

Grundstückgewinnsteuer

Maklerprovision

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 17. Dezember 2014 (VD.2014.91)

Mit einem Maklervertrag erhält der Makler den Auftrag, gegen eine Vergütung die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen oder den Abschluss eines Vertrages zu vermitteln. Ein Selbsteintritt des Maklers in das Geschäft, für das er einen Interessenten nachzuweisen hat, ist unzulässig. Weitere Voraussetzung ist, dass der Makler im Verhältnis zum Auftraggeber als unabhängige Drittperson betrachtet werden kann. Eine Maklerprovision ist steuerlich nicht zu berücksichtigen, wenn der Makler nur formell als vom Veräusserer unabhängige Person auftritt. Anhaltspunkte hierfür können sich insbesondere aus ihren organisatorischen und personellen Beziehungen ergeben. Im vorliegenden Fall Abweisung des Begehrens um steuerliche Anrechnung einer Maklerprovision wegen der engen personellen Verflechtung zwischen der Maklerin und der Verkäuferschaft.

Sachverhalt:

Die X. AG (Rekurrentin) hat mit ihrer Steuererklärung zur Grundstückgewinnsteuer betreffend fünf Stockwerkeigentumspartellen auf der Liegenschaft Y.-Strasse in Basel Maklerprovisionen in der Höhe von CHF ..., welche sie der Firma Z. AG als Maklerin bezahlt hat, geltend gemacht. Mit Veranlagungsverfügung vom 7. November 2012 liess die Steuerverwaltung diese deklarierten Maklerprovisionen nicht zum Abzug zu, da die Mitglieder und Organe der Rekurrentin als Verkäuferein und jene der Maklerin nahezu identischen seien, weshalb die Zahlung einer Eigencourtagel angenommen werden müsse. Die gegen diesen Entscheid erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 11. Januar 2013 ab. Einen dagegen erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 19. September 2013 kostenfällig ab.

Gegen diesen, am 25. März 2014 versandten Entscheid richtet sich der mit Eingabe vom 25. April 2014 erhobene und begründete Rekurs, mit dem die Rekurrentin die kosten- und entschädigungsfällige Aufhebung des angefochtenen Entscheids sowie des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung vom 11. Januar 2013 und die Rückweisung der Sache an die Steuerverwaltung zur Berechnung der Grundstückgewinnsteuern aufgrund eines kumulierten Grundstückgewinns von CHF ... beantragt. Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission schliessen in ihren Vernehmlassungen vom 25. resp. 30. Juni 2014 auf kostenfällige Abweisung des Rekurses. Dazu hat die Rekurrentin mit Eingabe vom 1. September 2014 repliziert. Die Einzelheiten der Standpunkte ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeu-

tung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2.1 Der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 106 Abs. 1 und 2 StG und Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern (StHG; SR 642.14) unterliegen Gewinne bei der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens, soweit der Erlös die Anlagekosten und die mit der Veräusserung verbundenen Kosten übersteigt. Vorliegend strittig ist allein, ob die von der Rekurrentin geltend gemachten Maklerkosten als Veräusserungskosten vom Veräusserungserlös in Abzug gebracht werden können. Mit der Veräusserung eines Grundstücks verbundene Kosten bilden sämtliche Auslagen, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstücks in kausalem Zusammenhang stehen. Dazu zählen, wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, auch geleistete Maklerprovisionen.

2.2 Die Vorinstanz hat aber ausgeführt, dass der beauftragte Makler zum Auftraggeber in keinem Abhängigkeitsverhältnis stehen dürfe und als unabhängige Drittperson qualifiziert werden müsse. Entschädigungen für eigene Kauf- und Verkaufsbemühungen, sogenannte Eigenprovisionen, seien nicht absetzbar. Beständen zwischen dem Verkäufer und dem angeblichen Makler wirtschaftliche Verbindungen, so sei auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu prüfen, ob nicht ein zum Zweck der Steuerumgehung gewähltes Scheingeschäft vorliege. Anhaltspunkte für einen bloss formalen Auftritt einer Drittperson als Makler könnten sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen untereinander ergeben. Eine Maklerprovision sei grundsätzlich nicht abzugsberechtigt, wenn die Interessen von Auftraggeber und Beauftragtem parallel laufen oder sie eng miteinander verbunden sind.

