



**Auszug aus dem Urteil vom 12. Mai 2023 (510 22 85)**

---

**Abzugsfähigkeit einer Maklerprovision im Konsortialverhältnis**

**Besetzung** Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Zeller (Ref.),  
Steuerrichter J. Felix, Dr. L. Schneider, H. Steiner, Gerichtsschreiberin  
N. Waldmeier

**Parteien** **A.\_\_\_\_\_ GmbH**, vertreten durch HattermerPartner GmbH, Herren S. Hat-  
temer und T. Wolf, Holbeinstrasse 102, 4051 Basel

**Rekurrentin**

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rheinstrasse 33,  
4410 Liestal,

**Rekursgegnerin**

**betreffend** **Grundstückgewinnsteuer**

**Sachverhalt:**

[...]

**Erwägungen:**

[...]

**10.**

Sodann begehrt die Rekurrentin den Abzug einer Maklerprovision in Höhe von Fr. 226'800.-- für den Verkauf der Parzellen Nr. xx und yy Grundbuch Z.\_\_\_\_\_.

**10.1.** Zu den bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbaren Gestehungskosten gehören gemäss § 78 Abs. 1 lit. c StG auch diejenigen Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstücks verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Maklerprovision. Eine auf der Grundlage eines gültigen Maklervertrages nach Art. 412 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220) tatsächlich geleistete Maklerprovision gilt nur dann als Veräusserungsaufwand, wenn sie zum Grundstücksverkauf geführt hat und einer von der Verkäuferin unabhängigen Drittperson ausgerichtet wird.

**10.2.** Sogenannte Eigenprovisionen als Entschädigungen für eigene Kauf- oder Verkaufsbemühungen können ebenso wenig akzeptiert werden wie Vergütungen, welche eine juristische Person ihren Organen für Kaufs- und Verkaufsbemühungen leistet. Die Anerkennung eines Maklers als Drittperson muss ihre Grenze dort finden, wo der Makler nur formell als vom Veräusserer unabhängig auftritt. Anhaltspunkte für eine solche bloss formale Unabhängigkeit können sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen untereinander ergeben.<sup>1</sup>

Muss aus den Umständen geschlossen werden, der Auftraggeber bzw. Veräusserer hätte einen gleichartigen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen, so ist steuerlich nicht auf die zivilrechtliche Gestaltung (den abgeschlossenen Maklervertrag), sondern auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen; die Provisionszahlung ist dann steuerlich nicht anzuerkennen, da sie auf einem Scheingeschäft beruht.<sup>2</sup> Liegt der Rechtsgrund einer Provision nicht im Maklervertrag, sondern im Beteiligungsverhältnis zwischen Makler und Veräusserer, so stellt sie eine nicht anrechenbare Eigenprovision für eigene Verkaufsbemühungen dar.<sup>3</sup>

Abgesehen von den Fällen der Steuersimulation und der Steuerumgehung stellt es einen unzulässigen Methodenpluralismus dar, bei der Anwendung einer Steuerrechtsnorm einmal auf das privatrechtliche Erscheinungsbild des Sachverhalts und ein anderes Mal auf dessen wirtschaftlichen Gehalt abzustellen; das Bestehen von wirtschaftlichen Verbindungen zwischen dem Grundstücksveräusserer und dem Makler genügt daher allein nicht zum Ausschluss der Abzugs-

---

<sup>1</sup> vgl. zum Ganzen: Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 17. Dezember 2014 (VD.2014.91), publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis (BStPra), Bd. XXII, S. 417 ff., E. 2.4 m.w.H.; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 20. Oktober 2016 (VD.2016.135), publ. in: Basler Steuerpraxis (BStP) 2017, Nr. 14, E. 2.3.1 ff.

<sup>2</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 221 N 92; Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 21. April 2022 (2 GR.2019.16), E. 1c.

<sup>3</sup> Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 21. April 2022 (2 GR.2019.16), E. 1c; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 23. September 2015 (SB.2015.00088), E. 2.3.

fähigkeit des Maklerlohns.<sup>4</sup> Diesfalls ist zu prüfen, ob eine Simulation oder eine Steuerumgehung vorliegt: Nach der ständigen Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (1) ein von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde.<sup>5</sup>

**10.3.** Gemäss gefestigter Praxis im Kanton Basel-Landschaft sind Maklergebühren in Höhe von 3% des Verkaufserlöses noch als marktüblich zu qualifizieren.<sup>6</sup> Komplexe Fälle aufgrund der Lage des Grundstückes oder dessen Beschaffenheit, die eine Vermittlung erschweren, können eine höhere anrechenbare Vermittlungsgebühr rechtfertigen.<sup>7</sup>

**10.4.** Da es sich bei der Vermittlungsprovision um eine steuermindernde Tatsache handelt, ist die Rekurrentin dafür beweispflichtig. Als Ausfluss der freien Beweiswürdigung steigen die Anforderungen an die Substantiierungspflicht zusammen mit der Ungewöhnlichkeit einer Vereinbarung.<sup>8</sup>

