

Grundstückgewinnsteuer

Mäklerprovision

Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 20. April 2004

Die steuerwirksame Anrechnung einer Mäklerprovision bei der Grundstückgewinnsteuer setzt nicht nur das Zustandekommen eines Mäklervertrags und ein entsprechendes Tätigwerden des Mäklers voraus, sondern auch, dass der Mäkler im Verhältnis zu seinem Auftraggeber als Drittperson betrachtet werden kann. Entschädigungen für eigene Kaufs- oder Verkaufsbemühungen (Eigenprovisionen) sind dagegen nicht absetzbar. Bei einem Mäklervertrag zwischen einer Aktiengesellschaft und einem ihrer Aktionäre oder zwischen Schwestergesellschaften ist zu prüfen, ob nicht ein Scheingeschäft zwecks Anrechnung einer Eigenprovision vorliegt. Eine Mäklerprovision ist steuerlich nicht zu berücksichtigen, wenn der Mäkler nur formell als vom Veräusserer unabhängige Person auftritt. Anhaltspunkte hierfür können sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen untereinander ergeben. Im vorliegenden Fall Abweisung des Begehrens um steuerliche Anrechnung einer Mäklerprovision durch das Verwaltungsgericht wegen der engen wirtschaftlichen Verflechtung zwischen der Verkäuferschaft und der Mälerin.

I. Sachverhalt

Die X. AG mit Sitz in K./BE, früher in der Stadt Bern, ist eine Aktiengesellschaft mit dem Zweck des Erwerbs sowie der Überbauung, Verwaltung und Veräusserung von Liegenschaften. Sie war Eigentümerin verschiedener Stockwerkeigentumspartellen in der Liegenschaft S.-Strasse 30 in Basel. Am 5. August 1999 bzw. 12. Juli 2000 veräusserte sie die Parzellen Nr. xxx-1/2 sowie xxx-3. Nachdem sie ihre Steuererklärungen für die Grundstückgewinnsteuern trotz Mahnungen nicht abgegeben hatte, wurden die Steuerveranlagungen durch amtliche Einschätzung vorgenommen. Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob die X. AG Einsprache und machte u.a. geltend, dass bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuern für die veräusserten Parzellen Mäklerprovisionen an die Firma I. AG in Höhe von CHF 32'250.– für die STWEP xxx-1/2 bzw. von CHF 9'800.– für die STWEP xxx-3 zu berücksichtigen seien. Die Steuerverwaltung änderte ihre Veranlagungen in einigen Punkten gemäss den Vorbringen der X. AG ab, liess jedoch die behaupteten Mäklerprovisionen unberücksichtigt. Die beiden gegen die Einspracheentscheide vom 4. April 2002 erhobenen Rekurse wurden von der Steuerrekurskommission mit Entscheiden vom 19. Dezember 2002 abgewiesen.

.....

II. Entscheidungsgründe

2. a) Nach dem im internationalen wie interkantonalen Verhältnis geltenden, in- zwischen in Art. 4 und 21 des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG, SR 642.14) verankerten sog. Belegenheitsprinzip besteht die Steuerhoheit für das unbewegliche Vermögen und seinen Ertrag am Ort der gelegenen Sache, mithin in jenem Kanton und jener Gemeinde, in welchem sich das Grundstück befindet (Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. II, 9. Aufl. Bern 2002, § 41 N 9; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. Zürich 2002, S. 65 f.). Der hier zur Diskus- sion stehende Grundstücksgewinn unterliegt somit der baselstädtischen Steuerhoheit.

b) 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) dieses neue Recht keine Anwendung, sondern es ist noch das alte Steuer- gesetz (aStG) massgeblich. Jenes regelt die Grundstücksgewinnsteuer in den §§ 55 ff..

