



Entscheid

25. September 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

vertreten durch UTA Treuhand AG,
Hauptstrasse 18, 5314 Kleindöttingen,

Rekurrent,

gegen

Gemeinde B,

vertreten durch den Finanzausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) veräusserte im März 2012 die Liegenschaft Kat.Nr. , eine Villa mit Seeanstoss, Bootshaus und m² Land an derstrasse 130 in der Gemeinde B zum Preis von Fr. 16'000'000.- an die Ehegatten C. Mit Veranlagungsentscheid vom 10. Juli 2012 auferlegte ihm der Finanzausschuss der Gemeinde B zufolge dieser Handänderung eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 855'600.-. Dabei berücksichtigte er u.a. die beim Verkauf an die D AG bezahlte Mäklerprovision nur im üblichen Umfang von 1% des Verkaufspreises zuzüglich Mehrwertsteuer (= Fr. 172'800.-) anstatt der geltend gemachten bezahlten Kosten von Fr. 345'600.- (2% zuzüglich Mehrwertsteuer).

B. Eine dagegen erhobene Einsprache wies der Finanzausschuss der Gemeinde B am 11. Dezember 2012 ab.

C. Mit Rekurs vom 11. Januar 2013 liess der Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, die Mäklerprovision im Umfang von Fr. 259'200.-, entsprechend 1,5% des Verkaufspreises zuzüglich Mehrwertsteuer anzurechnen und die Grundstückgewinnsteuer dementsprechend herabzusetzen.

In der Rekursantwort vom 12. März 2013 schloss der Finanzausschuss der Gemeinde B auf Abweisung des Rekurses.

Mit Verfügung vom 8. April 2013 wurde der Rekursgegnerin der Beweis auferlegt, dass im Raum Zürich im Jahr 2011 beim Verkauf von Einfamilienhäusern bei einem Kaufpreis von Fr. 16'000'000.- Mäklerprovisionssätze von 1% ortsüblich gewesen seien. Gleichzeitig wurde der Pflichtige aufgefordert, die vertraglichen Grundlagen bezüglich der bezahlten Vermittlungsprovision einzureichen bzw. – soweit der Mäklervertrag diesbezüglich keine Regelung enthält – sachdienliche genaue Angaben über den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, den Inhalt des Vertrags und über sämtliche von der Mäklerin erbrachten Leistungen zu liefern. Im Falle der Schwerverkäuflichkeit wurde dem Pflichtigen ausserdem aufgegeben, die ausserordentlichen Anstrengungen der

Mäklerin zu dokumentieren. Hierauf reichten beide Parteien diverse Unterlagen ein, die anschliessend der jeweiligen Gegenpartei zur Stellungnahme unterbreitet wurden.

Auf die hierauf eingereichten Unterlagen und die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer 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. Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51, 1982 Nr. 105; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N 3). Dazu gehören u.a. die üblichen Mäklerprovisionen für Erwerb und Veräusserung (§ 121 Abs. 1 lit. c StG). Darunter ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts der Mäklerlohn im Sinn von Art. 413 OR zu verstehen. Die Anrechnung einer solchen Provision setzt den Abschluss eines Mäklervertrags gemäss Art. 412 OR mit einer Drittperson, eine in Erfüllung dieses Vertrags zum Grundstückskauf 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). Weitere über diesen Rahmen hinausgehende Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Verkauf oder Erwerb einer Liegenschaft sind – abgesehen von Insertionskosten und den mit der Handänderung verbundenen Abgaben (§ 221 Abs. 1 lit. c und d StG) – nicht anrechenbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 76). Ebenfalls nicht anrechenbar sind Gewinnbeteiligungen, die dem Mäkler im Rahmen eines Mäklervertrags über das übliche Mass hinaus gewährt werden. Letztere erweisen sich als grundsteuerrechtlich unbeachtliche Erlösverwendungen (BGr, 29. Mai 2009, www.bger.ch).

b) Die Anrechenbarkeit einer Mäklerprovision ist auf den üblichen Umfang beschränkt. Nach der Praxis, die sich an das Zivilrecht (Art. 414 OR) anlehnt, gilt im Kan-

ton Zürich im Regelfall eine Mäklerprovision von 2% als üblich (VGr, 10. Dezember 2008, SB.2008.00048, www.vgrzh.ch, RB 1998 Nr. 166, 1996 Nr. 58, 1988 Nr. 43, 1978 Nr. 73, auch zum Folgenden). Bei Vorliegen besonderer Umstände sind Abweichungen sowohl nach oben als auch nach unten möglich. So können bei schwer verkäuflichen Objekten Mäklerprovisionen bis zu 3% als üblich gelten. Auf der anderen Seite kann bei hohen Verkaufserlösen auch ein Prozentsatz unter 2% als üblich gelten (RB 1998 Nr. 166 = StE 1999 B 44.13.5 Nr. 7 = ZStP 1999, 135).

c) Diejenige Partei, welche vom üblichen Regelansatz von 2% abweichen will, ist hierfür beweispflichtig und hat die Gründe und Umstände darzulegen, aufgrund derer sich die Üblichkeit des behaupteten üblichen Honorars ergibt.

