



Entscheid

24. Januar 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Barbara Müller

In Sachen

A,

vertreten durch Dr.iur. Beat Koller,
Rosengartenstrasse 66, 8037 Zürich,

Rekurrent,

gegen

Gemeinde B,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) veräusserte am 27. Juli 2009 die Liegenschaft Kat.Nr.zum Preis von Fr. 5'550'000.- an C. Mit Veranlagungsentscheid vom 11. November 2010 auferlegte ihm die zuständige Grundsteuerbehörde der Gemeinde B aus Anlass dieser Handänderung eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 90'600.-. Dabei rechnete sie die vom Pflichtigen beim Verkauf an die eigene Firma D AG bezahlte Mäklerprovision von Fr. 119'436.- nicht bei den Anlagekosten an, weil sie den Nachweis einer Vermittlungstätigkeit der beauftragten Gesellschaft nicht für gegeben erachtete.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache wies die Grundsteuerkommission am 28. April 2011 ab. Die Kommission bezweifelte, dass der Käufer C überhaupt gesucht und dem Pflichtigen zugeführt werden musste. Denn C sei bereits im Herbst 2008 am Erwerb der Liegenschaft interessiert gewesen. Er sei bei den Verkaufsverhandlungen, die am 23. Oktober 2008 zur Übertragung der Liegenschaft an den Pflichtigen geführt hätten, Mitbieter gewesen und kenne A seit längerer Zeit.

C. Mit Rekurs vom 13. Mai 2011 liess der Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, die an die D AG bezahlte Mäklerprovision anzurechnen und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 22'050.- herabzusetzen. Zudem beantragte er eine Parteientschädigung.

Die Rekursgegnerin schloss in ihrer Rekursantwort vom 15. Juni 2011 auf kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels und verlangte ebenfalls eine Parteientschädigung.

Mit Verfügung vom 31. August 2011 forderte das Steuerrekursgericht vom Pflichtigen verschiedene Auskünfte und Unterlagen ein, die belegen sollten, dass Angestellte der D AG (ohne den Pflichtigen) die entscheidenden, d.h. zum Verkauf der Liegenschaft führende Mäklertätigkeiten erbracht haben. Die hierauf am 18. Oktober 2011 eingereichten Unterlagen wurden der Rekursgegnerin zur Stellungnahme weitergeleitet. Diese verzichtete auf eine Stellungnahme.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstücksgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt.

b) Zu den anrechenbaren Aufwendungen gehören laut § 221 Abs. 1 lit. c StG unter anderem übliche Mäklerprovisionen. Unter Mäklerprovision ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts der Mäklerlohn im Sinn von Art. 413 OR zu verstehen. Daraus folgt, dass als Mäklerprovision nur jene Vergütung anrechenbar ist, die der Steuerpflichtige dem Mäkler für dessen nach Art. 412 Abs. 1 OR gesetzlich vorgeschriebene Dienstleistung, nämlich dem Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags oder der Vermittlung eines Vertragsabschlusses, bezahlt hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 221 N 78). Die Anrechnung einer solchen Provision setzt den Abschluss eines Mäklervertrags gemäss Art. 412 OR mit einer Drittperson, eine in Erfüllung dieses Vertrags zum Grundstückkauf bzw. -verkauf führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Mäklers und die Zahlung des geschuldeten Mäklerlohns, beschränkt auf den üblichen Umfang, voraus (RB 1983 Nr. 65; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 79).

