwaltungskostenpauschale von 2% der Investitionssumme von CHF 12'128'000.-- betrage richtigerweise CHF 242'560.--. Für eine höhere Pauschale, wie von der Rekurrentin gefordert, gebe es jedoch keinen Anlass. Eine Verwaltungskostenpauschale solle die Unkosten des Liegenschaftshändlers decken. Da vorliegend gewisse Sachauslagen separat zum Abzug zugelassen worden seien, gebe es keinen Anlass, von einer höheren Pauschale als von 2% auszugehen. Hingegen könnten die geltend gemachten Kosten für Strom bzw. Heizung in der Höhe von CHF 24'792.-- aufgrund der erbrachten Nachweise nun zum Abzug zugelassen werden. Die Erwerbsprovision in der Höhe von CHF 44'000.-- und die Bauherrenberatungskosten in der Höhe von CHF 210'000.-- seien hingegen nicht abzugsfähig, da diese auf Dienstleistungen der C.-GmbH zurückzuführen seien. Die Rekurrentin und die C.-GmbH seien aufgrund der personellen Verbindungen als nahestehende Personen zu betrachten. Es sei davon auszugehen, dass die Rekurrentin mit einer anderen, unabhängigen Person keinen Vertrag zu diesen Konditionen abgeschlossen hätte.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 23. März 2017. Die Rekurrentin, vertreten durch Q.-AG, beantragt, dass deklarationsgemäss eine Mäklerprovision von CHF 392'947.--, eine Gebühr für Promotionen von 1% in der Höhe von CHF 130'982.--, Bauherrenberatungskosten von CHF 210'000.-- und eine Verwaltungskostenpauschale von 3% in der Höhe von CHF 363'840.-- zum Abzug zuzulassen seien. Alles unter Kostenfolge zu Lasten der Rekursgegnerin.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 17. Mai 2017, die Rekurrentin sei auf ihrer in der Rekursschrift gemachten Aussage zu beharren, wonach ihr Geschäftsmodell nicht den Handel mit Liegenschaften umfasse und ihr dementsprechend die geltend gemachten Abzüge für Drittkosten zu gewähren seien. Folglich sei der Rekurrentin der Status als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin abzuerkennen und die gewährte Verwaltungskostenpauschale von 2% in der Höhe von CHF 242'560.-- sowie die zu entrichtenden Steuern von CHF 414'592.-- seien aufzurechnen. Dies führe zu einer Schlechterstellung (*reformatio in peius*) und der Grundstückgewinn sei neu auf CHF 2'039'128.-- festzusetzen.

Erwägungen:

2. a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Februar 2017 aufzuheben und es sei eine Mäklerprovision von CHF 392'947.--, eine Provision für Promotionen von 1% in der Höhe von CHF 130'982.--, Bauherrenberatungskosten von CHF 210'000.-- und eine Verwaltungskostenpauschale von 3% in der Höhe von CHF 363'840.-- zum Abzug zuzulassen. Alles unter Kostenfolge zu Lasten der Rekursgegnerin (§ 170 Abs. 1 StG).

b) Zu beurteilen sind der Umfang der zum Abzug zuzulassenden Mäklergebühren und Promotionskosten, soweit diese nicht bereits berücksichtigt wurden. Weiter ist die Abzugsfähigkeit der Bauherrenberatungskosten zu beurteilen. Zudem ist über die Qualifikation der Rekurrentin als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin und die damit von der Steuerverwaltung im Rahmen der

Vernehmlassung beantragte Aufrechnung der Verwaltungskostenpauschale und des Steueraufwandes (*reformatio in peius*) zu befinden. Nicht mehr Gegenstand des Verfahrens ist die Abzugsfähigkeit der Erwerbsprovision in der Höhe von CHF 44'000.--, da diese von der Rekurrentin im Rekursverfahren nicht mehr geltend gemacht wird.

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 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 der 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. 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 (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 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 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 die steuerpflichtige Person eine zum Grundstücksverkauf 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.).

c) Mäklerprovisionen 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 Mäklerprovision in Betracht fallen; denn die Organe sind nicht Drittpersonen (BGE 103 Ia 20, E. 4.c)).

