

# Grundstückgewinnsteuer

## Mäklerprovision, Vorfälligkeitsentschädigung

### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 16. Juni 2008

*Eine Mäklerprovision ist vom erzielten Grundstücksgewinn abziehbar, sofern das Bestehen eines gültigen Mäklervertrags mit einer Drittperson, eine Vermittlungstätigkeit durch den Makler und die Zahlung oder Anerkennung des geschuldeten Mäklerlohns nachgewiesen sind.*

*Eine Vorfälligkeitsentschädigung, die der Verkäufer dem Kreditgeber infolge der vorzeitigen Auflösung eines Darlehens entrichten muss, ist nicht bei der Grundstückgewinnsteuer abziehbar, sondern bei der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer unter dem Titel Schuldzinsen.*

#### Sachverhalt:

Die X. AG verkaufte am 4. Juli 2005 die Liegenschaft L.-Strasse 3 in Basel an die Firma G. I. AG zum Preis von Fr. 1'800'000.–. Mangels Abgabe einer Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer erfolgte mit Verfügung vom 15. Februar 2006 eine amtliche Einschätzung. Dabei wurde unter Berücksichtigung eines Besitzdauerabzugs vom 14. Januar 1994 bis zum 15. Juli 2005 der steuerbare Gewinn auf Fr. 172'600.– und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 51'780.– festgelegt. Dagegen erhob die X. AG am 13. März 2006 Einsprache und machte für die Festlegung der Grundstückgewinnsteuer einen Verlust von Fr. 37'344.– geltend. Sie berief sich in der Begründung der Einsprache auf einen Einstandswert der Liegenschaft von Fr. 1'580'000.– sowie bei der Steuerfestlegung nicht berücksichtigte Abzüge für Handänderungssteuern von Fr. 27'000.–, Notariatskosten und Gebühren von Fr. 5'707.–, Inseratekosten von Fr. 1'465.–, Mäklerprovisionen von Fr. 132'548.– und eine Vorfälligkeitsentschädigung aus vorzeitiger Darlehensauflösung von Fr. 90'624.–. Im Weiteren wurde geltend gemacht, es sei bei der Berechnung der Gewinnsteuer ein Verlust aus dem Verkauf einer Liegenschaft an der M.-Strasse 119 im Jahre 2005 im Umfang von Fr. 97'748.– nicht einbezogen worden.

Mit Entscheid vom 31. Mai 2006 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Sie berücksichtigte einen Einstandswert von Fr. 1'550'000.– und die von der Steuerpflichtigen geltend gemachten Abzüge für Handänderungssteuern, Notariatskosten, Gebühren und Inseratekosten. Eine Mäklerprovision in Höhe von Fr. 19'368.– sowie der Verlust aus dem Verkauf der M.-Strasse 119 wurden ebenfalls eingerechnet. Daraus resultierte ein verbleibender Grundstücksgewinn von Fr. 57'455.40 und eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 17'220.–.

Gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung hat die X. AG Rekurs bei der Steuerrekurskommission erhoben und beantragt, die nicht berücksichtigten Mäklerpro-

visionen von Fr. 86'080.– und Fr. 27'100.– sowie die Vorfälligkeitsentschädigung aus vorzeitiger Auflösung des Darlehens bei der E. AG im Umfang von Fr. 90'624.– ebenfalls gewinnmindernd zu berücksichtigen. Diese Anträge der X. AG hat die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 8. Februar 2007, versandt am 8. Mai 2007, abgewiesen.

Hiergegen richtet sich der vorliegende, rechtzeitig eingereichte Rekurs der X. AG an das Verwaltungsgericht, mit welchem sie die vor der Vorinstanz gestellten Rechtsbegehren weiterverfolgt. Die Steuerverwaltung hat sich mit dem Antrag auf Abweisung des Rekurses vernehmen lassen. Hierzu konnte die Rekurrentin replizieren. Für die Einzelheiten der Parteistandpunkte wird, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, auf die nachfolgenden Erwägungen verwiesen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

### *Erwägungen:*

2.1 Gemäss § 104 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Steuern (Steuergesetz, StG, SG 640.100) wird die Grundstückgewinnsteuer erhoben von den Gewinnen, die sich aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und des Geschäftsvermögens der natürlichen und juristischen Personen sowie von Anteilen an solchen ergeben (sog. monistisches System, vgl. dazu Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 194; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern 2001, § 22 N 18; vgl. auch Art. 12 Abs. 4 StHG). Nach § 106 Abs. 1 StG gilt als Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt. Gemäss Abs. 2 dieser Bestimmung gilt als Verkaufserlös der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten. Darunter fallen z.B. Grundbuchgebühren, Beurkundungskosten, Handänderungskosten und Vermittlungsgebühren (Höhn/Waldburger, a.a.O., Bd. I, § 22 N 53). Als Einstandswert gilt unter Vorbehalt von § 105 Abs. 2 StG der Erwerbswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden konnten (§ 106 Abs. 3 StG). Als wertvermehrende Aufwendungen kommen alle Auslagen in Betracht, die nicht bloss dem Unterhalt des Grundstückes dienen, sondern die eine wirkliche Verbesserung, eine Neueinrichtung, eine Erweiterung oder eine Ergänzung zur Folge haben. Dabei handelt es sich um Investitionen, welche die Beschaffenheit des Grundstückes dauernd verbessern (Grüniger/Studer, Kommentar zum [alten] Basler Steuergesetz, 2. Aufl., Basel 1970, S. 354; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, N 30 zu § 221).