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so bildet das, was dem Dritten für dessen Bemühungen zusteht, nicht Mäklerprovision, sondern allenfalls Honorar aus einfachem Auftrag oder Spesenersatz, deren Vergütung keine nach § 221 Abs. 1 lit. c StG anrechenbare Aufwendung ist (VGr, 19. März 2003, SB.2002.00091, www.vgrzh.ch = ZStP 2004, 61). Die steuerliche Anerkennung einer Mäklerprovision verlangt insbesondere, dass der Mäkler nicht nur zivilrechtlich, sondern auch wirt-

schaftlich eine vom Verkäufer unabhängige Drittperson ist. Eigenprovisionen, das heisst Entschädigungen für eigene Verkaufsbemühungen, sind nicht anrechenbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 90 ff; RB 1982 Nr. 109, je auch zum Folgenden). Die steuerliche Anerkennung zivilrechtlich gültiger Geschäfte findet nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ihre Grenze dort, wo der Mäkler nur formell als vom Verkäufer unabhängiger Dritter auftritt. Ist aufgrund der Umstände anzunehmen, dass der Verkäufer einen gleichartigen Vertrag mit einem unabhängigen Dritten nicht abgeschlossen hätte, handelt es sich unabhängig von der zivilrechtlichen Ausgestaltung um ein Scheingeschäft, welchem die steuerliche Anerkennung versagt bleiben muss. Die Anhaltspunkte für eine nur formelle Unabhängigkeit müssen dabei aber stark sein; es muss aus den Umständen geschlossen werden können, dass der Grundeigentümer selbst die Mäklertätigkeit ausgeübt hat.

c) Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine (steuerlich) anrechenbare Mäklerprovision ist als steuermindernde Tatsache vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen schlüssig nachzuweisen. Diesen Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss (RB 1964 Nr. 68, 1975 Nrn. 54, 55, 64 und 82, 1976 Nr. 77, 1977 Nr. 60, 1978 Nr. 71 am Ende, 1981 Nr. 90). Eine Unsicherheit im Sachverhalt wirkt sich daher stets zum Nachteil des beweisbelasteten Steuerpflichtigen aus (RB 1976 Nr. 77, 1978 Nr. 71).

2. Der Pflichtige macht geltend, dass er rund 20 Liegenschaften im Direktbesitz und weitere Liegenschaften im indirekten Besitz halte, laufend Liegenschaften erwerbe und nach einem Umbau (Modernisierung, Sanierung bzw. Erweiterung) wieder verkaufe. Ferner sei er Inhaber von mehreren Geschäftsbetrieben, u.a. der E AG (Heizungs- und Sanitärinstallationen) und der D AG. Letztere befasse sich hauptsächlich mit Hauswartungen, dem Unterhalt, der Renovation, der Sanierung und der Vermittlung von Liegenschaften. Sie beschäftige nebst Bauhandwerkern (Maurer, Maler, Gipser etc.) zwei Architekten (F und G) und zwei Immobilienspezialistinnen (H und I). Ferner arbeite auch das leitende und kaufmännische Personal der E AG, u.a. Frau J und er selbst bei der D AG mit. Die Liegenschaftenvermittlung, welche sowohl für nahestehende Personen als auch für Dritte erbracht werde, gehöre zum normalen Geschäftsalltag der Firma. Diese Tätigkeit werde in der Regel im Team erledigt. Dabei übernehme manchmal auch er Teilaufgaben. Vorliegend habe er nach dem Erwerb der

