

**BStP | 2017 | Nr. 14**

Betreff:	Grundstückgewinnsteuer, Maklerprovision
Inстанz:	Verwaltungsgericht Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	20. Oktober 2016
Verfahrensnummer:	VD.2016.135

Die Regel, wonach sogenannte Eigenprovisionen, d.h. Entschädigungen für eigene Kauf- oder Verkaufsbemühungen vom erzielten Grundstücksgewinn nicht in Abzug gebracht werden können, bedeutet nicht, dass Maklerverträge zwischen einer Aktiengesellschaft und einem ihrer Aktionäre oder zwischen Schwestergesellschaften zum vornherein ausser Betracht fallen. Im Falle wirtschaftlicher Verbindungen zwischen dem Grundstückveräusserer und dem Makler ist jedoch zu prüfen, ob eine Simulation oder eine Steuerumgehung vorliegt. Bei einem Maklervertrag zwischen dem Grundstückveräusserer und einer mit diesem wirtschaftlich verbundenen Person nimmt die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts eine Steuerumgehung an und verneint deshalb die Abzugsfähigkeit der Maklerprovision, wenn aus den Umständen geschlossen werden muss, dass der steuerpflichtige Verkäufer den gleichen Vertrag nicht mit einem unbeteiligten Dritten abgeschlossen hätte. Die für eine Abzugsfähigkeit der Maklerprovision erforderlichen Nachweis- oder Vermittlungsbemühungen sind, bspw. durch eine entsprechende Verkaufsdokumentation, zu belegen.

Sachverhalt:

Die A.-AG (nachfolgend Rekurrentin), deren Sitz sich am [...] 5 in [...] befindet und deren Verwaltungsrat als einziges Mitglied C. angehört, verkaufte mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 4. Juli 2013 die Liegenschaft [...] (Grundbuch Basel, Sektion [...], Parzelle [...]; nachfolgend Grundstück Z.) für CHF 5'100'000.--. In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklarierete die Rekurrentin einen steuerbaren Grundstücksgewinn von insgesamt CHF 296'629.--. Dabei brachte sie vom Verkaufserlös namentlich eine Maklerprovision in der Höhe von CHF 137'700.-- sowie Insertionskosten in der Höhe von CHF 21'600.-- zum Abzug, wobei diese jeweils von der B.-GmbH [...], deren Sitz sich ebenfalls am [...] 5 in [...] befindet und als deren Vorsitzender der Geschäftsführung C. figuriert, in Rechnung gestellt wurden.

Mit Veranlagungsverfügung vom 16. April 2014 setzte die Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) den steuerbaren Grundstücksgewinn auf CHF 547'400.-- und den dementsprechenden Steuerbetrag auf CHF 328'440.-- fest. Dagegen erhob die Rekurrentin mit Eingabe vom 19. Mai 2014 Einsprache, mit welcher sie zusätzlich zwei Rechnungen der D.-AG, wiederum mit Sitz am [...] 5 in [...] und mit C. als einziges Mitglied des Verwaltungsrates, vom 1. Oktober 2011 über CHF 339'876.-- und vom 10. Oktober 2011 über CHF 212'641.-- einreichte mit dem Antrag, dass jeweils die Hälfte dieser Beträge als wertvermehrnde Investitionen dem Einstandswert zuzurechnen und insofern vom erzielten Grundstücksgewinn in Abzug zu bringen seien. Mit Einspracheentscheid vom 25. März 2015 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen und der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 481'408.-- festgesetzt. Dagegen erhob die Rekurrentin am 24. April 2015 Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt, welchen diese mit Entscheid vom 28. April 2016 abwies.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der Rekurs der Rekurrentin vom 24. Juni 2016, mit welcher sie die kosten- und entschädigungsfällige Streichung der Aufrechnungen der geltend gemachten Kosten beantragt.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2.1 Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen nach § 104 Abs. 1 StG namentlich die sich aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken juristischer Personen ergebenden Gewinne. Nach § 106 Abs. 1–3 StG wird die Grundstückgewinnsteuer auf dem Betrag erhoben, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt, wobei als Veräusserungserlös der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten und als Einstandswert der Erwerbserwerb unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden, nicht bereits bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer angerechneten Aufwendungen gilt.