**10.5.** Im Konsortialvertrag vom 11. September 2014 ist festgehalten, dass der Verkauf der Eigentumswohnungen über die Rekurrentin erfolgt und hierfür der Konsortialrechnung eine Verkaufsprovision in Höhe von 3% des öffentlich beurkundeten Verkaufspreises belastet wird. Unbestritten ist, dass sämtliche Wohnungen aus dem Projekt veräussert wurden, was ohne Verkaufsbemühungen kaum möglich ist. Es wurde ausreichend dargelegt, dass die Rekurrentin im Zusammenhang mit dem Verkauf der Wohnungen diverse Vermittlungstätigkeiten geleistet und diese auch zu deren Verkauf geführt haben. Für die erfolgreiche Vermittlung erhielt sie eine Provision in Höhe von Fr. 226'800.--, was 3% des Verkaufserlöses entspricht und damit noch im üblichen Rahmen liegt (vgl. oben Ziff. 10.3).

**10.6.1.** Für die Abzugsfähigkeit der Maklerprovision von Fr. 226'800.-- bleibt zu prüfen, ob es sich bei der Maklerin bzw. der Rekurrentin um eine von der Verkäuferin unabhängige Drittperson handelt. Die Rekurrentin hat sich zusammen mit der B.\_\_\_\_ AG, C.\_\_\_\_, D.\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_ in Form einer einfachen Gesellschaft nach Art. 530 ff. OR temporär zu einem Konsortium zusammengeschlossen. Zweck war der käufliche Erwerb und die Überbauung der Parzelle Nr. xx GB Z.\_\_\_\_ mit anschliessendem Verkauf der darauf errichteten Stockwerkeigentumswohnungen. Eine einfache Gesellschaft ist eine Personengemeinschaft ohne eigene Rechts-

---

<sup>4</sup> Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 20. Oktober 2016 (VD.2016.135), publ. in: BStP 2017, Nr. 14, E. 2.3.2.; vgl. BGE 103 Ia 20 E. 4a.

<sup>5</sup> BGE 138 II 239, E. 4.1, m.w.H. auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung.

<sup>6</sup> vgl. Urteil des Steuergerichts (StGE) vom 19. März 2021, 510 20 125, E. 4.1.

<sup>7</sup> BGer 2C\_119/2009 vom 29. Mai 2009, E. 3.2.3; WENK, in: Nefzger/Simonek/Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, S. 78 N 16.

<sup>8</sup> vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 132 N 87 m.w.H.

persönlichkeit und kein Träger eigener Rechte und Pflichten; berechtigt und verpflichtet sind immer nur die einzelnen Gesellschafter.<sup>9</sup>

**10.6.2.** Aus dem Konsortialvertrag geht hervor, dass die Gesellschafter ihren Beitrag an die einfache Gesellschaft in erster Linie in Form einer Kapitaleinlage leisten; namentlich Architekturleistungen und Vermittlungstätigkeiten werden separat entschädigt (vgl. oben Ziff. 4). Dies lässt die Aussage der Rekurrentin in der Stellungnahme vom 27. April 2023, wonach sie die Maklertätigkeit aufgrund eines Austauschverhältnisses und nicht in ihrer Funktion als Gesellschafterin erbracht hat, glaubhaft erscheinen.

**10.6.3.** Im vorliegenden Fall ist die Rekurrentin Konsortialpartnerin, Grundstückeigentümerin und Maklerin zugleich. Da bei einem Vertrag mit einer einfachen Gesellschaft jeweils die einzelnen Gesellschafter verpflichtet werden, hat die Rekurrentin im Umfang der Beteiligungsquote am Konsortium einen Maklervertrag mit sich selbst abgeschlossen und lediglich im Umfang der Quoten der anderen, unabhängigen Konsortialpartner einen Maklervertrag mit Dritten. Gemäss Konsortialvertrag ist die Rekurrentin zu 8/36 am Konsortium beteiligt. Herr E.\_\_\_\_, Geschäftsführer der Rekurrentin, hat eine Beteiligung von 5/36. Angesichts der persönlichen Verbindung zwischen der Maklerin bzw. Rekurrentin und E.\_\_\_\_ ist dieser als Nahestehender zu qualifizieren und nicht als unabhängige Drittperson. Soweit die Maklerprovision auf die Beteiligungsquote der Rekurrentin oder auf jene von E.\_\_\_\_ entfällt, ist von (nicht abziehbaren) Eigenprovisionen auszugehen. Demzufolge ist die Maklerprovision von Fr. 226'800.-- im Umfang von 23/36 bzw. Fr. 144'900.-- zum Abzug zuzulassen.

---

<sup>9</sup> HANDSCHIN, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Balsler Kommentar zum Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016, Art. 530 N 6.

**Demgemäss erkennt das Steuergericht:**

**1.**

Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Es sind zusätzliche Gestehungskosten von Fr. 144'900.-- zum Abzug zuzulassen. Zudem ist auf die Aufrechnung der Kaufpreisreduktion in Höhe von Fr. 40'000.-- zu verzichten.

[...]