



Entscheid

22. Januar 2018

Mitwirkend:

Einzelrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,
im Ausland

vertreten durch B,

dieser vertreten durch C & Partner AG,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) veräusserte im Dezember 2013 die Liegenschaft Kat.Nr., zwei zusammengebaute Mehrfamilienhäuser mit Tiefgarage an derstrasse 2 und 4 in der Gemeinde D zum Preis von Fr. 6'835'000.- (ohne Fahrhabe von Fr. 15'000.-) an die E AG. Mit Veranlagungs-Entscheid vom 22. September 2015 auferlegte ihr die zuständige Grundsteuerbehörde der Gemeinde D eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 447'920.- bei einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 2'266'183.-. Die Anlagekosten schätzte der Steuerausschuss mangels Einreichung der Steuererklärung im Sinn einer gewöhnlichen Schätzung auf Fr. 4'568'817.-. Dieser Betrag entsprach den Anlagekosten, welche das Steueramt der Gemeinde D am 26. November 2013 aufgrund eingereicherter Unterlagen der provisorischen Steuerveranlagung zur Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer zugrunde legte.

B. Mit Einsprache vom 28. September 2015, worin auf die zwischenzeitlich eingereichte Steuererklärung (datiert vom 23. September 2015) verwiesen wurde, liess die Pflichtige beantragen, weitere Anlagekosten in Höhe von Fr. 416'457.- (u.a. zwei vorher nicht geltend gemachte Mäklerprovisionen beim Verkauf) anzurechnen und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 364'640.- herabzusetzen.

Mit Einsprache-Entscheid vom 3. Oktober 2017 hiess der Grundsteuerausschuss die Einsprache teilweise gut und setzte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 395'060.- herab. Er anerkannte weitere wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 200'000.- (Garagenneubau) sowie eine an F bezahlte Mäklerprovision beim Verkauf von Fr. 64'300.- (inkl. Kosten für Verkaufsdokumentation und Inserate). Dagegen rechnete er ein Verkaufshonorar der Erwerberin in Höhe von Fr. 420'000.-, welches die Pflichtige – zusammen mit der an F bezahlten Mäklerprovision – im Umfang von Fr. 147'960.-, entsprechend 2% des Erlöses, geltend machte, nicht bei den Anlagekosten an. Ebenfalls unberücksichtigt blieben zusätzlich geltend gemachte Kosten für die Verkaufsdokumentation und Inserate, da sie nach Auffassung des Steuerausschusses bereits im Mäklerhonorar von F enthalten waren.

C. Mit Rekurs vom 3. November 2017 liess die Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, die an F und an die E AG bezahlten Provisionen im Umfang von Fr. 147'960.-, entsprechend 2% des Erlöses, bei den Anlagekosten zu berücksichtigen und den steuerpflichtigen Grundstücksgewinn dementsprechend um Fr. 83'660.- auf Fr. 1'918'140.- zu reduzieren.

In der Rekursantwort vom 20. November 2017 schloss die Kommission für Grundsteuern auf Abweisung der Rechtsmittel. In der hierauf eingereichten Stellungnahme hielt die Pflichtige an ihrem Rekursantrag fest. Weitere Stellungnahmen gingen nicht ein.

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

Der Einzelrichter 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. Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 lit. a bis e 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 laut lit. c übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten für Erwerb und Veräusserung.

b) Unter Mäklerprovision ist der Mäklerlohn im Sinn von Art. 413 des Obligationenrechts (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 1958 Nr. 98 = ZBI 61, S. 23 = ZR 59 Nr. 20; RB ORK 1956 Nr. 106; BGr, 14. April 1978, ASA 48, S. 441 ff.). Sind diese Vo-

oraussetzungen 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).

c) Im Fall der Nachweismäkelei erschöpft sich die zur Vertragserfüllung notwendige Leistung des Mäklers in der Mitteilung einer oder mehrerer konkret bestimmter Abschlussgelegenheiten, während die Vermittlungsmäkelei die aktive Förderung des Vertragsabschlusses durch den Mäkler voraussetzt; dies kann etwa durch Teilnahme und Vermittlung an den Vertragsverhandlungen oder die Redaktion des Vertrags geschehen (Caterina Ammann in: Honsell/Vogt/Wiegand, Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 6. A., 2015, Art. 412 Rz. 1). Das Zustandekommen des angestrebten Vertrags muss auf eine Tätigkeit des Mäklers zurückgeführt werden können; mit anderen Worten muss zwischen der Mäklertätigkeit und dem Vertragsabschluss ein Kausalzusammenhang bestehen (BGE 97 II 359). Dieses Erfordernis ist nicht erfüllt, wenn das Vertragsinteresse des nachgewiesenen bzw. zugeführten Interessenten dem Auftraggeber bereits bekannt war (StE 2013 B 44.13.5 Nr. 11).