Die mit der Veräusserung in Verbindung stehenden Kosten sowie die wertvermehrenden Aufwendungen stellen steuermindernde Tatsachen dar, für welche die steuerpflichtige Person gemäss Rechtsprechung und herrschender Lehre in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB (SR 210) die objektive Beweislast, d.h. die Folgen der Beweislosigkeit trägt (VGE 663/2007 vom 16. Juni 2008 E. 2.2; 649/2003 vom 20. April 2004 E. 3a; vgl. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 122 ff. N 36; Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht [dargestellt am Beispiel der direkten Bundessteuer], in: ASA 56 [1987/1988], S. 577, 624 ff.; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, S. 112 und 236; BGE 140 II 248 E. 3.5; 121 II 257 E. 4c/aa). Sowohl die mit der Veräusserung in Verbindung stehenden Kosten als auch die wertvermehrenden Aufwendungen sind folglich in Bestand und Umfang durch die steuerpflichtige Person – dementsprechend durch die Rekurrentin – substantiiert zu behaupten und zu belegen.

2.2 Im vorliegenden Verfahren strittig sind die von der Rekurrentin geltend gemachten, nach ihrer Ansicht mit der Veräusserung des Grundstücks Z. in Verbindung stehenden Kosten der Maklerprovision in der Höhe von CHF 137'700.-- und der Insertionskosten in der Höhe von CHF 21'600.--, die beide am 30. November 2013 von der B.-GmbH in Rechnung gestellt wurden, sowie die von ihr als wertvermehrende Aufwendungen dem Einstandswert zugerechneten hälftigen Beträge, die von der D.-AG am 1. Oktober 2011 im Umfang von CHF 339'876.-- und am 10. Oktober 2011 im Umfang von CHF 212'641.-- in Rechnung gestellt wurden.

2.3.1 In Bezug auf die Maklerprovision über CHF 137'700.-- ist die Vorinstanz zum Schluss gekommen, dass diese nicht als mit dem Verkauf verbundene Kosten beim erzielten Grundstücksgewinn in Abzug gebracht werden könne. Die Vorinstanz hat dazu ausgeführt, dass es sich bei der Maklerprovision im Grundsatz um eine Kostenposition handle, die mit der Veräusserung eines Grundstücks in Verbindung stehe und daher nach § 106 Abs. 2 StG vom Veräusserungserlös zum Abzug gebracht werden könne. Gemäss ständiger Praxis dürfe allerdings der beauftragte Makler im Verhältnis zum Auftraggeber nicht in einem Abhängigkeitsverhältnis stehen und müsse als unabhängige Drittperson qualifiziert werden können. Sofern zwischen dem Verkäufer und dem angeblichen Makler wirtschaftliche Verbindungen bestehen, sei zu prüfen, ob nicht ein Scheingeschäft vorliege, welches allein zum Zweck der Steuerumgehung gewählt worden ist und zur steuerlichen Berücksichtigung einer Eigenprovision führen soll. Entschädigungen für eigene Kauf- und Verkaufsbemühungen, sogenannte Eigenprovisionen, seien insofern nicht absetzbar. Gestützt auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise müsse die Anerkennung eines Maklers als unabhängige Drittperson ihre Grenzen dort finden, wo der Mäkler nur formell als vom Verkäufer

unabhängig auftritt. Anhaltspunkte für eine solche bloss formale Unabhängigkeit könnten sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehung untereinander ergeben (zum Ganzen angefochtener Entscheid, E. 3a–c, 5 und 6).