Im konkreten Fall weist die Vorinstanz zunächst darauf hin, dass eine erste Stockwerkeigentumsparzelle (STWEP 1 XXXX-1) an den Verwaltungsratspräsidenten der Maklerin, Herrn X., selbst verkauft worden sei. Dieser sei in der Verkaufsdokumentation für die Stockwerkeigentumseinheit als Kontakt angegeben worden und habe somit die Maklertätigkeit für sich selbst ausgeführt. Die Maklertätigkeit sei für den Verkaufsabschluss nicht kausal gewesen, so dass keine Provision geschuldet sei. Weiter seien die Herren Y. und Z. sowohl Verwaltungsräte der Rekurrentin wie auch der Maklerin. Beide Firmen verfügten über die gleiche Geschäftsadresse. Sie seien damit eng miteinander verbunden. Schliesslich erscheine eine Provision von 2,5 % als eher hoch. Es sei nicht nachgewiesen worden, dass Offerten unabhängiger Dritter eingeholt worden wären, weshalb die Marktkonformität der festgelegten Provision offen bleiben müsse. Insgesamt bestehe zwischen den beiden Gesellschaften eine Verbindung, die ein unabhän-

giges Handeln in Bezug auf die vorliegenden Liegenschaftstransaktionen verunmögliche. Die Maklerin könne nicht als unabhängige Drittperson qualifiziert werden.

2.3 Die Rekurrentin rügt diesbezüglich zunächst eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs und der Begründungspflicht. Sie macht geltend, die Tatsachen, auf die sich die Behauptung ihrer engen Verbundenheit mit der Maklerin stützten, würden nicht substantiiert dargestellt. Darin kann der Rekurrentin indessen nicht gefolgt werden. Art. 29 Abs. 2 BV verleiht als Teilgehalt des rechtlichen Gehörs Anspruch auf eine Begründung, die inhaltlich so bestimmt ist, dass die Adressaten in die Lage versetzt werden, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiter zu ziehen. Die Begründungspflicht soll verhindern, dass sich die Behörde von unsachlichen Motiven leiten lässt, und soll es der betroffenen Person ermöglichen, die Verfügung oder den Gerichtsentscheid gegebenenfalls sachgerecht anzufechten. Dies setzt voraus, dass sowohl die betroffene Person als auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf welche sie ihre Verfügung bzw. ihr Urteil stützt. Dabei kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (vgl. zum Ganzen: BGE 137 II 266 E. 3.2 S. 270; 136 I 229 E. 5.2 S. 236, 136 I 184 E. 2.2.1 S. 188; VGE VD.2013.31 vom 17. Juni 2013 E. 3.2, VD.2010.194 vom 15. Juni 2011 E. 2.2; 629/2009 vom 15. Juli 2009 E. 2.2; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, N 1706). Diesen Anforderungen hält die oben zusammengefasste Begründung stand. Sie nennt die sachlichen Anhaltspunkte, aufgrund derer die Vorinstanz die Maklerin nicht als unabhängige Drittperson qualifiziert und daher die deklarierte Provision nicht als Veräusserungsaufwand berücksichtigt hat. Inwieweit ihre Begründung inhaltlich genügt, ist im Rahmen der materiellen Prüfung der Sache zu beurteilen.

