

Grundstückgewinnsteuer

Mäklerprovision

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 1. November 1996

Bei der Ermittlung des Grundstückgewinns sind die mit der Veräusserung verbundenen Kosten abziehbar. Zu den abziehbaren Kosten gehören auch die Mäklerprovisionen (Courtage). Anrechenbar sind die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten. Eine Beschränkung des Abzugs auf das für Mäklerprovisionen übliche Mass sieht das Gesetz nicht vor.

I. Sachverhalt

Im Juni 1992 schlossen die Erben des Nachlasses R. S. eine mündliche Vereinbarung mit R. R., der zufolge dieser mit dem Verkauf der Liegenschaft W.-Strasse 93 in Basel beauftragt wurde. Die untere Limite des Verkaufspreises wurde, nachdem der Hausbesitzerverein den Verkehrswert auf Fr. 560'000.-- geschätzt hatte, auf Fr. 620'000.-- festgelegt. Ferner wurde als Mäklerlohn ein Entgelt von 2 % des erzielten Verkaufspreises bis zu einem Betrag von Fr. 640'000.-- und zusätzlich 50 % eines allfälligen über Fr. 640'000.-- hinaus erzielten Mehrerlöses vereinbart. Am 4. September 1992 konnte die Liegenschaft dank der Bemühungen des Mäklers zum Preis von Fr. 750'000.-- verkauft werden, weshalb diesem vereinbarungsgemäss eine Courtage von Fr. 67'800.-- (2 % von Fr. 640'000.-- = Fr. 12'800.-- zuzüglich 50 % des Mehrerlöses von Fr. 110'000.-- = Fr. 55'000.--) ausbezahlt wurde. Diese Aufwendung brachte der Vertreter der Erbengemeinschaft in der Steuererklärung zur Berechnung der Grundstückgewinnsteuer in Abzug, was einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 388'511.-- ergab. Die Steuerverwaltung liess indessen nur den Betrag von Fr. 12'800.-- entsprechend 2 % von Fr. 640'000.--, nicht hingegen den hälftigen Anteil am Mehrerlös von Fr. 55'000.-- als abzugsfähige Verkaufunkosten zu und gelangte demzufolge zu einem Grundstückgewinn von Fr. 443'511.--. Eine gegen diese Veranlagung gerichtete Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 16. Februar 1993 ab. In der Folge rekurrten die Erben durch ihren Rechtsvertreter an die Steuerrekurskommission, welche mit Entscheid vom 9. Juni/26. Oktober 1994 (eröffnet am 18. März 1996) den Rekurs teilweise guthiess, indem als abzugsberechtigt eine Courtage von 2 % nicht nur auf dem Mindesterlös von Fr. 640'000.-- sondern auf dem gesamten Verkaufspreis von Fr. 750'000.-- anerkannt wurde. Dagegen lehnte die Steuerrekurskommission die Abzugsfähigkeit einer den üblichen Rahmen von 2 % übersteigenden Provision ab, was zur Festlegung eines steuerbaren Grundstückgewinns von Fr. 441'311.-- führte.

Hiegegen richtet sich der vorliegende rechtzeitig erhobene Rekurs an das Verwaltungsgericht, womit die Erben des Nachlasses R. S. die Aufhebung des angefochtenen Entscheids und die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer unter Zugrundelegung eines steuerbaren Grundstückgewinnes von Fr. 388'511.-- beantragen. Demgegenüber schliesst das Finanzdepartement auf Abweisung des Rekurses. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit für den vorliegenden Entscheid von Belang, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der Referent hat auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. Die Beratung des Verwaltungsgerichts hat am 1. November 1996 stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Steuerrekurskommission ist eine vom Regierungsrat gewählte Kommission, deren Entscheide gemäss § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG) dem Rekurs an das Verwaltungsgericht unterliegen. Daraus ergibt sich dessen sachliche und funktionelle

Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Kognition richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG. Danach hat das Verwaltungsgericht zu prüfen, ob die Verwaltung den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt oder das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewendet hat.

Die Rekurrenten sind als Steuerpflichtige in bezug auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer durch den angefochtenen Entscheid der Steuerrekurskommission unmittelbar berührt und damit zum Rekurs legitimiert (§ 13 Abs. 1 VRPG).

