

Grundstückgewinnsteuer

Mäklerprovision

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 24. August 2005

Mäklerprovisionen sind vom erzielten Grundstücksgewinn abziehbar, sofern ein gültiger Mäklervertrag mit einer Drittperson geschlossen worden ist. Entschädigungen für eigene Kaufs- oder Verkaufsbemühungen (Eigenprovisionen) sind nach konstanter Praxis nicht abzugsfähig. Das gilt auch dann, wenn der Veräusserer für den Verkauf seiner Liegenschaften effektiv eine eigene Mäklertätigkeit entfaltet.

I. Sachverhalt

1. Die X. AG (vormals X. Immobilien AG) verkaufte am 24. Dezember 1997 die Liegenschaft S.-Str. 149-151/R.-Str. 54 zum Preis von Fr. 7'760'000.– und die Liegenschaft S.-Str. 6 zu einem Preis von Fr. 2'400'000.– an die B. AG, Basel. In den jeweiligen Steuererklärungen für die Grundstückgewinnsteuer vom 19. Mai 1998 machte die X. AG Courtagen von Fr. 232'800.– resp. Fr. 72'000.– geltend.

2. In den Steuererklärungen für die Grundstückgewinnsteuer vom 19. Mai 1998 machte die X. AG diese Courtagen, entsprechend 3% der Verkaufssumme, zum Abzug geltend. Die Steuerverwaltung liess die Beträge jedoch nicht zum Abzug zu, worüber sie die X. AG mit Änderungsanzeigen vom 15. September 1998 informierte. Die entsprechenden Veranlagungen datieren vom 14. Oktober 1998. Eine dagegen gerichtete Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 28. Mai 1999 ab. Der Rekurs an die Steuerrekurskommission wurde am 22. Februar 2001, mitgeteilt am 14. Dezember 2004 (!), abgewiesen.

3. Hiergegen richtet sich der vorliegende, rechtzeitig angemeldete und begründete Rekurs der X. AG an das Verwaltungsgericht, in welchem sie beantragt, es seien der Entscheid der Steuerrekurskommission sowie der Einspracheentscheid aufzuheben und es sei der steuerbare Grundstücksgewinn auf Fr. 361'898.– bzw. auf Fr. 908'435.– festzusetzen. Das Finanzdepartement beantragt Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin hat hierzu repliziert. Für die Einzelheiten der Parteistandpunkte wird, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, auf die nachfolgenden Erwägungen verwiesen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

II. Entscheidungsgründe

1.1 Gegen die Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann gestützt auf § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegengesetzes (VRPG; SG 270.100) Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden. Dieses ist somit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses funktionell wie auch sachlich zuständig. Nach § 13 Abs. 1 VRPG ist zum Rekurs berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat. Diese Voraussetzungen sind im Falle der Rekurrentin als Steuerpflichtige in Bezug auf die Erhebung bzw. Bemessung der Grundstücksgewinnsteuer offensichtlich erfüllt, so dass auf den Rekurs einzutreten ist.

Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich vorliegend nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VRPG. Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat.

1.2 Da vorliegend die Steuerpflicht für einen Tatbestand zu beurteilen ist, welcher sich vor dem Kalenderjahr 2001 verwirklicht hat, findet gemäss § 234 Abs. 1 lit. b des per 1. Januar 2001 in Kraft gesetzten revidierten Steuergesetzes (StG; SG 640.100) das alte Steuergesetz (aStG) Anwendung.