Die B.-GmbH, die der Rekurrentin am 30. November 2013 eine Maklerprovision in der Höhe von CHF 137'700.-- in Rechnung gestellt hat, könne offensichtlich nicht als unabhängige Drittperson angesehen werden. Für eine enge personelle Verflechtung spreche nicht nur das Schreiben der Rekurrentin vom 24. April 2015, in welchem sie anerkannt habe, dass alle erwähnten Firmen unter dem gleichen Inhaber tätig sind. Aus den Handelsregisterauszügen der B.-GmbH und der Rekurrentin ergebe sich zudem, dass einerseits C. Gesellschafter und Vorsitzender der Geschäftsführung der B.-GmbH und zugleich Mitglied des Verwaltungsrates der Rekurrentin ist und andererseits beide Gesellschaften die gleiche Korrespondenzadresse haben. Die Vorinstanz hat daraus geschlossen, dass einer unabhängigen Drittperson für dieselbe Leistung keine Maklerprovision bezahlt worden wäre. Ferner habe die Rekurrentin nicht nachgewiesen, dass für den Auftrag zum Verkauf des Grundstücks Z. Offerten von unabhängigen Dritten eingeholt worden sind (zum Ganzen angefochtener Entscheid, E. 6b).

2.3.2 Wie die Vorinstanz zunächst zutreffend ausführt, gehört zu den mit der Veräusserung verbundenen Kosten im Sinne von § 106 Abs. 2 StG nach ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts auch die einem Dritten bezahlte Maklerprovision (VGE VD.2014.235 vom 19. Februar 2016 E. 5.1; VD.2014.91 vom 17. Dezember 2014 E. 2.1; VD.2013.220 vom 15. August 2014 E. 2.1; 663/2007 vom 16. Juni 2008 E. 2.2; 742/2006 vom 2. Mai 2007 E. 2.1 und 754/2004 vom 24. August 2005 E. 2.1). Als Vermittlungsaufwand anrechenbar ist danach ein Maklerlohn im Sinne von Art. 413 OR (SR 220), den ein Dritter von einem Steuerpflichtigen dafür erhält, dass er die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachgewiesen oder den Abschluss eines Vertrages vermittelt hat. Dabei setzt die Zulässigkeit des Abzugs nach der Praxis des Verwaltungsgerichts voraus, dass (i) ein zivilrechtlich gültiger Maklervertrag nach Art. 412 OR mit einer Drittperson geschlossen worden ist, (ii) der Makler in Erfüllung dieses Vertrages eine Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit aufgenommen hat, die zum Veräusserungsgeschäft geführt hat, und (iii) dass der geschuldete Maklerlohn bezahlt oder anerkannt worden ist (VGE VD.2014.235 vom 19. Februar 2016 E. 5.1; 738/2006 vom 2. Mai 2007 E. 4.1; 649/2003 vom 20. April 2004 E. 2c; VD.2014.91 vom 17. Dezember 2014 E. 2.4). Nach der Auslegung des Verwaltungsgerichts knüpft § 106 Abs. 2 StG damit – wie etwa auch die entsprechenden Bestimmungen von § 224 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes des Kantons Zürich oder Art. 142 Abs. 2 lit. b des Steuergesetzes des Kantons Bern – an das privatrechtliche Erscheinungsbild der mit der Veräusserung verbundenen Kosten an (siehe zur Bestimmung im Kanton Zürich VGer ZH SB.2015.00088 vom 23. September 2015 E. 2.1.1; SB.2015.00014 vom 3. Juni 2015 E. 2.1.1; SB.2012.00018 vom 22. August 2012 E. 2.1; dazu auch BGer 2C_1026/2012 vom 1. April 2013 E. 2.2.1; 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.3 sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 221 N 78 ff. und von Ah, Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken [inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten sowie Unternehmenssteuerreform II], Teil 2, in: zsis) 2012, Aufsätze Nr. 2, Ziff. 6.7 d; siehe zur Bestimmung im Kanton Bern Langenegger, in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, Bern 2011, Art. 142 N 32 ff.). Bei einer an das Privatrecht anknüpfenden Steuer norm darf nur unter den Voraussetzungen der Simulation oder der Steuerumgehung von der zivilrechtlichen Form des Sachverhalts abstrahiert und stattdessen auf dessen wirtschaftlichen Gehalt abgestellt werden (Blumenstein/Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 35 ff.; vgl. Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in: Behnisch/Marantelli [Hrsg.], Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. em. Dr. iur. Peter Locher, Bern 2014, S. 191, 198). 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 bzw. eine wirtschaftliche