2. Hinsichtlich der Besteuerung von Gewinnen auf unbeweglichem Privatvermögen natürlicher Personen, welche sowohl im internationalen als auch im interkantonalen Verhältnis nach dem sog. Belegenheitsprinzip ausschliesslich dem Ort der gelegenen Sache zusteht, wird in § 55 Abs. 1 lit. a des baselstädtischen Steuergesetzes (StG) u.a. "der durch Veräusserung in Erscheinung tretende Mehrwert" als steuerbar erklärt. Dieser Mehrwert bzw. Grundstücksgewinn entspricht der Differenz zwischen dem Einstandswert und dem Erlös oder Verkehrswert zur Zeit der Handänderung. Bei der Ermittlung des Gewinnes sind einerseits die mit dem Erwerb verbundenen Kosten dem Erwerbswert zuzurechnen und andererseits die mit der Veräusserung verbundenen Kosten vom Erlös abzuziehen (§ 56 Abs. 1 und 3 der zur hier massgeblichen Zeit geltenden Fassung des Steuergesetzes, in Kraft bis 31. Juli 1994; heute inhaltlich unverändert in § 58 Abs. 1 und 3 StG). Zu diesen mit der Veräusserung verbundenen Kosten gehört unbestrittenermassen die Mäklercourtage, d.h. das einem Dritten für die erfolgreiche Vermittlung eines Liegenschaftskäufers bezahlte Honorar. Nach Auffassung der Steuerverwaltung ist der entsprechende Abzug bei der Ermittlung des Grundstücksgewinns indessen nur insoweit zuzulassen, als es sich um eine Mäklerprovision im üblichen Rahmen handle, wobei sich die Üblichkeit der Entschädigung am Tarif des Schweizerischen Verbandes der Immobilientreuhänder zu orientieren habe. Nur bei Vorliegen besonderer Umstände, wie etwa Schwerverkäuflichkeit einer Liegenschaft zufolge eines Baurechts oder ungünstiger Lage, welche den Veräusserer dazu zwingen würden, einen den üblichen Rahmen übersteigenden Mäklerlohn zu bezahlen, könne ein höherer steuerlicher Abzug vorgenommen werden. In allen übrigen Fällen sei hingegen, was einem Liegenschaftsvermittler über den Normaltarif hinaus bezahlt werde, als Gewinnbeteiligung zu erachten, welche nicht mehr unter den Begriff "mit der Veräusserung verbundene Kosten" falle.

a) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist bei der Auslegung von gesetzlichen Bestimmungen in erster Linie von deren Wortlaut auszugehen (BGE 114 Ia 28, 109 V 33). Nur wenn der Gesetzestext nicht klar ist oder verschiedene Auslegungen möglich sind, muss unter Berücksichtigung weiterer Auslegungselemente, namentlich des Zweckes, Sinnes und der zugrundeliegenden Wertung, nach der wahren Tragweite der Vorschrift gesucht werden (BGE 115 Ia 137, 113 II 410, 113 V 77, 112 Ib 469/70; BJM 1988 S. 319). Ausnahmsweise kann zwar auch vom Wortlaut abgewichen werden, doch kommt dies nur dann in Frage, wenn triftige Gründe dafür vorliegen, d.h. wenn der Gesetzestext, z.B. wegen eines Redaktionsversehens, nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt oder wenn die wörtliche Auslegung zu einem unvernünftigen und sinnwidrigen Ergebnis führt (BGE 115 Ia 137, 114 Ia 28, 113 Ia 444 und 14, 113 V 152 und 77, 103 Ia 480, 225 und 117; vgl. auch die Übersicht in: Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 5. Aufl. 1976, Nr. 21 S. 135 ff.; Rhinow/Krähenmann, Ergänzungsband dazu, 1990, Nr. 20 S. 57 ff., Nr. 21 S. 65 ff.). Ebenso ist eine Auslegung über den Wortlaut hinaus am Platz, wenn nur so eine verfassungskonforme Anwendung der Norm erreicht werden kann (BGE 103 Ia 480). Diese Grundsätze gelten auch im Abgaberecht, wobei hier dem Legalitätsprinzip besondere Bedeutung zukommt. Insbesondere darf eine vom Wortlaut des Gesetzes abweichende Auslegung nicht dazu führen, dass in Missachtung des Grundsatzes, wonach jede Steuer einer gesetzlichen Grundlage bedarf, ein neuer Steuertatbestand geschaffen wird (BGE 115 Ia 137; Rhinow/Krähenmann, a.a.O., S. 67). Demgegenüber ist im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein Abgehen vom Wortlaut zulässig, wenn das Vorgehen des Steuerpflichtigen geradezu missbräuchlich im Sinne einer eigentlichen Steuerflucht erscheint (BGE