4. a) 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 Beziehungen 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, 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. 4.b), publ. in: BStPra 6/2005, S. 336 ff.).

b) Die Steuerverwaltung führt in ihrer Vernehmlassung an, es gebe enge wirtschaftliche Verflechtungen zwischen der Rekurrentin und der Mäklerin. Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt (Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt, VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016, E. 2.3.2) sei demnach zu prüfen, ob eine Simulation oder der Tatbestand der Steuerumgehung vorliege. In einem anderen Fall habe die Steuerrekurskommission bereits eine Provision von 2,5% als eher hoch eingestuft und praxisgemäss seien Provisionen von 2% die Regel. Bei schwer verkäuflichen Objekten könne die Provision auch 3% betragen. Die vorliegend gewählte vereinbarte Provision von 3% des erzielten Kaufpreises erscheine somit als zu hoch. Zudem würden die im Rekursverfahren ins Recht gelegten Dokumente nicht die Kausalität zwischen der Mäklertätigkeit und den Vertragsabschlüssen nachweisen. Bei den Unterlagen handle es sich um den Email-Verkehr zwischen der Mäklerin und den einzelnen Erwerbern der Stockwerkeigentumswohnungen. Inhaltlich betreffe die Korrespondenz mehrheitlich die Ausgestaltung von Vertragsmodalitäten. Die Ausrichtung einer Mäklergebühr für diese Verwaltungsdienstleistungen erscheine unangemessen. Zugelassen wurden hingegen die geltend gemachten Auslagen für die Inserierung im Umfang von CHF 179'975.--.

c) Die von der Steuerverwaltung angeführte wirtschaftliche Verbindung zwischen der Rekurrentin und der Mäklerin besteht darin, dass gewisse Aktionäre der Rekurrentin mit Anteilshabern der Z.-GmbH identisch sind. Das Verwaltungsgericht Basel-Stadt hat festgestellt, dass Mäklerverträge zwischen einer Aktiengesellschaft und einem ihrer Aktionäre oder zwischen Schwestergesellschaften nicht zum vornherein ausser Betracht fallen. Insbesondere in Bezug auf juristische Personen ist eine rechtlich selbständige Einheit daher grundsätzlich als eine unabhängige Drittperson anzuerkennen. Massgebend sei, dass es sich nicht um ein Scheingeschäft handle, welches mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen worden wäre (Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt, VD.2017.163 vom 29. Oktober 2016, E. 2.3.2, mit weiteren Hinweisen). Von Scheingeschäften ist dann auszugehen, wenn der Mäkler nur formell als vom Veräusserer unabhängig auftritt und es sich um dieselben agierenden Personen handelt. Weitere Indizien für ein Scheingeschäft liegen vor, wenn Veräusserer und Mäkler an derselben Adresse domiziliert seien, nicht jeweils über eigenes Personal und über eigene Räumlichkeiten verfügten (Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt, VD.2017.163 vom 29. Oktober 2016, E. 2.3.3; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 20. April 2004, E. 4b, publ. in: BStPra 6/2005, S. 336 ff.). Im Resultat ist bei der hier geltend gemachten Mäklerei nicht von einem Scheingeschäft, welches einzig der Steuererminderung dient, auszugehen. Die Rekurrentin und die Mäklerin sind im fraglichen Zeitpunkt gemäss Handelsregisterauszug an verschiedenen Standorten domiziliert und weisen jeweils eigenes Personal auf. Vor der aufgezeigten Praxis ist die Mäklerin demnach als unabhängig von der Rekurrentin auftretende Gesellschaft zu betrachten.

d) Die Z.-GmbH ist aufgrund des abgeschlossenen Mäklervertrags verpflichtet, den Abschluss oder die Gelegenheit zum Abschluss eines Kaufvertrages nachzuweisen. Aufgrund der nunmehr im Rekursverfahren eingereichten Korrespondenz zwischen den Interessenten und der Z.-GmbH sind zahlreiche Gelegenheiten für einen Vertragsabschluss nachgewiesen worden. Selbst wenn die Korrespondenz zwischen den Interessenten und der Mäklerin die Ausgestaltung der Ver-

tragsmodalitäten beziehungsweise Verwaltungsdienstleistungen betreffen, reicht dies als Nachweis für die Gelegenheit eines Vertragsabschlusses gem. Art. 412 Abs. 1 OR aus. Der Nachweis für das Tätigwerden der Mäklerin und ihr Anspruch auf ein Honorar sind damit grundsätzlich erbracht.

