

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00048 vom 10. Dezember 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-12-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00048

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00048 du 10 décembre 2008

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00048 del 10 dicembre 2008

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Anrechenbare Höhe der Maklerprovision bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer, Schwerverkäuflichkeit des Grundstücks Die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts geht dahin, dass eine Maklerprovision von 2% des Kaufpreises für überbaute Grundstücke im Regelfall als "üblich" im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. c StG gilt. Einzig bei Vorliegen besonderer Umstände, namentlich bei Schwerverkäuflichkeit, kommt ausnahmsweise eine Maklerprovision von 3% in Betracht. Im vorliegenden Fall hat der Pflichtige keine Angaben über die Anzahl der Interessenten, die Gründe für die Absagen sowie die aufgewendeten Stunden des Maklers gemacht, weshalb nicht von der Schwerverkäuflichkeit des Grundstücks auszugehen ist. Die Beschränkung der Abzugsfähigkeit des Maklerlohns auf grundsätzlich 2% verstösst nicht gegen das Verbot der Doppelbesteuerung, das Legalitätsprinzip, das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und verletzt auch nicht die Vertragsfreiheit oder den Grundsatz von Treu und Glauben. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2008.00048 Entscheid der 2. Kammer vom 10. Dezember 2008 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz) , Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretärin Eliane Fischer. In Sachen A , Beschwerdeführer , gegen Gemeinde R, Beschwerdegegnerin , betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A veräusserte am 13. Juli 2006 die Grundstücke Kat.Nr. 01, Wohnaus mit Bootshaus und 627 m² Land, an der L-Str. 02 in R zum Preis von Fr. Der Grundsteuerausschuss der Gemeinde R reduzierte – nach einem teilweise erfolgreichen Einspracheverfahren betreffend einen hier nicht mehr interessierenden Punkt – die ursprünglich festgesetzte Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... auf Fr. II. Den vom Pflichtigen erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission III am 20. März 2008 ab. Sie hielt fest, dass die Kosten für die Erneuerung der wasserrechtlichen Konzession sowie der über dem üblichen Satz von 2% liegende Anteil der Maklerprovision nicht als steuermindernde Tatsachen berücksichtigt werden könnten. III. Am 2. Mai 2008 erhob der Pflichtige Beschwerde an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, der Rekursentscheid sei teilweise aufzuheben und es sei die restliche Maklerprovision von Fr. ... im vollen Umfang als abzugsfähige Anlagekosten anzuerkennen. Ausserdem verlangte er die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schloss der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde R auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut

§ 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben haben. Der zu besteuernde Gewinn ist dabei laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Anrechenbare Aufwendungen sind gestützt auf § 221 Abs. 1 lit. c StG unter anderem die üblichen Mäklerprovisionen.

E. 2.2

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 Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Mäklers in Erfüllung dieses Vertrags und die Zahlung oder Anerkennung des geschuldeten Mäklerlohns, beschränkt auf den üblichen Umfang, voraus (RB 1958 Nr. 98 = ZBl 61, S. 23 = ZR 59 Nr. 20; RB ORK 1956 Nr. 106; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 221 N. 79; BGr, 14. April 1978, ASA 48, S. 441 ff.). 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).

E. 2.3

Die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts geht dahin, dass eine Mäklerprovision von 2% des Kaufpreises für überbaute Grundstücke im Regelfall als "üblich" im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. c StG gilt (RB 1996 Nr. 58; 1988 Nr. 43; 1978 Nr. 73 auch zum Folgenden). Einzig bei Vorliegen besonderer Umstände, namentlich bei Schwerverkäuflichkeit, kommt ausnahmsweise eine Mäklerprovision von 3% in Betracht. Der beweisbelastete Verkäufer hat dabei Angaben über die Anzahl der Interessenten und die Gründe für die Absagen sowie die aufgewendeten Stunden des Mäklers zu machen, während ein allgemeiner Hinweis z.B. auf die schlechte Lage des Objekts nicht genügt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N. 99, mit Hinweisen).