2.1 In § 55 aStG wird festgehalten, dass Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens gleich wie solche auf Grundstücken des Privatvermögens zu behandeln und damit integral der Grundstücksgewinnsteuer unterstellt seien (sog. monistisches System, vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002, S. 190, 194; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern 2001, § 22 N 18; vgl. auch Art. 12 Abs. 4 StHG). Zur Bezeichnung des Steuerobjekts definiert § 58 Abs. 1 aStG den Grundstücksgewinn bzw. -verlust als Differenz zwischen dem Einstandswert eines Grundstücks und dem Veräusserungserlös. Nach Abs. 3 derselben Vorschrift gilt als Veräusserungserlös der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten. Zu diesen Kosten zählt nach ständiger Praxis auch die einem Dritten bezahlte Mäklerprovision, wobei das baselstädtische Steuerrecht, im Gegensatz zu der Mehrzahl anderer kantonaler Regelungen, die Abzugsfähigkeit nicht auf Provisionen in üblichem Umfang beschränkt, sondern den Abzug auch für Beträge zulässt, welche den gebräuchlichen Rahmen bzw. den in Branchenkreisen geltenden Normaltarif übersteigen (dazu eingehend: VGE vom 20. April 2004 i.S. G. AG publ. in BStPra XVII/2005 S. 336ff.; vom 1. November 1996 i.S. G.S.-F. u. Kons., publ. in BStPra XIV/1998 S. 41ff.; vgl. auch Höhn/Waldburger, a.a.O., Bd. I § 22 N 53 Fn 139). Als Vermittlungsaufwand anrechenbar ist nach der Rechtsprechung der Mäklerlohn im Sinne von Art. 413 OR, den ein Dritter von einem steuerpflichtigen Grundstückveräusserer dafür erhält, dass er die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachgewiesen oder den Abschluss eines Vertrages vermittelt hat. Allerdings setzt die Zulässigkeit des Abzuges nach § 58 Abs. 3 aStG voraus, dass ein

zivilrechtlich gültiger Mäklervertrag im Sinne von Art. 412 OR *mit einer Drittperson* geschlossen worden ist und dass der Mäkler in Erfüllung dieses Vertrages eine Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit aufgenommen hat, welche zum Veräusserungsgeschäft geführt hat. Erforderlich ist weiter die Zahlung oder Anerkennung des geschuldeten Mäklerlohns (vgl. zum Ganzen: Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkomentar, Zürich 1994, N 53 f. zu § 166).

2.2 Im vorliegenden Fall ist kein Mäklervertrag mit einem Dritten abgeschlossen worden. Die Rekurrentin stellt sich jedoch auf den Standpunkt, da sie im Immobiliengeschäft tätig sei und auch professionell Vermittlungen betreibe, müsse eine Provision, so wie sie von einem Dritten verlangt werden könnte, auch ihr zugebilligt werden. Mit ihrer Mäklertätigkeit erziele sie regelmässige Vermittlungsprovisionen von mehreren Fr. 100'000.– pro Jahr. Zu diesem Zweck beschäftige sie auch einen Stab von mehreren Mitarbeitern. Die Pläne zur Veräusserung des grossen Immobilienportefeuilles über insgesamt rund Fr. 160 Mio. an die B. AG hätten gar eine Verstärkung des Personals notwendig gemacht. Setze ein professionell im Bereich der Liegenschaftsvermittlungen tätiger Veräusserer sein Personal auch für die Vermittlung der eigenen Liegenschaft ein, so hingen die entsprechenden Kosten ursächlich und direkt mit dem Veräusserungsgeschäft zusammen. Es sei naheliegend, für den Verkauf einer Immobilie keinen externen Berater hinzuzuziehen, weil intern auf die Fachkenntnisse zurückgegriffen werden könne. Es sei auch nicht einzusehen, weshalb die eigenen Verkaufsbemühungen nicht analog wie Eigenleistungen unter dem Titel wertvermehrende Aufwendungen geltend gemacht werden könnten.

2.3.1 Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass es ständiger Praxis des Verwaltungsgerichts entspricht, Eigenprovisionen, d.h. Entschädigungen für eigene Kaufs- oder Verkaufsbemühungen, nicht zum Abzug vom Grundstücksgewinn zuzulassen (zuletzt: VGE vom 20. April 2004 i.S. G. AG; publ. in BStPra XVII/2005 S. 336ff.). Wie das Verwaltungsgericht im soeben zitierten Entscheid festgehalten hat, ist im Fall, dass zwischen dem Veräusserer und dem angeblichen Mäkler wirtschaftliche Verbindungen bestehen, 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.

Trotz des offenen Wortlauts von § 58 Abs. 3 aStG hat die Rechtsprechung die Bestimmung nie auf Eigenprovisionen ausgedehnt. Daran ist auch im zu beurteilenden Fall festzuhalten.