e) Die Rekurrentin beantragt eine Mäklerpauschale von 3% und Promotionskosten von 1%. Ob eine Mäklerin befugt ist, Promotionsaufwände oder weitere Aufwände Dritter an die Verkäuferseite weiter zu verrechnen oder die Positionen Teil des gesamten Mäklerhonorars darstellen, unterliegt der Vertragsgestaltung der Parteien. Die Rekurrentin weist nicht nach, dass die Promotionskosten zusätzlich zum Mäklerhonorar geschuldet sind. Es rechtfertigt sich demnach, für die gesamte Tätigkeit der Z.- GmbH eine pauschale Betrachtung vorzunehmen. Das vereinbarte Entgelt von 3% in der Höhe von CHF 363'840.-- entspricht marktüblichen Konditionen. Die Berücksichtigung einer zusätzlichen Promotionsgebühr von 1% würde bei der vorgenommenen Gesamtbetrachtung insgesamt zu einem überhöhten Mäkleraufwand führen. Die pauschale Vergütung von 3% ist, unter Berücksichtigung, dass die Mäklerin Drittkosten zu bestreiten hatte, als angemessen zu betrachten. Insgesamt ist damit der Rekurrentin ein pauschales Mäklerhonorar von 3 % in der Höhe von CHF 363'840.-- zuzugestehen. Die von den Steuerverwaltung im Einspracheverfahren bereits zugestandenen effektiven Kosten im Umfang von CHF 179'975.-- (Einspracheentscheid vom 21. Februar 2017, E. 5) sind diesem Honorar anzurechnen. Soweit die Rekurrentin weitere Aufwände geltend macht, die nach der vorgenommenen Gesamtbetrachtung durch das Mandat der Mäklerin abgedeckt sind (inkl. angefallener Drittkosten), können diese nicht zusätzlich berücksichtigt werden. Der Rekurs ist somit in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

5. a) Bei den von der Rekurrentin geltend gemachten Bauherrenberatungskosten in der Höhe von CHF 210'000.-- handelt es sich um Aufwendungen aus einem am 22. Juni 2012 abgeschlossenen Beratungsmandat der C.- GmbH mit der Rekurrentin. Die Mandatierte soll die Rekurrentin bei der frist- und fachgerechten Erstellung des Bauvorhabens unterstützen und die beauftragten Architekten, Baufirmen und Handwerker beaufsichtigen und überwachen. Die Rekurrentin hat für die Erstellung der Liegenschaft am 25. Juli 2012 einen Totalunternehmer- Werkvertrag mit der P.-AG abgeschlossen.

b) Entgegen der Aussage der Rekurrentin überschneiden sich die einzelnen Bereiche der Verträge. Zu den Aufgaben der C.-GmbH gehören unter anderem die detaillierte Kontrolle der Baukosten beziehungsweise des Zahlungsverkehrs, die Kontrolle des Bauablaufs und die Kontrolle der Bauabnahmen. Die Rekurrentin hat mit der P.-AG jedoch einen Totalunternehmer- Werkvertrag für die schlüsselfertige Erstellung des Bauvorhabens zum Pauschalpreis von CHF 5'430'000.-- abgeschlossen. Die Rekurrentin hat mit dieser Vertragsgestaltung gegenüber der Werkunternehmerin bewusst ein Modell mit der grösstmöglichen Kostensicherheit und dem kleinstmöglichen Kontrollaufwand gewählt. Ihr Ziel war es, ein schlüsselfertiges Objekt zum fest vereinbarten Preis zu erhalten. Sie hat damit Kosten und Risiken im Zusammenhang mit dem Bau der Totalwerkunternehmerin übertragen. Eine zusätzliche fortlaufende Kontrolle der Baukosten beziehungsweise des Zahlungsverkehrs, des Bauablaufs und der Bauabnahmen durch die Bauherrenberaterin wäre aufgrund des gewählten Werkvertragskonstrukts somit nicht erforderlich. Sicherlich führte die zusätzlich Mandatierung der C.-GmbH dazu, dass teilweise dieselben Aufwände beim Generalunternehmer und beim Bauherrenberater angefallen sind. Der Rekurrentin gelingt es überdies nicht nachzuweisen, welche zusätzlichen Aufgaben Inhalt des Bauherrenberatungsmandats waren, die nicht bereits aufgrund des Werkvertrags zu erbringen sind. Für steuermindernde Positionen ist nach der allgemeinen Regel über die Verteilung der objektiven Beweislast die Rekurrentin beweispflichtig (vgl. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich 2018, § 19 N 8 f. mit weiteren Hinweisen). Die Rekurrentin führt zum Bauherrenberatungsmandat nur in sehr allgemeiner Weise aus, dass es sich um Überwachungs- und Koordinationsaufgaben gehandelt habe. Ebenso vermag die grobe tabellarische Darstellung für die angefallenen Aufwände im Umfang von 2'178 Arbeitsstunden die effektiv erbrachten Leistungen nicht nachzuweisen. Wie die Steuerverwaltung zutref-