2.4 Die Rekurrentin stellt die Ausführungen der Vorinstanz zu den allgemeinen Grundsätzen für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Maklerprovisionen zu Recht nicht in Frage. Mit der Vorinstanz kann daher festgestellt werden, dass eine auf der Grundlage eines gültigen Maklervertrages nach Art. 412 OR tatsächlich geleistete Maklerprovision nur dann als Veräusserungsaufwand gilt, wenn sie zum Grundstückverkauf geführt hat und einer von der Verkäuferin unabhängigen Drittperson ausgerichtet wird (VGE 649/2003 vom 20. April 2004 E. 2c; VGE ZH SB.2012.00018 vom 22. August 2012, E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 221 N 78 ff.; Von Ah, Besteuerung des Liegenschaftshandels und Ermittlung des Grundstücksgewinns bei Geschäftsgrundstücken, Teil 2, in zsis) 2012, Aufsätze Nr. 2, Ziff. 6.7d.). Die Anerkennung einer Maklerprovision als gewinnmindernden Veräusserungsaufwand im Grundstückgewinnsteuerrecht setzt daher voraus, dass es sich beim Provisionsempfänger auch wirtschaftlich gesehen um eine Drittperson handelt. Sogenannte Eigenprovisionen als Entschädigungen für eigene Kauf- oder Verkaufsf-

bemühungen können daher ebenso wenig akzeptiert werden wie Vergütungen, welche eine juristische Person ihren Organen für Kaufs- und Verkaufsbemühungen leistet (BGE 103 Ia 20 E. 4c S. 24; VGE 649/2003 vom 20. April 2004 E. 4b; VGE TG vom 30. Mai 1990 E. 2b, in: ZBl 1991 S. 205 m.H. auf Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Bd., Bern 1966, N. 34 zu § 166). Die Anerkennung eines Maklers als Drittperson muss daher ihre Grenze dort finden, wo der Makler nur formell als vom Veräusserer unabhängig auftritt (VGE 649/2003 vom 20. April 2004 E. 4b). Wie das Verwaltungsgericht in dem von der Vorinstanz zitierten Entscheid aus dem Jahr 2004 festgestellt hat, können sich Anhaltspunkte hierfür 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 (VGE 649/2003 vom 20. April 2004 E. 4b m.H. auf Steiner, Die neuere Praxis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im zürcherischen Grundsteuerrecht, in: ASA1983/84 S. 305 ff., 327/8; Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkomentar, Zürich 1994, N 65 ff. zu § 166; so nun auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 92). Demgegenüber wurden in der älteren zürcherischen Praxis Makleraufträge eines Alleinaktionärs an seine Aktiengesellschaft oder zwischen Gesellschaften mit Konzernverbindungen akzeptiert, soweit der Vertrag in gleicher Weise auch mit einem Dritten abgeschlossen worden wäre und es sich nicht um ein Scheingeschäft handelte (BGE 103 Ia 20 E. 4c S. 24f.). Immerhin hat das Bundesgericht diesbezüglich aber aufgrund der Parallelität der Interessen von Auftraggeber und Beauftragtem und ihrer engen wirtschaftlichen Verbindung dafür gehalten, diese Praxis zu ändern (BGE 103 Ia 20 E. 4d S. 25).

Wie die Vorinstanz ausgeführt hat, ist ein Maklervertrag dann unbeachtlich, wenn er sich in wirtschaftlicher Betrachtung als Scheingeschäft zum Zweck der Steuerumgehung erweist. Eine Steuerumgehung liegt dabei vor, wenn [1.] eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, [2.] anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich ist und lediglich deshalb getroffen wurde, 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 (BGE 131 II 627 E. 5.2 S. 635 f.; 107 Ib 315 E. 4 S. 322 f.; BGer 2A.753/2005 vom 20. Juni 2006 E. 3.1; 2A.470/2002 vom 22. Oktober 2003 E. 4.1; StR 59/2004 S. 127; ASA 55 S. 129 E. 2; VGE VD.2012.219 vom 12. August 2013 E. 2.1.2).

2.5 Als steuermindernde Tatsachen sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer als Verkaufsaufwendung anrechenbaren Maklerprovision von der steuerpflich-

tigen Person und mithin von der Rekurrentin nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 81).