2. a) Im vorliegenden Fall rechnete die Rekursgegnerin die beim Verkauf im Jahr 2012 an eine nicht nahestehende Drittperson bezahlte Mäklerprovision von Fr. 345'600.- nur im Umfang von Fr. 172'800.-, entsprechend 1% des Verkaufspreises plus Mehrwertsteuer an. Sie stützte sich dabei in erster Linie auf einen Vorstandsbeschluss des Verbands der Gemeindesteuerämter vom Herbst 2009, der abgestuft nach Kaufpreisen folgende Provisionssätze vorsieht:

- bis Fr. 500'000.-	3%
- von Fr. 500'000.- bis 5 Mio. Franken	2%
- von 5 Mio. Franken bis 10 Mio. Franken	1,5%
- ab 10 Mio. Franken	1%

Zudem bringt sie vor, dass die zürcherische Rechtsprechung mehrfach festgehalten habe, dass bei hohen Verkaufserlösen ein Provisionssatz von weniger als 2% als üblich gelte. In anderen Kantonen sei die Praxis ähnlich. So werde beispielsweise im Kanton Schwyz die Abstufung der üblichen Provisionssätze nach der Höhe der Kaufpreise bereits in der Wegleitung zur Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vorgegeben. Diese sehe bei Verkaufspreisen über 10 Mio. Franken ebenfalls einen Provisionssatz von 1% vor.

b) Der Steuerpraxis anderer Kantone kommt im Kanton Zürich von vornherein keine Bedeutung zu, weil den Kantonen hinsichtlich Bestand und Umfang der bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbaren Aufwendungen ein bedeutender Regelungs-

spielraum zukommt. Im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bestehen hierzu keine bundesrechtlichen Vorgaben.

c) Auch dem Vorstandsbeschluss des Verbands der Gemeindesteuerämter kommt keine verbindliche Wirkung zu, weil es sich hierbei nicht um eine Regelung auf Gesetzes- oder Verordnungsstufe, sondern um die Empfehlung eines privatrechtlich organisierten Vereins handelt. Diese richtet sich einzig an seine Mitglieder (Gemeindesteuerämter) und ist nirgendwo publiziert. Dementsprechend erlangte der betreffende Beschluss keinen marktbeeinflussenden Bekanntheitsgrad. Zudem ist aus dem betreffenden Vorstandsbeschluss nicht ersichtlich, aufgrund welcher Markterhebungen oder sonstiger Abklärungen die Abstufungen getroffen wurden. Eine Abstufung der Ansätze allein nach Massgabe der Kaufpreise ist äusserst fragwürdig, weil die ortsüblichen Mäklerhonorare nicht allein von der Höhe des Kaufpreises, sondern auch von der Art des zu (ver)kaufenden Objekts, dem damit mutmasslich verbundenen Aufwand, den Interessen der Vertragsparteien und schliesslich auch von Angebot und Nachfrage abhängen. Massstab für den Mäklerlohn bildet der Erfolg, namentlich der wirtschaftliche Wert der Dienstleistung für den Auftraggeber (Georg Gautschi, Berner Kommentar, 1964, Art. 414 N 5b OR).

d) Zutreffend ist, dass die Steuerpraxis schon mehrfach darauf hingewiesen hat, dass bei Vorliegen besonderer Verhältnisse vom üblichen Regelsatz von 2% abgewichen werden könne. Die meisten Fälle betrafen allerdings Fälle, bei denen Provisionen über 2% geltend gemacht wurden. Diesbezüglich bezeichnete das Verwaltungsgericht Provisionssätze bis 3% nur bei nachgewiesener Schwerverkäuflichkeit der betreffenden Liegenschaft als üblich (VGr, 10. Dezember 2008, SB.2008.00048; VGr, 6. März 2002, SB.2001.00066, VGr, 16. Juni 1999, SR.98.00069). Im umgekehrten Fall (Kürzung unter 2%) besteht keine gefestigte Rechtsprechung. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich befasste sich bisher erst einmal mit der Frage, welcher Provisionssatz bei Kaufpreisen über 10 Mio Franken üblich sei (RB 1998 Nr. 166, auch zum Folgenden). Im betreffenden Entscheid vom 2. September 1998 ging es um die Anrechenbarkeit einer Mäklerprovision in Höhe von 2% des Erwerbspreises, welche für einen am 9. März 1990 vollzogenen Kauf eines Geschäftshauses an zentraler Lage in der Stadt Zürich zum Preis von rund 14,5 Mio Franken bezahlt wurde. In diesem Fall würdigte das Verwaltungsgericht die Praxis der kommunalen Steuerbehörde, wonach die übliche Mäklerprovision nach der Höhe des Kaufpreises abzustufen sei,