Betrachtungsweise anzuwenden (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 5 N 38; BGE 103 Ia 20 E. 4a S. 23 und E. 4d S. 25 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu §§ 119–131 N 90). Wenn die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts für die Anrechnung einer Maklerprovision ausdrücklich einen Maklervertrag im zivilrechtlichen Sinne verlangt, geht es nicht an, für die Beurteilung, ob es sich beim Makler um einen Dritten handelt, einfach auf die wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen (vgl. VGer ZH SB.2015.00014 vom 3. Juni 2015 E. 2.1.3). Wirtschaftliche Verbindungen zwischen dem Grundstückveräusserer und dem Makler allein können damit zum Ausschluss der Abzugsfähigkeit des Maklerlohns nicht genügen. In diesem Sinne hat das Verwaltungsgericht erwogen, die Regel, dass sogenannte Eigenprovisionen, d.h. Entschädigungen für eigene Kauf- oder Verkaufsbemühungen vom erzielten Grundstücksgewinn nicht in Abzug gebracht werden können, bedeute „nicht, dass Maklerverträge zwischen einer Aktiengesellschaft und einem ihrer Aktionäre oder zwischen Schwestergesellschaften zum vornherein ausser Betracht fallen“ (VGE 649/2003 vom 20. April 2004 E. 4b). Insbesondere in Bezug auf juristische Personen ist eine rechtlich selbständige Einheit daher grundsätzlich als eine unabhängige Drittperson anzuerkennen. Auch gemäss der aktuellen Praxis des Verwaltungsgerichts Zürich ist etwa ein Auftrag der Aktionäre an eine Aktiengesellschaft, den Verkauf einer Liegenschaft zu vermitteln, steuerlich als Maklervertrag anzuerkennen, ausser wenn mit einem unbeteiligten Dritten ein gleichartiger Vertrag nicht abgeschlossen worden wäre oder es sich um ein in Wirklichkeit nicht gewolltes Scheingeschäft handelt (VGer ZH SB.2015.00088 vom 23. September 2015 E. 2.1.2; SB.2015.00014 vom 3. Juni 2015 E. 2.1.2; vgl. BGer 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.1 und 2.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 90 f.; von Ah, a.a.O., Ziff. 6.7 d; Steiner, Die neuere Praxis zur Wirtschaftlichen Betrachtungsweise im zürcherischen Grundsteuerrecht, in: ASA 52 [1983/1984], S. 305, 328). Auch im Kanton Bern gelangt, zumindest für sich nahestehende juristische Personen, eine Praxis zur Anwendung, wonach sich die Ausrichtung einer Maklerprovision selbst bei erkennbaren wirtschaftlichen Verbindungen per se noch nicht als missbräuchlich erweist (Langenegger, a.a.O., Art. 142 N 46).