102 Ib 154/55; Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Deutschsprachige Ausgabe der 4. Aufl., Band I, S. 94).

b) Im vorliegenden Fall ist der Wortlaut der massgeblichen Bestimmung, wonach bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinnes die mit der Veräusserung verbundenen Kosten vom Erlös abzuziehen sind, klar und unmissverständlich. Die Steuerverwaltung stellt auch nicht in Abrede, dass die einem Liegenschaftsvermittler für seine Bemühungen bezahlte Courtage Kosten darstellen, die mit der Veräusserung verbunden sind, d.h. kausal damit im Zusammenhang stehen (vgl. dazu Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, § 56 S. 354, 357; BJM 1981 S. 103). Weitere Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von derartigen Zahlungen, indem etwa nur "unmittelbar" oder "notwendigerweise" mit der Veräusserung verbundene Kosten berücksichtigt werden könnten, enthält das Steuergesetz nicht. Auch eine umfangmässige Beschränkung der Abzüge, z.B. auf die Höhe der üblicherweise geltenden Mäklerhonorare, ist in den gesetzlichen Bestimmungen nicht vorgesehen. Hierin liegt ein entscheidender Unterschied zu den Regelungen anderer Kantone, wie z.B. Zürich (vgl. Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, § 166 Rz 71), Schwyz (§ 51 Abs. 1 StG) oder Bern (vgl. Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, § 196 ff.), welche die Abzugsfähigkeit von Mäklercourtage explizit nur insoweit zulassen, als diese den üblichen Rahmen nicht übersteigen. Damit lässt sich daraus für die Rechtslage im Kanton Basel-Stadt nichts ableiten. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die Ansicht der Vorinstanzen, wonach Entschädigungen an Liegenschaftsvermittler nur in beschränktem Masse, nämlich im üblichen Rahmen vom Verkaufserlös abgezogen werden können, wobei für die Üblichkeit derartiger Courtage auf den Tarif des Schweizerischen Verbands der Immobilientreuhänder abgestellt wird, sich nicht auf den Wortlaut der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung stützen kann. Wie oben dargelegt, ist dieser Wortlaut klar, weshalb kein Anlass zu einer davon abweichenden Auslegung besteht. Weder ist ein redaktionelles Versehen erkennbar noch ergibt sich aus einer wörtlichen Auslegung von § 56 Abs. 3 aStG ein unvernünftiges oder sinnwidriges Ergebnis, das dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderlaufen würde. Bei dieser Situation erweist sich die umstrittene Gesetzesauslegung durch die Steuerverwaltung, wofür sich im übrigen auch im zitierten Kommentar des Basler Steuergesetzes (Grüninger/Studer, a.a.O.) keine Stütze findet, nach den dargelegten Grundsätzen als nicht zulässig. Die Praxis, wonach nur Vermittlungsprovisionen von üblicher Höhe abzugsfähig seien, geht über die gesetzliche Regelung der steuerlichen Belastung von Grundstückgewinnen hinaus und beinhaltet eine Entscheidung, die dem Gesetzgeber vorbehalten sein müsste. Dies gilt umso mehr, als bei einem solchen Vorgehen unter Umständen ein steuerbarer Grundstücksgewinn resultiert, der wesentlich über dem dem Veräusserer nach Zahlung des Mäklers effektiv verbleibenden Erlös liegt, womit von dem auch bei der Grundstückgewinnsteuer als partieller Einkommenssteuer geltenden Prinzip der Reineinkommensbesteuerung abgewichen wird. Im übrigen zeigt auch gerade die im vorliegenden Entscheid der Steuerrekurskommission (S. 5) angeführte Erwägung, wonach sich die Üblichkeit der als abzugsfähig erkannten Mäklerprovisionen zwar nach dem Tarif des schweizerischen Verbands der Immobilientreuhänder bestimmen, jedoch diesem keine bindende Wirkung zukomme, weil die Steuerverwaltung ihre Praxis jederzeit ändern könne, dass die Behörden hier bei der Berechnung des Steuerbetrags einen Spielraum beanspruchen, der nach dem Legalitätsprinzip nicht mehr als zulässig erachtet werden kann.