d) Als steuermindernde Tatsache obliegt es der dafür beweisbelasteten Pflichten, die den Mäklerprovisionen zugrunde liegenden Tatsachen – namentlich die Umstände des Vertragsabschlusses und dessen Inhalt sowie die beidseitige Vertragserfüllung – hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Diesen Nachweis hat sie durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss (RB 1964 Nr. 68, RB 1992 Nr. 32). Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, die – ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlaubt (RB 1992 Nr. 32). Bei ungenügender Substanziierung hat die Rekursbehörde nicht von Amtes wegen eine Untersuchung zu führen, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64, 1981 Nr. 90, 1987 Nr. 35). Eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden (RB 1980 Nr. 69 mit weiteren Hinweisen). Zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen gehört ferner die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln, anhand derer sich die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts ergibt (RB 1992 Nr. 32; Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, ASA 49,

518). Kommt der Steuerpflichtige diesen Anforderungen nicht nach, so haben die Aufwendungen unberücksichtigt zu bleiben (RB 1980 Nr. 72).

2. Vorliegend ist streitig, ob die Zahlung der Pflichtigen in Höhe von Fr. 420'000.- an die E AG (= Erwerberin) eine Mäklerprovision im dargelegten Sinn ist und – zusammen mit der nicht streitigen Verkaufsprovision an F in Höhe von Fr. 64'300.- – in beschränktem Umfang von Fr. 147'636.-, entsprechend 2% (zuzüglich 8% MWSt.) des massgebenden Erlöses von Fr. 6'835'000.- bei den Anlagekosten anrechenbar ist.

a) Der vorliegende Sachverhalt weist gleich mehrere ungewöhnliche Besonderheiten auf. Einerseits sind beim Verkauf des Grundstücks gleich zwei Mäkler (F und die E AG) in Erscheinung getreten. Andererseits ist die zweite Mäklerin mit der Erwerberin tatsächlich identisch. Diese Besonderheiten werfen zunächst die Frage auf, ob überhaupt rechtzeitig vor Abschluss des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags, der am 12. September 2013 erfolgte, eine entsprechende Mäklerevereinbarung zwischen der Pflichtigen und der E AG zustande gekommen ist und die E AG überhaupt eine Tätigkeit erbracht hat, die zum Abschluss des fraglichen Kaufvertrags geführt hat. Hinsichtlich der Provision an F bestehen diesbezüglich keine Zweifel, da der Verkaufsauftrag an F gemäss dessen Rechnung vom 9. Dezember 2013 am 6. Mai 2013 erteilt wurde. Ferner war dessen Tätigkeit offensichtlich auch erfolgreich, weil er der Pflichtigen die E AG als abschlusswillige Käuferin zumindest zuführte.

b) Hinsichtlich der Provision der Pflichtigen an die E AG bestehen dagegen Zweifel, ob dieser Zahlung ein gültiger Mäklervertrag nach Art. 412 OR zugrunde lag und die Beauftragte gestützt darauf überhaupt eine Mäklertätigkeit erbrachte, die zum erfolgreichen Vertragsabschluss führte und aufgrund welcher die Auftraggeberin darüber hinaus auch noch bereit war, eine Provision von 70% auf dem über dem Mindestkaufpreis liegenden Mehrerlös zu bezahlen. Denn die Provisionsvereinbarung zwischen der Pflichtigen und der E AG wurde erst am 12. September 2013, d.h. gleichzeitig mit der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags rechtsgültig unterzeichnet. Zu diesem Zeitpunkt, der bei der Liegenschaftsvermittlung für die Entstehung des Provisionsanspruchs entscheidend ist und nicht etwa erst das Datum der grundbuchlichen Eigentumsübertragung (Georg Gautschi, in: Berner Kommentar, 1964, Art. 412 N 3 f, S. 110), standen die Parteien, der Kaufgegenstand und der Kaufpreis bereits fest.