Im Falle wirtschaftlicher Verbindungen zwischen dem Grundstückveräusserer und dem Makler ist demnach zu prüfen, ob eine Simulation oder eine Steuerumgehung vorliegt. Nach der ständigen Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (i) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (ii) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (iii) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (BGE 138 II 239 E. 4.1 mit weiteren Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; VGE VD.2014.91 vom 17. Dezember 2014 E. 2.4; vgl. VGE VD.2012.219 und 240 vom 12. August 2013 E. 2.1.2). Bei einem Maklervertrag zwischen dem Grundstückveräusserer und einer mit diesem wirtschaftlich verbundenen Person nimmt die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts eine Steuerumgehung an und verneint deshalb die Abzugsfähigkeit der Maklerprovision, wenn aus den Umständen geschlossen werden muss, dass der steuerpflichtige Verkäufer den gleichen Vertrag nicht mit einem unbeteiligten Dritten abgeschlossen hätte (VGE VD.2014.91 vom 17. Dezember 2014; VD.2013.220 vom 15. August 2014 E. 2.4; 649/2003 vom 20. April 2004). Anhaltspunkte dafür können sich insbesondere aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen untereinander ergeben (VGE VD.2014.91 vom 17. Dezember 2014 E. 2.4; VD.2013.220 vom 15. August 2014 E. 2.4 und 649/2003 vom 20. April 2004).

2.3.3 Vorliegend bestehen hinreichend Indizien, die sowohl für eine parallele Interessenlage als auch für eine enge organisatorische und personelle Verflechtung zwischen der Rekurrentin und der B.-GmbH, welche dieser die Maklerprovision in der Höhe von CHF 137'700.-- in Rechnung gestellt hat, sprechen. Das einzige Mitglied des Verwaltungsrates der Rekurrentin und gemäss deren eigenen Angaben (Rekursantwort, S. 2) sowie dem Schreiben der [...] vom 4. Mai 2015 (Akten der Vorinstanz, S. 17) auch alleiniger Inhaber der Gesellschaft ist C. gewesen. Gleichzei-

tig hat er als einziger Gesellschafter den Vorsitz der Geschäftsführung der B.-GmbH wahrgenommen und für beide Gesellschaften, d.h. sowohl für die B.-GmbH als auch für die Rekurrentin, über eine Einzelzeichnungsberechtigung verfügt. Hinzu kommt, dass sich die Domiziladresse der B.-GmbH an jener der Rekurrentin befunden hat. Die Vorinstanz hat damit zu Recht ausgeführt, dass die B.-GmbH, auch wenn als selbständige rechtliche Einheit organisiert, nicht als unabhängige Drittperson betrachtet werden kann.

Aus den nachfolgenden Gründen ist zudem davon auszugehen, dass ein allfällig zwischen der Rekurrentin und der B.-GmbH abgeschlossener Maklervertrag ausschliesslich zum Zwecke der Steuerersparnis abgeschlossen worden ist und mit einem unabhängigen Dritten nicht abgeschlossen worden wäre. Die Rekurrentin macht zwar geltend, sie sei eine reine Sitzgesellschaft und daher nicht operativ tätig, weder in der Sanierung und Erstellung (von Liegenschaften) noch in der Verwaltung und im Verkauf, und habe auch keine Angestellten. Doch selbst wenn die Rekurrentin kein eigenes Personal gehabt hätte – für die Richtigkeit dieser Behauptung sprechen die Erfolgsrechnungen der Rekurrentin der Geschäftsjahre 2011 bis 2013, in welchen sich kein Personalaufwand findet –, liesse sich daraus nicht ableiten, dass sie den behaupteten Maklervertrag mit der B.-GmbH auch mit einem unabhängigen Dritten geschlossen hätte. Naheliegender ist, dass es für den Verkauf des Grundstücks Z. keiner Nachweis- oder Vermittlungsbemühungen bedurft hat und die Rekurrentin deshalb mit einem unabhängigen Dritten keinen Maklervertrag abgeschlossen hätte. Dafür spricht, dass die Rekurrentin eine konkrete Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit der B.-GmbH nicht behauptet und erst recht nicht – beispielsweise durch eine entsprechende Verkaufsdokumentation – belegt hat. Hinzu kommt, dass der Grundstückkaufvertrag am 4. Juli 2013 abgeschlossen worden und der Grundbucheintrag gemäss diesem Vertrag für den 15. Juli 2013 vorgesehen gewesen ist. Betreffend die von der Rekurrentin behauptete Provisionszahlung an die B.-GmbH findet sich in den Akten aber nur eine Rechnung vom 30. November 2013. Diese genügt nicht zum Nachweis, dass die Parteien vor dem Grundstückkaufvertrag überhaupt einen Maklervertrag abgeschlossen haben, zumal die Rekurrentin zu den Umständen des Abschlusses eines solchen Vertrags und dessen Inhalt keinerlei konkrete Angaben gemacht hat. Nicht für einen Vertragsschluss spricht im Übrigen auch, dass die erwähnte Rechnung erst rund fünf Monate nach dem Verkauf der Liegenschaft gestellt worden ist, denn ein derart langes Zuwarten mit der erstmaligen Geltendmachung einer Forderung von immerhin CHF 137'700.-- ist zumindest unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht nachvollziehbar. Die Rechnung ist vielmehr in jenem Zeitraum erstellt worden, in welchem die Rekurrentin die Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer hat ausfüllen müssen; diese datiert vom 31. Dezember 2013.