fend anführt, ist zu bemängeln, dass keine detaillierten Stundenrapporte vorhanden sind, welche die tatsächlich erbrachten Leistungen der Bauherrenberaterin aufzeigen könnten. Damit kommt die Rekurrentin ihrer Beweispflicht nicht nach und die geltend gemachten Kosten im Umfang von CHF 210'000.-- sind nicht zum Abzug zuzulassen. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

6. a) Die Steuerverwaltung beantragt in der Vernehmlassung, dass der Rekurrentin die Qualifikation als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin abzuerkennen sei. Damit sei die gewährte Verwaltungskostenpauschale von 2% in der Höhe von CHF 242'560.--, welche nach einschlägiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung (BGE 111 Ia 220 ff. E. 2d) den gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern vorbehalten sei, sowie der Steueraufwand von CHF 414'592.-- aufzurechnen. Damit würde eine gem. § 162 Abs. 1 i.V.m. § 168 StG zulässige Schlechterstellung (reformatio in peius) einhergehen.

b) Von einem gewerbsmässigen Handeln ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung auszugehen, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung vornimmt. Erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb ausgerichtet ist. Als Indizien für eine solche Tätigkeit werden die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzdauer und der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte angeführt. Die vom Bundesgericht für natürliche Personen als Liegenschaftshändler entwickelten Kriterien sind für juristische Personen analog anwendbar (BGE 125 II 113, E. 6.a); Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt, VD.2011.79 vom 4. Januar 2012, E. 2.1.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N 20 ff.).

Jedes der vorgenannten Indizien kann zusammen mit anderen oder im Einzelfall unter Umständen auch bereits alleine zur Annahme der Gewerbsmässigkeit im Sinne der Rechtsprechung des Bundesgerichts ausreichen. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Liegenschaftshandel zeigt deutlich, dass es sich beim Begriff des gewerbsmässigen Liegenschaftshändlers um einen Terminus mit keinen präzisen Konturen handelt. Im Einzelfall wird nach der „Gesamtheit der konkreten Umstände“ beurteilt, ob Gewerbsmässigkeit vorliegt oder nicht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 18 N 28).

c) Der Zweck der Rekurrentin besteht gemäss Handelsregister unter anderem in der Erbringung von Dienstleistungen im Immobilienbereich, insbesondere in der Erstellung, dem Erwerb, der Verwaltung und der Veräusserung von Liegenschaften. Aus den Jahresrechnungen der Jahre 2012 bis 2014 geht hervor, dass die Rekurrentin ihre Liegenschaften im Umlaufvermögen bilanziert. Ein Vergleich der jährlich im Umlaufvermögen bilanzierten Liegenschaften zeigt, dass Käufe und Verkäufe stattgefunden haben. Damit ist erkennbar, dass Liegenschaften umgesetzt wurden. Zudem sind die Erträge aus Bauleistungen und Liegenschaftsverkäufen als ordentliche Erträge zu Beginn der Erfolgsrechnung ausgewiesen. Diese Art der Rechnungslegung spricht dafür, dass es sich um Erträge aus der eigentlichen Geschäftstätigkeit einer Unternehmung handelt und nicht etwa um aperiodische oder ausserordentliche Erträge aus gelegentlichen Liegenschaftsverkäufen. Letztere werden in der Regel am Ende der Ertragspositionen aufgeführt. Den Jahresrechnungen der Rekurrentin ist weiter zu entnehmen, dass erheblich Fremdkapital eingesetzt wurde. Per Ende 2013 und 2014 bilanzierte die Rekurrentin jeweils rund CHF 22 Mio. an Hypotheken und Darlehen Dritter und per Ende 2013 bestand eine weitere Bankschuld in der Höhe von rund CHF 14 Mio. Die Rekurrentin verfügte per Ende 2013 über eine Bilanzsumme von CHF 53 Mio. und per Ende 2014 über eine Bilanzsumme von CHF 35 Mio. Diese Indizien sprechen für eine Qualifikation der Rekurrentin als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin. Die Auffassung der Steuerverwaltung, wonach die Rekurrentin gemäss ihrer eigenen Darstellung nicht als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin zu qualifizieren sei, da sie angeblich nicht über das erforderliche Fachwissen im Liegenschaftsbereich verfüge, ist abzulehnen. Aufgrund der vorliegenden Fakten ist die Geschäftstätigkeit der Rekurrentin systematisch auf An- und Verkäufe von Liegenschaften