dem Grundsatz nach als überzeugend und kam unter Würdigung der gesamten Umstände zum Schluss, dass sich die Kürzung der Provision auf 1,5% des Erwerbspreises nicht beanstanden lasse.

e) Auch das Steuerrekursgericht bzw. die frühere Steuerrekurskommission befassten sich bisher erst einmal mit der Problematik der "üblichen Höhe" bei Kaufpreisen über 10 Mio Franken. Im betreffenden Entscheid der Steuerrekurskommission vom 27. März 2008 (3 GR.2007.56) ging es um die Anrechenbarkeit einer Mäklerprovision in (bezahlter) Höhe von 1,5% des Verkaufspreises von rund 20,6 Mio. Franken, welche für einen im November 2006 vollzogenen Verkauf dreier Mehrfamilienhäuser bezahlt wurde. Der an den gleichen Erwerber erfolgte Verkauf war Bestandteil eines umfangreichen Immobilienportfolios mit unterschiedlichen Objekten (Geschäftshäuser, Wohn-/Geschäftshäuser, Mehrfamilienhäuser, Wohnsiedlungen) an verschiedenen attraktiven Lagen in mehreren Kantonen. Das Transaktionsvolumen belief sich auf insgesamt rund 161 Mio. Franken bzw. auf rund 100 Mio. bezüglich der im Kanton Zürich gelegenen Objekte (die im Kanton Zürich gelegenen Objekte bildeten dabei Gegenstand einer Gesamtveräusserung). Im genannten Entscheid befand die Steuerrekurskommission, dass es dem Grundsatz nach richtig sei, die übliche Mäklerprovision nach der Höhe des Kaufpreises abzustufen. Jedoch könne der Abstufungsregelung der Stadt Zürich aus dem Jahr 2005, welche der Verband der Gemeindesteuerämter im Jahr 2009 zum Beschluss erhob und auf welche sich die Grundsteuerbehörde im konkreten Fall offensichtlich berief, nicht schlechthin in jedem Fall gefolgt werden. Vielmehr seien bei der Ermittlung des üblichen Prozentsatzes die Art der zu (ver)kaufenden Grundstücke und die weiteren Umstände des Einzelfalls mit zu berücksichtigen. Aufgrund des grossen Immobilienportfolios mit heterogenen Objekten, die ausserdem in verschiedenen Kantonen lagen, würdigte die Steuerrekurskommission die Vermittlung eines Käufers aufgrund der vertraglich vereinbarten Rahmenbedingungen (der Verkauf sollte u.a. innert relativ kurzer Frist vollzogen werden) und aufgrund des hierfür im Vergleich zu Einzelobjekten engeren Markts als eine anspruchsvolle Aufgabe. Folgedessen würdigte sie die vereinbarte Provision von 1,5% des Kaufpreises (zuzüglich Mehrwertsteuer) als üblich und wies die von der Vorinstanz verfochtene Kürzung auf 1% des Kaufpreises ab.

f) Weitere Entscheide wurden in den letzten 30 Jahren – auch von der Finanzdirektion, welche bis Ende 1998 als erstinstanzliche Rekursbehörde in Grundsteuersachen tätig war – zur vorliegenden Problematik nicht gefällt. Entgegen der Feststellung