Folglich ist die Maklerprovision über CHF 137'700.-- steuerlich nicht abzugsfähig, wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat.

2.4.1 Betreffend die Insertionskosten über CHF 21'600.-- hat die Vorinstanz erkannt, dass diese nicht rechtsgenügend durch die Rekurrentin nachgewiesen wurden. Weil die B.-GmbH nicht selbst Inserate publiziere, müssten dafür entsprechende Rechnungen Dritter vorhanden sein, welche die Rekurrentin zum Nachweis dieser Insertionskosten hätte einreichen können. Dies habe sie jedoch nicht getan (zum Ganzen angefochtener Entschied, E. 7b).

2.4.2 Den Ausführungen der Vorinstanz ist zuzustimmen. Es fällt zunächst auf, dass die Insertionskosten der Rekurrentin erst am 30. November 2013 durch die B.-GmbH in Rechnung gestellt wurden, obwohl der Grundstückkaufvertrag bereits am 4. Juli 2013 abgeschlossen worden war, und zwar ohne Bezug auf irgendeinen Auftrag für den Verkauf des Grundstücks Z. Unter Berücksichtigung der vorstehend dargelegten Interessenlage von C. sowie der engen organisatorischen und personellen Beziehungen zwischen der Rekurrentin und der B.-GmbH ist deren Rechnung zum Nachweis der behaupteten Insertionskosten offensichtlich ungenügend. Mit Schreiben der Steuerverwaltung vom 8. Januar 2014 ist die Rekurrentin darauf hingewiesen worden, dass die Rechnung der B.-GmbH nicht den Anforderungen an einen rechtsgenügenden Nachweis entspricht, und eingeladen worden, innert 30 Tagen Belege nachzureichen. Da die B.-GmbH für die

Inserate hat Dritte beiziehen müssen und der Inhaber und einzige Verwaltungsrat der Rekurrentin gleichzeitig einziger Gesellschafter und vorsitzender Geschäftsführer mit Einzelunterschrift der B.-GmbH gewesen ist, wäre es der Rekurrentin ohne weiteres möglich gewesen, weitere Belege für die Insertionskosten einzureichen, falls solche Kosten tatsächlich angefallen sind. Der Einwand der Rekurrentin, weshalb ihr dies nicht möglich gewesen sein soll, ist nicht nachvollziehbar.

Damit hat die Vorinstanz auch die Insertionskosten von CHF 21'600.-- zu Recht nicht als abzugsfähige Kosten anerkannt.