E. 2.4

Will der Steuerpflichtige solche Aufwendungen, denen steuermindernde Tatsachen zugrunde liegen, geltend machen, so hat er sie hinreichend darzutun und nachzuweisen (vgl. anstelle vieler RB 1980 Nr. 69 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Ist die Sachdarstellung ungenügend, so hat sich weder die Rekursbehörde von Amtes wegen im Hauptverfahren die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64) noch können diese im anschliessenden Beweisverfahren durch den Steuerpflichtigen nachgebracht werden (RB 1964 Nr. 68; 1973 Nr. 35; 1976 Nr. 26; 1980 Nr. 69). Die Umstände, welche die Anrechnung einer erhöhten Mäklerprovision rechtfertigen, sind, da sie zur Steuerminderung führen, von dem hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen nachzuweisen.

E. 3.1

Der Pflichtige verlangt die volle Abzugsfähigkeit des von ihm bezahlten Mäklerlohns bei der Ermittlung des Grundstückgewinns. Er bringt vor, das Grundstück habe aufgrund seiner gravierenden Nachteile (Eintrag im Altlastenkataster, Lage an der Eisenbahnlinie Zürich-Wien und die dadurch verursachten Lärm- und elektromagnetischen Immissionen, Angst vor Ausbruch einer Vogelgrippe-Pandemie zum Zeitpunkt des Verkaufs, Renovationsbedürftigkeit des Gebäudes sowie Errichtung auf sechs Halbstockwerken) nur dank den ausserordentlichen Fähigkeiten der von ihm beauftragten Mäklerin so schnell und mit einem so hohen Gewinn (von Fr. 1 Mio., entsprechend einem Gewinn von 40% bei einer Besitzesdauer von drei Jahren und dreieinhalb Monaten) veräussert werden können. Wie die Vorinstanz zu Recht ausgeführt hat, ist mit den Vorbringen des Pflichtigen hinsichtlich der Lage und Beschaffenheit des Grundstücks die Schwerverkäuflichkeit der Liegenschaft nicht rechtsgenügend dargetan. Auch die vom Pflichtigen hervorgehobenen Qualifikationen der Mäklerin, namentlich ihre langjährige Berufserfahrung, ihre Fachkenntnisse und ihr gutes Beziehungsnetz, sagen nichts über die Schwerverkäuflichkeit der Liegenschaft aus. Im Gegenteil spricht die kurze Dauer von weniger als zwei Monaten zwischen dem Verkaufsauftrag und der Beurkundung des Kaufvertrags sowie der hohe Gewinn dafür, dass es sich nicht um ein schwerverkäufliches Grundstück gehandelt hat. Der Pflichtige widerlegt dies auch nicht mit Angaben über die Anzahl der Interessenten, die Gründe für allfällige Absagen sowie die aufgewendeten Stunden der Mäklerin, welche zur Annahme der Schwerverkäuflichkeit nötig wären. Die Differenz zwischen dem üblichen Mäklerlohn von 2% und der bezahlten Provision von 4.34% ist somit als eine grundsteuerlich unbeachtliche Erlösverwendung zu würdigen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 222 N. 8). Eine über das übliche Mass hinausgehende Anrechnung der Mäklerprovision bei der Berechnung des Grundstückgewinns rechtfertigt sich im vorliegenden Fall nicht.

E. 3.2

Sodann wendet der Pflichtige ein, die Beschränkung auf "übliche" Mäklerprovisionen in Art. 221 lit. c StG sei verfassungswidrig in Hinblick auf das Doppelbesteuerungsverbot, das Legalitätsprinzip und das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; sie verletze die Vertragsfreiheit und verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

E. 3.2.1

Der Pflichtige verkennt, dass das in Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerte Verbot der Doppelbesteuerung gemäss dem klaren Wortlaut dieser Bestimmung nur im interkantonalen Verhältnis gilt und nicht auf das innerkantonale Verhältnis anwendbar ist. Selbst bei Vorliegen eines interkantonalen Verhältnisses wäre das Doppelbesteuerungsverbot jedoch nicht verletzt, wenn die Provisionsempfängerin die erhaltene Zahlung als Einkommen zu versteuern hat, obwohl diese vom Veräusserer nicht oder nicht vollständig als Aufwand in Abzug gebracht werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N. 101 mit weiteren Hinweisen).