c) In § 55 aStG wird festgehalten, dass Gewinne auf Grundstücken des Geschäfts- vermögens gleich wie solche auf Grundstücken des Privatvermögens zu behandeln und damit integral der Grundstücksgewinnsteuer unterstellt seien (sog. monistisches System, vgl. Blumenstein/Locher, a.a.O. S. 190, 194; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. I 9. A. Bern 2001, § 22 N 18; vgl. auch StHG Art. 12 Abs. 4). Zur Bezeichnung des Steuerobjekts definiert § 58 Abs. 1 aStG den Grundstücksgewinn bzw. -verlust als Differenz zwischen dem Einstandswert eines Grundstückes und dem Veräusserungs- erlös. Nach Abs. 3 derselben Vorschrift gilt als Veräusserungserlös der Verkaufs- preis 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 Gegen- satz zu der Mehrzahl anderer kantonalen 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 1. November 1996 i.S. G.S.- F.; vgl. auch Höhn, a.a.O. Bd. I § 22 N 53 Fn 139). Als Vermittlungsaufwand an- rechenbar ist somit 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 auf- genommen 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, Kurzkommentar, Zürich 1994, N 53 f. zu § 166).

3. a) Auszugehen ist zunächst vom allgemeinen Grundsatz des Steuerrechts, wonach die Rekurrentin als Steuerpflichtige die Beweislast für diejenigen Tatsachen trägt, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. statt vieler VGE vom 22. Mai 2003 i.S. T.S. und vom 19. November 2002 i.S. A.K. und E.K.; Richner et al., a.a.O. N 56 zu § 166). Bei der vorliegend zur Debatte stehenden Mäklerprovision handelt es sich offensichtlich um eine solche Tatsache, weshalb die beschriebenen Kriterien für ihre steuerliche Abzugsfähigkeit von der Rekurrentin nachzuweisen sind.

b) Die Rekurrentin macht geltend, sie habe die I. AG auf Grundlage eines mündlichen Vertrages mit der Mäklertätigkeit für das fragliche Grundstück betraut. Die I. AG habe die verlangte Arbeit auch korrekt ausgeführt und dafür ein Entgelt in Empfang genommen. Die Vorinstanz habe dieser Firma zu Unrecht eine bloss formelle Unabhängigkeit unterstellt und ihr tatsachenwidrig die Eigenschaft als echtes Drittunternehmen im Sinne der Erfordernisse für eine steuerliche Berücksichtigung der Mäklerprovision abgesprochen. Die erfolgten Verkäufe basierten sodann auf persönlichen Beziehungen des für die I. AG tätigen Herrn H. zu den Käufern und seien unter namhaftem Aufwand erfolgt, weshalb von einem Scheingeschäft zur Steuerumgehung keine Rede sein könne.

c) Der Rekurrentin ist insoweit beizupflichten, als der Mäklervertrag nicht der Schriftform bedarf, sondern auch mündlich abgeschlossen werden kann. Strengere Gültigkeitserfordernisse sind auch im vorliegenden steuerrechtlichen Zusammenhang nicht aufzustellen. Allerdings entbindet die Behauptung, es sei ein mündlicher Mäklervertrag zustande gekommen, die steuerpflichtige Rekurrentin nicht davon, den Vertragsschluss und die darauf gegründete Mäklertätigkeit des Vertragspartners nachzuweisen.

4. a) Die Steuerverwaltung hat sich mit Schreiben vom 27. November 2001 bei der angeblichen Mäklerin I. AG nach deren Wirken im Zusammenhang mit dem Verkauf der verschiedenen Eigentumswohnungen erkundigt und dabei unterstrichen, dass sie den Nachweis über die konkreten Bemühungen und die Beschreibung der Vermittlertätigkeit der I. AG benötige. Mit Schreiben vom 14. Februar 2002 hat die I. AG ihr «Erstaunen und Unverständnis» über diese Anfrage zum Ausdruck gebracht und erklärt, die I. AG «habe das gemacht, was jeder seriöse Vermittler macht», indem sie «den Käufer gesucht und gefunden, die Um- und Ausbauten nach den Käuferwünschen erfasst und überwacht sowie die administrative Abwicklung vorgenommen» habe (Schreiben I. AG vom 14. Februar 2002). In ähnlicher Weise hat sich die Rekurrentin auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren darauf beschränkt, auf die gemeinhin einem Mäkler übertragenen Aufgaben hinzuweisen, führt sie doch in ihrem Rekurs lediglich aus, «der Mäkler findet den Käufer und macht die dazu notwendigen Verkaufsdokumentationen, Kontakte, die Vertragsverhandlung und die gegebenenfalls notwendigen Umbauten sowie die Begleitung des notariellen Vertragswerkes» (Rekursbegründung S. 5). Mit diesen allgemeinen Bemerkungen hat sie freilich den Beleg für eine Mäklertätigkeit im Sinne der steuerrechtlichen Kriterien nicht erbracht. Dazu hätte sie vielmehr dartun müssen, welche besonderen An-