2.5.1 Schliesslich hat die Vorinstanz auch bezüglich der von der Rekurrentin gestützt auf die Rechnungen der D.-AG vom 1. Oktober 2011 über CHF 339'876.-- und vom 10. Oktober 2011 über CHF 212'641.-- geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen festgehalten, dass diese nicht rechtsgenügend nachgewiesen worden seien. Die Rekurrentin habe weder Bauabrechnungen noch Belege für Materiallieferungen eingereicht; sie bleibe somit den Beweis für einen wertvermehrenden Charakter der geltend gemachten Kosten schuldig. Einzig aus der Rechnung der [...] AG vom 9. Februar 2012 seien Reparatur- und Instandstellungsarbeiten ersichtlich, die allerdings nicht als wertvermehrnde Investitionen betrachtet werden könnten (zum Ganzen angefochtener Entscheid, E. 8d).

2.5.2 Als wertvermehrnde Aufwendungen im Sinne von § 106 Abs. 3 StG kommen alle Auslagen in Betracht, die nicht bloss dem Unterhalt des Grundstücks dienen, sondern eine wirkliche Verbesserung, eine Neueinrichtung, eine Erweiterung oder eine Ergänzung zur Folge haben. Dabei handelt es sich um Investitionen, welche die Beschaffenheit des Grundstücks dauernd verbessern (VGE VD.2014.235 vom 19. Februar 2016 E. 4.2; 663/2007 vom 16. Juni 2008 E. 2.1; vgl. Reich, Steuerrecht, Teil IV Mehrwertsteuerrecht verfasst von Philip Robinson, Zürich 2012, § 25 N 62 f. sowie Ochsner, Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. 1975, Zürich 1976, N 188). Bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns nicht abzugsfähig sind demnach werterhaltende Aufwendungen bzw. Unterhaltskosten. Dabei handelt es sich um Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren. Dazu gehören nicht nur Aufwendungen für den laufenden Unterhalt der Liegenschaft einschliesslich Ersatzanschaffungen, sondern auch solche für periodische Renovationen grösseren Ausmasses (zum Ganzen VGE VD.2014.235 vom 19. Februar 2016 E. 4.2).

2.5.3 Weder aus den von der Rekurrentin eingereichten Rechnungen der D.-AG vom 1. bzw. 10. Oktober 2011 mit dem Betreff "[...]" noch aus den entsprechenden Beilagen hierzu ergibt sich, inwiefern den in Rechnung gestellten Auslagen wertvermehrender Charakter im Sinne der vorstehend aufgeführten Definition zukommen soll. Die Leistungen der D.-AG können vielmehr ohne weiteres dem periodischen Unterhalt der Liegenschaft gedient haben. Damit hat die Rekurrentin den ihr obliegenden Nachweis, dass ihre diesbezüglichen Aufwendungen wertvermehrend gewesen sind, nicht erbracht.

Die geltend gemachten Kosten können damit nicht dem Einstandspreis des Grundstücks Z. zugeordnet bzw. vom erzielten Grundstücksgewinn in Abzug gebracht werden.

3.1 Zusammenfassend ergibt sich daraus, dass die von der Rekurrentin geltend gemachte Maklerprovision in der Höhe von CHF 137'700.-- sowie die Insertionskosten in der Höhe von CHF 21'600.--, die beide am 30. November 2013 von der B.-GmbH in Rechnung gestellt wurden, keine mit der Veräusserung des Grundstücks Z. in Verbindung stehenden Kosten darstellen und insofern steuerlich nicht vom erzielten Grundstücksgewinn in Abzug gebracht werden können. Ebenso können die mit Einreichung der Rechnungen der D.-AG vom 1. Oktober 2011 über CHF 339'876.-- und vom 10. Oktober 2011 über CHF 212'641.-- geltend gemachten Kosten nicht als wertvermehrnde Aufwendungen berücksichtigt und damit dem Einstandspreis des veräusserten Grundstücks Z. zugerechnet bzw. vom erzielten Grundstücksgewinn in Abzug gebracht werden.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.

Auf eine dagegen erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten trat das Bundesgericht mit Urteil vom 21. Dezember 2016 (2C_1169/2016) nicht ein.