gerichtet und sie beabsichtigt, mit diesem Geschäftsmodell Gewinn zu erzielen. Der Status der Rekurrentin als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin ist somit nicht in Frage zu stellen und die Abzugsfähigkeit einer Verwaltungskostenpauschale sowie des Steueraufwandes sind praxisgemäss gegeben.

d) Die Steuerverwaltung gesteht der Rekurrentin eine Verwaltungskostenpauschale von 2% in der Höhe von CHF 242'560.-- zu. Sie führt dazu im Einspracheentscheid zutreffend aus, dass für die beantragte Erhöhung der Pauschale auf 3% kein Anlass bestehe. Die Pauschale solle gewisse Personal- und Sachkosten decken, welche bei einer gewerbsmässigen Liegenschaftshändlerin regelmässig anfallen würden. Da ein Teil dieser Kosten bereits durch die zugestandenen effektiven Drittkosten abgedeckt sei, sei die zugestandene Höhe der Pauschale angemessen. Dieser Einschätzung ist beizupflichten. Mit der Berücksichtigung einer Mäklerpauschale von 3% in der Höhe von CHF 363'840.-- als Entgelt für die Tätigkeit der Z.- GmbH werden der Rekurrentin bereits Drittkosten zugestanden, welche ihren besonderen Aufwand als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin im Zusammenhang mit dem Verkauf der Stockwerkeigentumseinheiten an der Y-Strasse, Basel teilweise decken. Eine Verwaltungskostenpauschale in der Höhe von 2% der Investitionssumme erscheint somit als angemessen. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

e) Der Steueraufwand kann ggf. bei der Gewinnsteuer der Rekurrentin in Abzug gebracht werden und ist damit nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrentin unter Anrechnung der bereits zugestandenen effektiven Drittkosten von CHF 179'975.-- eine Mäklergebühr von pauschal 3% der Investitionssumme von CHF 12'128'000.-- in der Höhe von CHF 363'840.-- zum Abzug zuzulassen ist. Bezüglich der Bauherrenberatungskosten im Umfang von CHF 210'000.-- hat die Rekurrentin nicht nachgewiesen, ob und wofür die geltend gemachten Aufwände tatsächlich erbracht wurden. Sie sind deshalb nicht zum Abzug zuzulassen. Weiter ist der Rekurrentin der Status als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin zuzugestehen und es ist ihr, in Bestätigung des Einspracheentscheides, eine angemessene Verwaltungskostenpauschale von 2% im Umfang von CHF 242'560.-- zuzugestehen. Der Rekurs ist damit insgesamt teilweise gutzuheissen.

8. a) 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. Die Rekurrentin dringt mit ihren Anträgen teilweise durch, weshalb ihr eine reduzierte Spruchgebühr in der Höhe von CHF 3'000.-- aufzuerlegen ist.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Die Rekurrentin lässt durch ihre Vertreterin eine Kostenfolge zu Lasten der Rekursgegnerin (§ 170 Abs. 1 StG) beantragen. Dieser Antrag umfasst ausschliesslich die ordentlichen Kosten. Ein Antrag, der sich auf die Zusprechung von ausserordentlichen Kosten bezieht, liegt nicht vor. Entsprechend ist der Rekurrentin, trotz teilweisem Obsiegen, keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demgemäss wird erkannt:

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid vom 21. Februar 2017 insofern aufgehoben, als - in Anrechnung der bereits zugestandenen Auslagen der Mäklerin von CHF 179'976.-- - eine Mäklergebühr von insgesamt CHF 363'840.-- (3% der gesamten Verkaufssumme aller 21 Stockwerkeigentumspartellen von CHF 12'128'000.--) zzgl. MWST zum Abzug zuzulassen ist. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.