strengungen die I. AG hinsichtlich der konkreten Veräusserungsgeschäfte unternommen habe. Solche Angaben ist sie schuldig geblieben. Sie hat weder eine Verkaufsdokumentation eingereicht noch aufgezeigt, ob und welche Inserate von der I. AG aufgegeben worden seien, oder dargelegt, mit wie vielen Interessenten Gespräche geführt worden seien und wie oft bzw. wann Besichtigungen der Wohnung stattgefunden hätten. Damit hat sie ihre Beweispflicht für den Abschluss eines Mäklervertrags mit der I. AG und für eine steuerrechtlich relevante Mäklertätigkeit derselben nicht erfüllt.

b) Der Rekurrentin ist im Weiteren auch der Nachweis misslungen, dass es sich bei der I. AG um eine Drittfirma im vorliegend massgeblichen Sinn gehandelt habe. Wie bereits erwähnt, setzt die Anerkennung einer steuerlich anrechenbaren Mäklerprovision nicht nur das Zustandekommen eines Mäklervertrags und ein entsprechendes Tätigwerden des Mäklers voraus, sondern auch, dass der Mäkler im Verhältnis zu seinem Auftraggeber als Drittperson betrachtet werden kann. Sog. Eigenprovisionen, d.h. Entschädigungen für eigene Kaufs- oder Verkaufsbemühungen können dagegen vom Grundstücksgewinn nicht in Abzug gebracht werden. Dies bedeutet freilich nicht, dass Mäklerverträge zwischen einer Aktiengesellschaft und einem ihrer Aktionäre oder zwischen Schwestergesellschaften zum vornherein ausser Betracht fallen. Bestehen zwischen dem Veräusserer und dem angeblichen Mäkler jedoch wirtschaftliche Verbindungen, so 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. Vorzugehen ist dabei auf Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die Anerkennung eines Mäklers als Drittperson muss somit ihre Grenze dort finden, wo der Mäkler nur formell als vom Veräusserer unabhängig auftritt. Anhaltspunkte hierfür können sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen untereinander ergeben. Muss aus den Umständen geschlossen werden, der steuerpflichtige Verkäufer hätte den gleichen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen, so ist im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtung nicht auf die zivilrechtliche Gestaltung, sondern auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen; die Provisionszahlung ist bei der Steuerbemessung nicht zu berücksichtigen, da sie auf einem in Wirklichkeit nicht gewollten Scheingeschäft beruht (zum Ganzen: Martin Steiner, Die neuere Praxis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im zürcherischen Grundsteuerrecht, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Bd. 52 [1983/84] S. 305 ff., 327/8; Richner et al., a.a.O., N 65 ff. zu § 166).

Im vorliegenden Fall ist die wirtschaftliche Verflechtung der Rekurrentin mit der angeblichen Mäklerin offensichtlich. Wie sich aus den Akten ergibt, bezeichnete die Rekurrentin noch in den Jahren 2000 und 2001 die Anschrift «c/o I. AG» als Korrespondenzadresse, wobei sich der Sitz der I. AG wiederum an der S.-Strasse 30 befand. Auch wurde die Rekurrentin im von ihr früher verwendeten Briefpapier als «eine Unternehmung der I. Group» gekennzeichnet und benutzte für ihre Zahlungen Einzahlungsscheine der I. AG (vgl. Rekursbeilage Nr. 2). Augenfällig ist zudem die teilweise Personalunion der beiden Gesellschaften. So war R.H. sowohl für die I.