E. 3.2.2

Die langjährige Zürcher Praxis, die Mäklerprovision bloss in einem beschränkten Umfang von grundsätzlich 2% zur Anrechnung zuzulassen, verstösst auch nicht gegen das Legalitätsprinzip. Dieses besagt im Bereich des Steuerrechts, dass die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren

Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln ist (Art. 127 Abs. 1 BV). Diesen Voraussetzungen werden die §§ 216 ff. StG mit Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer gerecht. Dies stellt der Pflichtige richtigerweise auch nicht in Frage. Er beanstandet jedoch, dass der in der Praxis entwickelte Prozentsatz von 2% nicht in § 221 Abs. 1 lit. c StG vorgesehen ist. Die Verwendung von allgemeinen, mehr oder weniger vagen Begriffen durch den Gesetzgeber ist bedingt durch die generell abstrakte Natur des Gesetzes. Es ist Aufgabe der Praxis, diese Begriffe auszulegen und anzuwenden (BGE 131 II 13, E. 6.5.1). Der Pflichtige bringt keine konkreten Argumente vor, welche die Üblichkeit der Mäklerprovision von 2% widerlegen oder die von ihm geltend gemachte Willkür der Annahme dieses Prozentsatzes als "übliche Mäklerprovision" belegen würden. Nicht zutreffend ist sodann seine Behauptung, der Steuerbehörde gelinge es nicht, eine steuerbegründende Tatsache im Umfang der Nichtzulassung des Abzugs nachzuweisen. Wie erwähnt (E. 2.4), liegt die Beweislast für steuermindernde Tatsachen beim Steuerpflichtigen und ist es nicht Aufgabe der Steuerbehörde zu beweisen, dass der Abzug überhöht ist. Die Üblichkeit einer höheren Provision ergibt sich im Übrigen auch nicht aus anders lautenden Empfehlungen des Schweizerischen Verbands der Immobilienwirtschaft, da die darin abgegoltenen Leistungen auch Aufwendungen abgelten, die über die eigentliche Mäklertätigkeit hinausgehen (RB 1988 Nr. 43). Dem ist auch im vorliegenden Fall so, führt doch der Pflichtige selber aus, dass die Leistungen der Mäklerin für die bezahlte Provision von 4.34% unter anderem die Ausarbeitung des Kaufvertrages, die Vertretung beim Notariat und die Beurkundung des Kaufvertrages beinhaltet hätten. Diese Leistungen gehen über den Mäklervertrag im Sinn von Art. 412 OR hinaus. Daher fehlt auch die gesetzliche Grundlage für deren Abzugsfähigkeit. Grundsteuerlich abzugsfähig ist nämlich nur der übliche Lohn, der dem Mäkler für die gesetzlich vorgeschriebene Dienstleistung, d.h. für den Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages oder für die Vermittlung eines Vertragsabschlusses, bezahlt wird (RB 1988 Nr. 43).

E. 3.2.3

Weshalb der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im vorliegenden Fall verletzt sein soll, begründet der Pflichtige nicht näher. Zwar durchbricht die Beschränkung der Anrechnung der aufgewendeten Mäklerkosten auf das übliche Mass das Prinzip der effektiven Kostenanrechnung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N. 8), dies dient aber der Verwirklichung des Grundsatzes der gleichmässigen Besteuerung, da der Pflichtige andernfalls mit einer überhöhten Mäklerprovision Aufwendungen für Leistungen zum Abzug bringen könnte, welche vom Gesetz nicht zum Abzug zugelassen sind und in Wirklichkeit nicht abzugsfähige Gewinnverwendung darstellen.

E. 3.2.4

Inwiefern die Verweigerung der Abzugsfähigkeit der über das übliche Mass hinausgehenden Mäklerprovision sodann einen Eingriff in die Vertragsfreiheit und eine Verletzung von Treu und Glauben darstellen soll, ist nicht ersichtlich. Es gibt im schweizerischen Recht keinen Schutz vor steuerrechtlichen Folgen für rechtmässig abgeschlossene Verträge. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegege-

setzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 und § 213 StG).
Demgemäss entscheidet die Kammer :

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte
Originaltext. Quellen-URL siehe oben.