Liegenschaft (23. August 2008) die D AG beauftragt, ein Sanierungs- und Umbauprojekt auszuarbeiten, das u.a. eine Aufstockung und Erweiterung eines Ladenlokals bezweckt habe. Die Kosten- und Investitionsrechnung habe dann ergeben, dass das Vorhaben nicht rentiere. Deshalb habe er die D AG am 6. Juli 2009 beauftragt, einen Käufer für die Liegenschaft zu suchen. Im konkreten Verkaufsfall seien zuerst institutionelle Anleger angesprochen worden. Diese hätten jedoch kein Interesse gezeigt, da Umbau und Wiedervermietung nicht erfolgt seien. Den entscheidenden Beitrag zur Vermittlung der Gelegenheit eines Vertragsabschlusses mit C habe der Angestellte K erbracht. Dieser habe früher bei der L AG gearbeitet und sei damals zuständig gewesen, für die im Eigentum von M stehende nunmehr streitbetroffenen Liegenschaft einen Käufer zu suchen. Nach der erfolgreichen Vermittlung dieser Liegenschaft an den Pflichtigen habe K die Stelle gewechselt. Er arbeitete seither für die D AG, wo er erneut mit dem Verkauf dieser Liegenschaft zu tun gehabt habe. In diesem Zusammenhang habe er sich an die früheren Kaufinteressenten erinnert. Er habe vorgeschlagen, diese Interessenten, u.a. C, erneut zu kontaktieren, was sich schliesslich als erfolgreich erwiesen habe. Denn bereits am 27. Juli 2009 sei die Eigentumsübertragung an C vollzogen worden. Zur Behauptung der Rekursgegnerin, dass der Pflichtige C bereits seit mehreren Jahren kenne und im Zusammenhang mit dem Verkauf von M an den Pflichtigen von dessen Kaufinteresse Kenntnis gehabt habe und somit der Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags oder der Vermittlung eines Vertragsabschlusses durch die D AG nicht habe erbracht werden können, entgegnete der Pflichtige, dass es im Bieterverfahren nicht üblich sei, den Kaufinteressenten die Identität der übrigen Kaufinteressenten zu verraten. Der Pflichtige habe zum damaligen Zeitpunkt keine Kenntnis gehabt, dass C beim Verkauf durch M mitgeboten habe. Erst als K den Namen C erwähnt habe, habe sich herausgestellt, dass sie sich aufgrund gemeinsam absolvierter Militärdienste schon lange kannten. Aufgrund dieser langjährigen Bekanntschaft habe aus nahe liegenden Gründen der Pflichtige seinem Bekannten die Liegenschaft zum Kauf angeboten. Die weitere Arbeit sei vom Personal der D AG erledigt worden.

3. Im Beweisverfahren konnte der Pflichtige diese Sachdarstellung in mehreren entscheiderelevanten Punkten nicht bestätigen.

a) Einerseits präzisierte er, dass das Verkaufsteam der Firma D AG, bestehend aus dem Pflichtigen, J (Kauffrau), F (Architekt) und H (Betriebswirtschafterin) mit

den Verkaufsbemühungen nicht erst ab 6. Juli 2009 (Abschluss des Mäklervertrags), sondern schon relativ früh im Jahr 2009 begonnen habe. Die Personen oder Institutionen, von denen man gedacht habe, sie könnten am Kauf interessiert sein, seien via Email kontaktiert worden, welche Frau J versandt habe. Sie habe den Interessenten auch Unterlagen gemailt und Besichtigungen arrangiert. Wer was genau gemacht habe und wer kontaktiert worden sei, lasse sich heute nicht mehr genau ermitteln, weil das meiste oder alles über E-Mails gelaufen sei. Diese seien mit der Pensionierung von Frau J im November 2009 gelöscht worden. Jedenfalls sei die Liegenschaft verschiedenen Interessenten gezeigt worden. Das Kaufinteresse sei aber nicht überwältigend gewesen. Bis zum 23. Juni 2009 habe nur ein Interessent eine Kaufofferte abgegeben, die jedoch nicht zum Erfolg geführt habe.

Andererseits korrigierte er, dass K während der Verkaufsbemühungen (von Anfang 2009 bis 27. Juli 2009) noch nicht zum Verkaufsteam der D AG gehört habe. Dies sei erst ab 1. November 2009 der Fall gewesen. Zuvor habe er bis Ende Februar bei der L AG und vom 1. März 2009 bis 31. Oktober 2009 bei der N AG gearbeitet. Bei der N AG, an welcher der Pflichtige zur Hälfte beteiligt sei, habe er Liegenschaften verwaltet, u.a. auch die streitbetroffene Liegenschaft in der Gemeinde B. Nach dem Scheitern der oben genannten Verkaufsbemühungen habe der Pflichtige zirka Ende Juni oder Anfang Juli 2009 Kontakt mit K gehabt. Bei dieser Gelegenheit habe er ihn gefragt, ob er sich noch an die Namen der Kaufinteressenten beim Verkauf M erinnern könne. K habe ihm mehrere Namen genannt, darunter auch jenen von C. An das weitere Geschehen könne er sich nicht mehr genau erinnern. Er wisse nur noch, dass ihn C nach der Besichtigung der Liegenschaft, die ohne sein Beisein stattgefunden habe, persönlich angerufen habe und eine Kaufzusage über Fr. 5'550'000.- abgegeben habe. Damit sei er einverstanden gewesen. Die grundbuchamtliche Abwicklung des Verkaufs habe dann C veranlasst.