AG als auch für die Rekurrentin in massgeblicher Funktion tätig und firmierte verschiedentlich für beide Firmen, wobei unerheblich ist, welche Funktionen er zu welchem Zeitpunkt genau innehatte. Das Gleiche gilt für die in beiden Unternehmen in leitender Stellung wirkende M.S.. Weiter war bei der I. Group bzw. der vormaligen I. V. AG wie auch bei der – nach Reorganisation der I. Group als Holdinggesellschaft – im November 1998 gegründeten Tochtergesellschaft I. AG von 1997 bis 1999 M.E. als Präsident des Verwaltungsrates eingesetzt. Derselbe waltete 1999 auch als Verwaltungsratspräsident der Rekurrentin (vgl. zum Ganzen die Steuerunterlagen der I. Group, I. AG und der Rekurrentin). Schon aufgrund dieser engen Verknüpfung der beiden Unternehmen erscheint es äusserst zweifelhaft, ob von einem Mäklervertrag mit einem Dritten die Rede sein kann und ob die Rekurrentin denselben Vertrag auch mit einer unabhängigen Drittfirma abgeschlossen hätte. Die Rekurrentin macht diesbezüglich zwar geltend, sie habe für den Verkauf anderer Wohnungen ebenfalls eine Mäklerin – die I.T.B. – beauftragt. Der Beizug von Drittfirmen als Mäkler entspreche somit ihren Gepflogenheiten, weshalb auch ein echtes Engagement der I. AG glaubhaft erscheinen müsse. Diese Argumentation ist jedoch nicht stichhaltig. Wenn die Rekurrentin bei anderen Immobiliengeschäften die Dienste einer professionellen Mäklerrfirma beansprucht hat, auf welche sie im Falle des hier zur Diskussion stehenden Wohnungsverkaufs verzichtet hat, so lässt dies auch den gegenteiligen Schluss zu, dass die Rekurrentin beim vorliegenden Verkauf eben nicht auf eine solche Unterstützung angewiesen war. Der Einwand der Rekurrentin geht daher ins Leere.

c) Insbesondere aber wird aus einem weiteren Umstand klar, dass die Rekurrentin für den zur Frage stehenden Grundstückverkauf tatsächlich keinen Mäkler eingeschaltet hat: Käuferin der betroffenen Stockwerkeigentumsparzelle Nr. xxx-3 ist die vorstehend genannte M.S.. Sie ist nach den unbestritten gebliebenen Ausführungen des Finanzdepartements in seiner Rekursantwort bis Juni 2001 Mitglied des Verwaltungsrats der Rekurrentin gewesen und hat überdies auch in der I. AG als Delegierte des Verwaltungsrats und Geschäftsführerin amtiert. Noch dazu hat sie von der Rekurrentin am 7. Juni 1999 eine Spezialvollmacht zum Abschluss von Kaufverträgen und zur gesamten Abwicklung der Kaufgeschäfte für verschiedene Stockwerkeigentumspartellen an der S.-Strasse 30 erhalten, darunter auch die genannte Parzelle Nr. xxx-3, welche sie später selbst erworben hat (vgl. Rekursbeilage 5). Diese Konstellation – Verkauf einer Wohnung an ein Organ der veräussernden Gesellschaft, welches zuvor mittels Spezialvollmacht zu eben jenem Verkauf ermächtigt worden ist – lässt eine Vermittlertätigkeit durch eine Drittfirma als schlechthin abwegig erscheinen.

d) Lediglich der Vollständigkeit halber sei angefügt, dass vorliegend auch die Bezahlung der Mäklerprovision keineswegs so unzweifelhaft erscheint, wie die Rekurrentin glauben machen will. Das Finanzdepartement hat in seiner Rekursantwort in überzeugender Weise einige Ungereimtheiten aufgezeigt, welche die effektive Zahlung der Provision zumindest in Frage stellen. Auf diese Darlegung sei hier verwiesen. Die Rekurrentin hat zu den Ausführungen nicht im Einzelnen Stellung genommen, sondern sich in ihrer Replik mit einer pauschalen Bestreitung begnügt. Auch

im Hinblick auf den Aspekt der Provisionszahlung wird die Auffassung der Vorinstanz, wonach von keinem steuerlich zu berücksichtigenden Mäkleraufwand auszugehen ist, demnach bestärkt.

5. 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 dabei weder den Sachverhalt unrichtig festgestellt noch die massgeblichen Gesetzesbestimmungen unkorrekt angewendet. Der Rekurs erweist sich demzufolge als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Bei diesem Ausgang des Rekursverfahrens hat die Rekurrentin nach dem Grundsatz des § 30 Abs. 1 VRPG die Kosten zu tragen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.,