2.6 Diese Grundsätze gilt es auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden:

2.6.1 Unabhängig von der Frage der wirtschaftlichen Nähe der Rekurrentin zur Maklerin hat die Vorinstanz erwogen, dass die Maklertätigkeit im Fall des Verkaufs der Stockwerkeigentumsparzelle STWEP 1 XXXX-1 an Herrn X., den Verwaltungsratspräsidenten der Maklerin, und dessen Ehefrau nicht notwendig und damit für den Verkaufsabschluss nicht kausal gewesen sei. Dieser sei in der Verkaufsdokumentation als Kontakt angegeben worden und habe daher die Maklertätigkeit mit sich selbst geführt. Mit einem Maklervertrag erhält der Makler nach Art. 412 Abs. 1 OR den Auftrag, gegen eine Vergütung die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen oder den Abschluss eines Vertrages zu vermitteln. Gemäss Art. 415 OR verwirkt der Makler aber seinen Lohnanspruch, wenn er in einer Weise, die dem Verträge widerspricht, für den vermittelten Kaufinteressenten tätig gewesen ist. Daraus wird abgeleitet, dass ein Selbsteintritt des Maklers in das Geschäft, für das er einen Interessenten nachzuweisen hat, unzulässig ist. «Man kann sich als Interessenten weder nachweisen noch vermitteln» (Gautschi, Berner Kommentar, Art. 415 OR N 3a). Der Makler hat daher bei einem Selbsteintritt keinen Lohnanspruch (Hofstetter, Der Maklervertrag, in: SPR VII/2, Basel 1979, 129 f.; Ammann, Basler Kommentar, Art. 415 OR N 5). Mit der Vorinstanz ist festzustellen, dass es bei eigenem Kaufinteresse des Maklers von vornherein an der Notwendigkeit einer eigenen, für den Vertragsabschluss kausalen Vermittlungsaktivität, welche das erfolgsabhängige Honorar begründet, fehlt. Dies muss auch dann gelten, wenn eine juristische Person als Maklerin handelt und das für sie handelnde Organ selbst als Kaufinteressent vermittelt, liegt doch insoweit eine Doppelvertretung vor. Daraus folgt mit der Vorinstanz, dass für den Verkauf der Stockwerkeigentumsparzelle an Herrn X. keine Maklerprovision als Veräusserungsaufwand gewinnmindernd geltend gemacht werden kann.

2.6.2 Die enge Verbundenheit der Rekurrentin mit der Maklerin leitet die Vorinstanz aus dem Umstand ab, dass Herr Y. und Herr Z. Mitglieder des Verwaltungsrats beider Gesellschaften sind. Dies ist unbestritten. Daraus folgt zunächst eine personelle und wirtschaftliche Nähe zwischen den beiden Firmen. Auffällig ist weiter auch, dass die Rekurrentin und die Maklerin gemäss den jeweiligen Handelsregisterinträgen einen weitgehend identischen Zweck haben. Zudem hat die Rekurrentin vom X. Juli 199X bis zum X. Dezember 200X unter dem gleichen Namen firmiert, den nun die Maklerin trägt. Dem hält die Rekurrentin aber entgegen, dass dem Verwaltungsrat der Firma X. AG neben ihren beiden Besitzern weitere Personen angehörten und dieser durch Herrn X. präsiert werde. Weiter macht sie geltend, dass Herr Y. und Herr Z. als Aktionäre der Rekurrentin an der X. AG nur eine Minderheitsbeteiligung besitzen. Auch hat sich die Rekurrentin im vorinstanzlichen Verfahren darauf bezogen, dass die Maklerin über eigene Angestellte verfügt, welche in die Erfüllung des Auftrages involviert gewesen seien. Dies würde ein wesentliches