c) Im hier strittigen Fall ist auch kein missbräuchliches Vorgehen der Steuerpflichtigen erkennbar, welches nach den obigen Erwägungen allenfalls zu einer vom gesetzlichen Wortlaut abweichenden Beurteilung führen müsste. Unbestrittenermassen ist die als Verkaufskosten geltend gemachte Entschädigung dem Liegenschaftsvermittler tatsächlich ausbezahlt worden, so dass die nach dem Entscheid der Vorinstanz als steuerbarer Gewinn zu erachtenden Beträge den steuerpflichtigen Veräusserern gar nicht vollständig zugeflossen sind. Im weiteren ist davon auszugehen, dass dem Honorar auch effektiv entsprechende Leistungen des Mäklers gegenübergestanden sind, die Zahlung also vollumfänglich für die Vermittlung des Verkaufs und nicht etwa aus Gründen der Steuerumgehung, d.h. zur Reduzierung des Grundstückgewinnes, erfolgt ist. Der Mäkler hat durch seine Bemühungen die

Liegenschaft zu einem Preis von Fr. 750'000.-- verkaufen können, welcher angesichts der auf lediglich Fr. 560'000.-- lautenden Verkehrswertschätzung des Hausbesitzervereins für die Verkäufer äusserst vorteilhaft gewesen ist, wovon im übrigen auch der Staat bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer profitiert. Den Erben selbst wäre mangels der erforderlichen Fachkenntnisse und Verbindungen die Erzielung dieses Preises wohl schwer möglich gewesen, zumal sie im Ausland wohnhaft sind. Unter diesen Umständen steht der Maklerlohn auch in dem den üblichen Rahmen übersteigenden Umfang in kausalem Zusammenhang mit dem Verkauf und ist daher unter den Begriff der mit der Veräusserung verbundenen Kosten zu subsumieren. Es liegt somit keine Gewinnbeteiligung zugunsten des Maklers in dem von den Vorinstanzen behaupteten Sinne vor, nämlich als Zahlung, der keine adäquate Leistung des Beauftragten mehr gegenübersteht. Im übrigen ist darauf hinzuweisen, dass das Element der Beteiligung am Gewinn bei einer Bemessung des Honorars nach einem Prozentsatz des Verkaufspreises stets vorhanden ist. Jedenfalls ist auch unter dem Gesichtspunkt der Missbräuchlichkeit nicht davon auszugehen, dass in Abweichung vom gesetzlichen Wortlaut eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit des Maklerlohns Platz greifen müsste.

3. Aus den obigen Erwägungen folgt, dass die strittige Steuerveranlagung auf einer unrichtigen Anwendung von § 56 Abs. 3 aStG beruht. Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission ist daher aufzuheben und die Sache zur Neubemessung der Grundstückgewinnsteuer im Sinne der obigen Erwägungen, d.h. unter Einbezug des gesamten Maklerlohns von Fr. 67'800.-- bei den Abzügen vom Verkaufserlös, an die Verwaltung zurückzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Rekursverfahrens sind keine ordentlichen Kosten zu erheben und ist den Rekurrenten unter Berücksichtigung des anwaltlichen Aufwands eine angemessene Parteientschädigung zu Lasten der Verwaltung zuzusprechen.

Demgemäss wird erkannt:

In Gutheissung des Rekurses wird der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 9. Juni/26. Oktober 1994 aufgehoben und wird die Sache zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Verwaltung zurückgewiesen.