des Verwaltungsgerichts im Entscheid vom 2. September 1998 gab es auch nie eine Praxis der Finanzdirektion zur Abstufung der Mäklerprovisionen bei hohen Kaufpreisen. Bei dieser Sachlage trifft die Behauptung der Rekursgegnerin nicht zu, dass die Kürzung der Mäklerprovision auf 1% des Verkaufspreises auf einer mehrfach bestätigten Rechtsprechung basiere. Richtig und allgemein anerkannt ist lediglich, dass bei Objekten mit sehr hohen Kaufpreisen tendenziell niedrigere Verkaufshonorare vereinbart werden als bei Objekten mit tiefen Kaufpreisen. Davon ging auch die frühere Tarifordnung des Schweizerischen Verbands der Immobilien-Treuhänder (SVIT), Sektion Zürich, Ausgabe 1983, aus. Denn bei Mehrfamilien-, Appartement- und Geschäftshäusern empfahl er seinen Mitgliedern, bei Objekten über 5 Mio. Franken Provisionen unter dem Regelsatz von 2 bis 3% des Verkaufspreises zu vereinbaren. Zum Ausmass der Preisabschläge gab der SVIT keine Empfehlungen heraus. Bei anderen Arten von Liegenschaften (landwirtschaftliche Grundstücke, Bauland, Einfamilienhäuser, Ferienhäuser, Eigentumswohnungen etc.) waren Kaufpreise über 5 Mio Franken im Jahr 1983 eine Ausnahme, so dass wohl aus diesem Grund kein Regelungsbedarf für Preisnachlässe unter den empfohlenen Ansätzen bestand.

g) Aus kartellrechtlichen Gründen sind Preisempfehlungen von Berufsverbänden seit 1998 nicht mehr zulässig, so dass der erwähnten Honorarordnung des SVIT heute keine wesentliche Bedeutung mehr zukommt. Die Frage, welcher Prozentsatz bei Mäklerprovisionen üblich sei, ist in Anlehnung an das Zivilrecht (Art. 414 OR) zu entscheiden sei. Dabei kommt es auf den Ortsgebrauch der gelegenen Sache (RB 1957 Nr. 80), d.h. auf vergleichbare Rechtsgeschäfte an.

h) Die Rekursgegnerin vermochte den Nachweis nicht zu erbringen, dass für Seegrundstücke am Zürichsee mit Kaufpreisen über 10 Mio Franken Provisionssätze von 1% üblich sind. Bereits der vorliegende Verkauf widerlegt diese Behauptung. Die Rekursgegnerin vermochte nur ein einziges Vergleichsgeschäft mit einem Kaufpreis über 10 Mio. Franken zu nennen, bei welchem eine Provision von max. 1% des Kaufpreises – in casu 0,8% des Verkaufspreises von 44 Mio. Franken – bezahlt wurde. Ein einziges Vergleichsgeschäft ist aber für die Ermittlung einer Übung nicht repräsentativ. Zudem handelte es sich beim betreffenden Vergleichsgeschäft um ein Baulandgrundstück mit einem wesentlich höheren Kaufpreis. Auch die beigezogenen statistischen Erhebungen des Steueramts der Stadt Zürich über den Zeitraum von 2007 bis 2010, auf welche sich die Rekursgegnerin beruft, belegen nicht, dass bei Kaufpreisen über 10 Mio. Franken Provisionssätze von 1% üblich waren. Aus der betreffenden Statistik,

bei welcher im genannten Zeitraum 54 Handänderungen mit Kaufpreisen zwischen 10 und 20 Mio. Franken ausgewertet wurden, betragen die durchschnittlich bezahlten Mäklerprovisionen 1,49% des Kaufpreises. Selbst unter Mitberücksichtigung 28 weiterer Handänderungen in der Stadt Zürich mit Kaufpreisen über 20 Mio. Franken, d.h. bei 82 Handänderungen mit Kaufpreisen ab 10 Mio. Franken beliefen sich die bezahlten Provisionen auf durchschnittlich 1,41% der Kaufpreise. Damit ist einzig belegt, dass eine Abstufung der Mäklerprovisionen nach der Höhe des Kaufpreises zwar üblich ist. Doch fehlt der Nachweis, dass bei Verkaufsobjekten über 10 Mio. Franken die üblichen Provisionssätze 1% betragen. Der Beschluss des Gemeindesteuerämterverbands stimmt im Preissegment der Kaufpreise über 10 Mio. Franken mit der Realität nicht überein und fällt deshalb als taugliches Beweismittel für eine Übung im entsprechenden Preissegment ausser Betracht. Daran vermag die Tatsache, dass der SVIT-Mäkler über die eigentliche Mäklertätigkeit hinaus noch weitere mit dem Verkauf zusammenhängende Dienstleistungen erbringt (z.B. Klärung von Finanzierungsfragen, Erstellen von Vertragsentwürfen bis hin zu Abschlusshandlungen), deren Gegenwert häufig in der Provision enthalten ist (vgl. RB 1988 Nr. 43), nichts zu ändern, weil der Wert dieser zusätzlichen Dienstleistungen bei Verkaufsobjekten über 10 Mio. Franken weit weniger ins Gewicht fällt als beim Verkauf einer Eigentumswohnung mit einem Kaufpreis unter 1 Mio. Franken und somit vernachlässigt werden kann.