Indiz gegen den Bestand eines Scheingeschäfts darstellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 93), ist vorliegend aber nicht weiter erstellt worden. Zutreffend ist zwar, dass Herr X. selber im Handelsregister nicht als Organ der Rekurrentin eingetragen ist. Dieser Feststellung steht aber der Umstand entgegen, dass auch die öffentlich beurkundeten Kaufverträge mit den Käufern A. und B. C. (STWEP XXXX-4), D. E. und F. G. (STWEP XXXX-5), H. I. (STWEP XXXX-6) sowie J. und K. L. (STWEP XXXX-7) für die Rekurrentin jeweils durch Herrn X. mit Vollmacht «als Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift» abgeschlossen worden sind. Nur im Falle des Verkaufs der Stockwerkeigentumsparzelle XXXX-3 an Herrn und Frau X. selber hat Herr Y. für die Rekurrentin gehandelt. Die Bezeichnung des Vertreters als Verwaltungsrat der Rekurrentin widerspricht zwar dem Handelsregisterauszug der Rekurrentin, in dem er nur im Zeitraum vom X. Juli 199X bis zum X. Dezember 200X als Mitglied des Verwaltungsrats aufgeführt wird. Die notarielle Bezeichnung des dem Notar persönlich bekannten Vertreters der Rekurrentin bei den genannten Kaufverträgen verdeutlicht aber, dass er eine grosse persönliche Nähe zur Verkäuferin selber aufweist und für diese wie ein Organ tätig ist. Anders lässt sich nicht erklären, dass sich Herr X. in den öffentlichen Urkunden als Mitglied des Verwaltungsrats der Rekurrentin hat bezeichnen lassen und für diese mit Einzelunterschrift die fraglichen Kaufverträge unterschrieben hat. Er erscheint damit zumindest als faktisches Organ der Rekurrentin. Diese hat denn auch seinen Auftrag und seine Legitimation zur Unterzeichnung der Verträge nicht in Frage gestellt. Damit ist festzuhalten, dass wie bei einem kürzlich vom Verwaltungsgericht entschiedenen Fall die gleiche Person sowohl für die geltend gemachten Nachweisbemühungen der Maklerin verantwortlich gewesen ist und in der Folge auch den Kaufvertrag über die Liegenschaften für die Verkäuferin unterzeichnet hat (VGE VD.2013.220 vom 15. August 2014 E. 2.5), was für eine wirtschaftliche Einheit der beiden Gesellschaften spricht.

Eine solche folgt auch aus der Bezahlung einer wie gesehen zivilrechtlich nicht geschuldeten Maklerprovision in der stolzen Höhe von CHF... mit Bezug auf den Verkauf an Herrn X., welcher den Maklerauftrag als Organ der X. AG vorgenommen hat. Eine solche Liberalität ist unter sich nicht sehr nahe stehenden Firmen nicht zu erwarten. Damit entspricht der Maklerauftrag an die X. AG wirtschaftlich etwa der Vergabe eines Maklervertrages zwischen zwei vom gleichen Hauptaktionär beherrschten Gesellschaften oder zwischen einer juristischen Gesellschaft und ihrem Organ, bei denen die Abzugsfähigkeit der Provision in der Praxis verneint worden ist (vgl. auch die Beispiele aus der Kasuistik des Verwaltungsgerichts Zürich in Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 95 sowie VGE ZH SB.2012.00018 vom 22. August 2012, E. 2.1; SR.1994.0026 vom 7. Juli 1994, E. 3b).

Zusammenfassend ist daher mit der Feststellung der Vorinstanzen davon auszugehen, dass der Maklerin die Eigenschaft einer von der Verkäuferin unabhängigen Drittperson abgesprochen werden muss, sodass auch die Provisionen für die Vermittlung der Käufer A. und B. C. (STWEP XXXX-4), D. E. und F. G. (STWEP XXXX-5), H. I. (STWEP XXXX-6) sowie J. und K. L. (STWEP XXXX-7) zur Ermittlung des

Grundstücksgewinns nicht vom Veräusserungserlös in Abzug gebracht werden können.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.