b) Nach der Steuerpraxis kann eine vom Pflichtige beherrschte Gesellschaft ohne weiteres einen Mäklerauftrag von ihrem Hauptaktionär entgegennehmen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 91). Dies macht vor allem dann Sinn, wenn der Auftraggeber wegen fehlender Marktkenntnisse oder aus anderen Gründen nicht in der Lage ist, die Liegenschaft selber zu verkaufen, und umgekehrt bei der beauftragten Gesellschaft die fachlichen und personellen Ressourcen für eine erfolgreiche Verkaufstätigkeit vorhanden sind. Die Interessenidentität von Aktionär und Aktiengesellschaft steht der Anrechnung einer Mäklerprovision grundsätzlich nicht entgegen (VGr, 8. Mai

1990, SR 89/0062). Als eine im Verhältnis zum Auftraggeber einzustufende Drittperson kann die beauftragte Gesellschaft aber nur gelten, wenn die entscheidenden, zum Verkauf führenden Tätigkeiten nicht vom Auftraggeber selber erbracht werden. Denn in diesem Fall tritt die Mäklergesellschaft nur formell als vom Veräusserer unabhängige Person auf und ist davon auszugehen, dass die der Gesellschaft geleistete Zahlung ihren Rechtsgrund nicht im Mäklervertrag, sondern im Beteiligungsverhältnis hat und der Veräusserer einen gleichartigen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen hätte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 92).

c) Aus der im Beweisverfahren vorgebrachten Sachdarstellung ergibt sich, dass die entscheidenden Hinweise, die zum erfolgreichen Verkauf der Liegenschaft führten, vom Pflichtigen selber stammten, indem er sich bei K, der damals entgegen früherer Sachdarstellung noch nicht zum Verkaufsteam der D AG gehörte, die Namen früherer Kaufinteressenten beschaffte und diese an das Verkaufsteam der D AG, d.h. an Frau J weiterleitete. Diese erbrachte in der Folge nur mehr Hilfsfunktionen, indem sie allenfalls die früheren Interessenten kontaktierte, gegebenenfalls Verkaufsunterlagen mailte und Besichtigungen durchführte. Die vorangegangenen Verkaufsbemühungen der D AG verliefen allesamt erfolglos. Aus diesen Umständen muss geschlossen werden, dass der Pflichtige einer unbeteiligten Drittperson für Bemühungen, die nicht zum erfolgreichen Abschluss eines Kaufvertrags führten, kein Mäklerhonorar von Fr. 119'436.- bezahlt hätte. Denn das Mäklerhonorar ist ein Erfolgshonorar. Die vereinbarte Provision ist zivilrechtlich nur geschuldet, wenn die Tätigkeit des Mäklers auch tatsächlich zum Abschluss des fraglichen Kaufvertrags geführt hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 96). Weil der Mäkler bzw. der für die Mäklergesellschaft handelnde Angestellte, der den entscheidenden zum Erfolg führenden Hinweis gab, mit dem Pflichtigen nicht identisch sein darf, sind die Voraussetzungen für die Anrechnung der geltend gemachten Provision im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Somit ist der Rekurs abzuweisen.

4. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihm die beantragte Parteientschädigung nicht zu (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Auch der obsiegenden Rekursgegnerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen, da ihr im Rekursverfahren kein besonderer Aufwand erwachsen ist.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]