Denn diesbezüglich handelt es sich um zwingend öffentlich zu beurkundete Vertragsinhalte (Christian Brückner, Schweiz. Beurkundungsrecht, 1993, N 2498 ff.). Im Übrigen bedarf die vertragliche Gestaltung eines Grundstückskaufs nicht nur bezüglich der zwingend erforderlichen, sondern auch hinsichtlich weiterer Vertragspunkte regelmässig einer mehr oder längeren Vorlaufzeit. Ferner versteht es sich von selbst, dass in urbanen Grundbuchamtskreisen Beurkundungstermine nicht von einem Tag auf den andern erhältlich sind.

c) Die Pflichtige behauptet zwar, mit der E AG bereits am 28. August 2013 eine Provisionsvereinbarung abgeschlossen zu haben. Den diesbezüglich einverlangten Nachweis vermochte sie jedoch nicht zu erbringen. In der Präambel der Vereinbarung vom 12. September 2013 wurde diesbezüglich lediglich vermerkt, dass die Vertragsparteien am 28. August 2013 beabsichtigten, die Bestimmungen zur Provision zu regeln. Darin kann aber mangels Regelung der vertragstypischen Punkte noch kein rechtsgültig abgeschlossener Mäklervertrag erblickt werden. Die definitive Regelung der von der Höhe des Kaufpreises abhängigen Provisionsansprüche der E AG kam erst zeitgleich mit der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags zustande. Zu diesem Zeitpunkt standen die Käuferschaft und der vereinbarte Kaufpreis bereits fest. Bei dieser Sachlage ist nicht belegt, dass der Zahlung der Pflichtigen ein rechtsgültig abgeschlossener Mäklervertrag vorausgegangen ist. Es wurde auch nicht dargelegt noch ist aus den Umständen ersichtlich, welche in Erfüllung eines Mäklerauftrags zum Vertragsabschluss führenden Tätigkeiten die E AG ausgeführt hat.

d) Als problematisch erweist sich ferner auch der Selbsteintritt der Mäklerin, wenn also der Vertrag, zu dessen Abschluss die Mäklerin Gelegenheit nachweisen oder vermitteln sollte, zwischen der Auftraggeberin und der Mäklerin selber zustande kommt. Denn dies kann zu einer Interessenkollision zwischen der Auftraggeberin und der Erwerberin führen. Schliesst die Auftraggeberin den Kaufvertrag mit der Mäklerin ab, ist anzunehmen, dass die Parteien den Mäklervertrag durch stillschweigende Übereinkunft aufgehoben haben und durch den Kaufvertrag ersetzt haben (Caterina Ammann, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 4. A., Art. 417 N 5 OR). Es ist im vorliegenden Fall auch nicht ersichtlich, welches Interesse die Pflichtige am Abschluss eines Mäklervertrags noch haben konnte, nachdem die Person der Käuferschaft und der Kaufpreis am Tag der Beurkundung bereits feststanden und ihr zufolge der am 12. September 2013 abgeschlossenen Verträge inkl. Fahrhabe nur ein Nettoerlös von Fr. 6'430'000.- (Fr. 6'850'000.- - Fr. 420'000.-) zugeflossen ist. Will sich die Mäklerin

den Provisionsanspruch trotz eines Selbsteintritts vorbehalten, so muss sie dies der Auftraggeberin vor Abschluss des Kaufvertrags ausdrücklich mitteilen, damit diese dem Umstand bei ihrem Angebot Rechnung tragen kann (BGE 83 II 150). Wie es sich damit verhält, kann vorliegend offen bleiben, da nach dem Gesagten nicht belegt ist, dass der Provisionszahlung rechtzeitig vor Abschluss des Kaufvertrags ein Mäklervertrag gemäss Art. 412 OR zugrunde lag.

e) Fehlt es am Nachweis eines rechtzeitig vor der Beurkundung des Kaufvertrags abgeschlossenen Mäklervertrags, kommt es auf die Bezahlung der Provision allein nicht an. Ebenfalls müssen auch die Hintergründe beider Vertragsparteien, die zur vorliegend ungewöhnlichen Vertragsgestaltung geführt haben, nicht näher erforscht werden. Zum vornherein unmassgeblich ist das Interesse der kommunalen Grundsteuerbehörde an einem möglichst hohen Kaufpreis, um eine entsprechend hohe Grundstückgewinnsteuer einnehmen zu können. Diesbezüglich ist anzumerken, dass dieser Vorteil bei einem allfälligen Weiterverkauf des Grundstücks wieder dahinfällt, weil der Erlös der steuerpflichtigen Veräusserin gleichzeitig den massgebenden Erwerbspreis der Erwerberin bildet (§§ 220 und 222 StG).

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen unter Verrechnung mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'900.- (§ 206 i.V.m. § 151 Abs. 1 StG). Der überschüssende Betrag ist der Pflichtigen zurückzuerstatten.

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen

[...]