2.3.2 Die Rekurrentin verweist darauf, dass sie eine professionelle Mäklerabteilung betreibe, welche Liegenschaften vermittele. Sie bestreitet somit nicht, dass sie für den Verkauf der hier fraglichen Liegenschaften keinen Dritten als Mäkler beigezogen hat. Fraglich ist aber ohnehin, ob es für die Veräusserung der Liegenschaften an eine einzige Käuferin, die B. AG, überhaupt einer speziellen Mäklertätigkeit bedürft hat, zumal die Rekurrentin vom Kaufinteresse der B. AG offenbar durch ein Verkaufsinserat in der NZZ erfahren hat. Die Rekurrentin weist zwar darauf hin, sie

habe für die Veräusserung ihres grossen Immobilienportefeuilles ihre Liegenschafts-abteilung verstärken müssen. Der entsprechende Aufwand dürfte allerdings weniger im Zusammenhang mit der Vermittlertätigkeit als vielmehr mit der Abwicklung des Verkaufs zu tun gehabt haben. Hinzu kommt, dass die Rekurrentin auch die verkauften Liegenschaften weiter verwaltet hat.

Selbst wenn die Rekurrentin aber im Hinblick auf den Verkauf ihrer Liegenschaften eine eigene Mäklertätigkeit entfaltet hätte, würde dies nicht zur Gutheissung des Rekurses führen. Ihr Standpunkt hätte zur Folge, dass der im Liegenschaftens-ektor kundige Privatmann (z.B. ein Berufsmäkler) seine eigene Liegenschaft ebenfalls unter Abzug einer Mäklerprovision verkaufen könnte, wohingegen der nicht im Immobiliensektor tätige Private, der seine eigene Liegenschaft verkauft, keinen Abzug veranschlagen darf. Eine derartige Differenz wäre stossend, zumal der Fachmann, der sich bereits von Berufs wegen in den einschlägigen Kreisen bewegt, eher weniger Aufwand hat als der nicht Fachkundige. Sodann verweist das Finanzdepartement zu Recht darauf, dass das Steuerrecht «Eigenleistungen» auch in anderem Zusammenhang nicht zum Abzug zulässt: So könne sich etwa der Bauherr für die ihm obliegenden Tätigkeiten wie die Auswahl der Handwerker oder die Überwachung des Architekten auch keinen Eigenlohn als (abzugsfähige) Aufwendung anrechnen lassen. Ebenso könnten die Kosten für die Verwaltung von vermieteten, verpachteten oder selbstgenutzten Grundstücken nur abgezogen werden, wenn diese durch Dritte, nicht jedoch, wenn sie vom Eigentümer selbst wahrgenommen würden.

2.3.3 Wie die Rekurrentin ihre interne betriebliche Kostenrechnung ausgestaltet, hat keinen Einfluss auf die steuerliche Qualifikation. Wenn sie in ihrer Buchhaltung Eigenprovisionen ausweist, mag dies seine Gründe haben (vgl. dazu Rekursbeilage 7, Arbeitsvertrag mit K., welcher teilweise auf Provisionsbasis entschädigt wird). Dies ändert aber nichts daran, dass es sich um Eigenprovisionen handelt. Auffallend ist im Übrigen, dass die Rekurrentin selber im Arbeitsvertrag mit K. zwischen Liegenschaften aus dem «Eigenstand» der X. Immobilien AG, für welche keine Beteiligung an den Vermittlungsprovisionen vorgesehen ist, und anderen, an welchen er beteiligt wird, unterscheidet. Macht die Rekurrentin aber selbst (mit guten Gründen) einen Unterschied zwischen Eigengeschäften und Fremdgeschäften, so überzeugt nicht, weshalb dieselbe Differenzierung durch die Steuerbehörde sachfremd sein sollte. Die erwähnte Provisionsregelung der Rekurrentin widerspricht sodann auch ihrer These, wonach K. eigens zur Vermittlung des grossen eigenen Immobilienportefeuilles an die B. AG angeheuert worden sei. Wäre dem so gewesen, ist nicht einzusehen, weshalb gerade dann seine Beteiligung an den Vermittlungsprovisionen aus diesem Geschäft ausgeschlossen worden wäre. So oder so kann die Rekurrentin aus diesen internen Gegebenheiten nichts für ihren Standpunkt ableiten.

3. Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass es die Vorinstanz zu Recht abgelehnt hat, die von der Rekurrentin geltend gemachte Mäklerprovision anzuerkennen und bei der Bemessung der Grundstückgewinnsteuern in Abzug zu bringen. Sie hat weder den Sachverhalt unrichtig festgestellt noch die massgeb-

lichen Gesetzesbestimmungen unkorrekt angewendet. Der Rekurs erweist sich demzufolge als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Rekursverfahrens hat die Rekurrentin dessen Kosten zu tragen (§ 30 Abs. 1 VRPG).

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.