i) Vor diesem Hintergrund kommt einem weiteren von der Rekursgegnerin vorgebrachten Vergleichsgeschäft, bei welchem für den Verkauf von drei Stockwerkeigentumseinheiten samt vier Einstellplätzen bei einem Verkaufspreis von Fr. 4'352'000.- eine Provision von 0,8% des Erlöses bezahlt wurde, keine entscheidende Bedeutung zu. Da die Vereinbarung des Mäklerhonorars immer Verhandlungssache ist, wird es abhängig vom Kaufpreis, der Art und Lage des Objekts, der Interessenlage der Vertragsparteien und von Angebot und Nachfrage immer unterschiedliche Honorarvereinbarungen geben. So wurde beispielsweise im Herbst 2007, wie dem Steuerrekursgericht bei der Beurteilung eines Staatssteuerrekurses bekannt wurde (2 ST.2012.353) und der Rekursgegnerin zur Stellungnahme unterbreitet wurde, beim Verkauf eines vergleichbaren Grundstücks (Bauland mit zwei Nebengebäuden mit Seeanstoss in der Gemeinde E bei einem Verkaufspreis von 10 Mio. Franken eine Provision von 1,95% des Kaufpreises bezahlt. Umgekehrt lässt sich unter den Verkäufen in der Stadt Zürich mit allen Preisen über 10 Mio. Franken (82 Handänderungen), für welche das Steueramt der Stadt Zürich einen Durchschnittssatz von 1,41% ermittelte, ein Beispiel finden, bei welchem der Veräusserer für ein Geschäftshaus an der Bahn-

hofstrasse bei einem Verkaufspreis von 48 Mio. Franken nur eine Mäklerprovision von 0,1% des Erlöses bezahlte (2 GR.2012.60). Ähnliche Unterschiede treten auch bei Verkäufen in tieferen Preissegmenten auf. So sind dem Steuerrekursgericht Fälle bekannt geworden, bei welchen beim Verkauf von Einfamilienhäusern in zürcherischen Agglomerationsgemeinden bei Verkaufspreisen von Fr. 2'050'000.- und Fr. 1'700'000.- Provisionen von 1,5% resp. 1,75% des Erlöses bezahlt wurden (2 GR. 2012.8 und 2 GR.2013.8).

j) Unbehelflich ist schliesslich der Einwand, dass sich aufgrund der starken Nachfrage nach erstklassigen Liegenschaften in den Zürichsee-Gemeinden und der regen Konkurrenz unter den Immobilienmaklern mühelos ein gut vernetzter Mäkler hätte finden lassen, der den Verkauf des Grundstücks für 1% des Verkaufspreises übernommen hätte. Das mag zutreffen. Jedoch ist nicht entscheidend, was hätte sein können oder nicht. Massgebend sind vielmehr die ortsüblich bezahlten Preise. Diese belegen aufgrund der gegebenen Beweislage nicht, dass im Jahr 2012 für Liegenschaften im Luxussegment bei einem Kaufpreis von 16 Mio Franken Provisionssätze von 1% üblich waren. Das vorliegende Beweisergebnis deutet im Preissegment zwischen 10 und 20 Mio. Franken eher auf einen üblichen Provisionssatz von 1,5% des Verkaufspreises hin. Somit erweist sich der Antrag des Pflichtigen, die Mäklerprovision im reduzierten Umfang von 1,5% des Verkaufspreises bei den Anlagekosten anzurechnen, als ausgewiesen.

k) Aufgrund dessen ist der Rekurs gutzuheissen und die Grundstückgewinnsteuer wie folgt herabzusetzen.

Steuerbarer Gewinn laut Einspracheentscheid		2'165'500
Anrechenbare Mäklerprovision lt. Antrag des Pflichtigen	-259'200	
Statt berücksichtigt laut Einspracheentscheid	172'800	-86'400
Neuer steuerbarer Grundstückgewinn		<hr/> 2'079'100
Grundstückgewinnsteuer gemäss § 225 Abs. 1 StG		821'040
(weder Zuschlag noch Ermässigung; Besitzesdauer 4 Jahre)		

3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG)

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Finanzausschusses der Gemeinde B vom 11. Dezember 2012 wird gutgeheissen und die dem Rekurrenten auferlegte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 855'600.- auf Fr. 821'040.- herabgesetzt.

[...]