2.2 In der Rechtsprechung und Doktrin gilt der allgemeine Grundsatz, dass die Steuerverwaltung die Beweislast für steuerbegründende und der Steuerpflichtige jene für steuermindernde Tatsachen trägt (Höhn/Waldburger, a.a.O., § 34 N 16; VGE vom 2. Mai 2007 i. S. G. Q., vom 3. Juli 2006 i. S. J. B. und vom 20. April 2004 i. S. G. AG). Den Steuerpflichtigen trifft somit eine Mitwirkungspflicht. Der Rekurrent

ist beweispflichtig für alle Tatsachen, die seine Steuerpflicht aufheben oder vermindern (BGE 2A.71/2006 vom 21. Juni 2006 E. 3.3.3 und 2A.156/2006 vom 20. Oktober 2006 E. 5.1; Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 416). Wird kein entsprechender Beweis erbracht, so hat er die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

3.1 Die Rekurrentin macht zunächst geltend, es seien die Mäklerprovisionen der M. I. SA über Fr. 86'080.– und der S. I. AG über Fr. 27'100.– zu Unrecht nicht als gewinnmindernde Kosten zum Abzug zugelassen worden. In ihrer Einsprache hatte die Rekurrentin insgesamt drei Rechnungen für Mäklerprovisionen eingereicht. Die Steuerverwaltung hatte indessen lediglich diejenige der T. AG über Fr. 19'368.– zum Abzug zugelassen, da nur diese Firma im Gesellschaftszweck die Vermittlung von Immobilien explizit aufgeführt hat. Die Steuerrekurskommission hat die Nichtzulassung der weiteren Mäklerprovisionen in ihrem Entscheid damit begründet, dass eine Mäklertätigkeit der M. I. SA und der S. I. AG in keiner Weise erbracht worden sei. Insbesondere seien keine Dokumente oder sonstigen Unterlagen eingereicht worden, die eine im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft L.-Strasse 3 in Basel erfolgte Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit der beiden Firmen belegen würden. Daher könne auch die Frage offen gelassen werden, ob in casu ein mündlicher Mäklervertrag zustande gekommen sei. Hiergegen trägt die Rekurrentin in der Rekursbegründung vor Verwaltungsgericht vor, dass alle drei Mäklerrechnungen gemäss ihrem Titel eine Verkaufsprovision für die L.-Strasse 3 in Basel betreffen und diese Rechnungen gleichentags bar bezahlt worden seien, was sich aus den Zahlungsbelegen ergebe. Der Verkauf der Liegenschaft habe sich ausgesprochen schwierig gestaltet, was den Beizug von drei Mäklern und die hohen Provisionen erkläre. Nachdem eigene Bemühungen der Rekurrentin sowie diejenigen der T. AG erfolglos geblieben seien (die Rekurrentin verweist hierfür auf ihre Ausführungen vor der Vorinstanz), habe sie in einer dritten Phase die Herren F. J. der S. I. AG und W. M. der M. I. SA anlässlich einer gemeinsamen Besprechung angefragt, ob sie einen Käufer für die Liegenschaft beibringen könnten. Die beiden Vermittler hätten hierfür in Kenntnis der Verkaufsprobleme Provisionen in Höhe von Fr. 80'000.– resp. Fr. 25'000.–, zuzüglich gewisser Spesen, ausgehandelt. Die beiden Mäkler hätten in der Folge eine Interessentin beigebracht und den Verkauf nach intensiven Verhandlungen mit der Interessentin und deren Banken zu einem Abschluss gebracht. Hierauf seien die mündlich ausgehandelten Provisionen bezahlt worden und habe sich die Rekurrentin mit der bereits früher beauftragten T. AG auf eine reduzierte Entschädigung geeinigt. In der Replik wird ergänzend ausgeführt, dass die beiden Mäklerinnen für die Vermittlung des Verkaufs auf ihre bestehenden Kontakte zurückgreifen konnten und aus diesem Grund keine Inserate schalten, keine Verkaufsdokumentation erstellen und keine Korrespondenz führen mussten. Es sei daher nicht möglich gewesen, schriftliche Unterlagen einzureichen. Als Beweise könnten «höchstens entsprechende Bestätigungen seitens der Mäklerinnen (auf amtliche Erkundigung hin) oder entsprechende Zeugenaussagen beantragt werden». Genau dies habe die Rekurrentin denn auch in ihrem Rekurs an die Steuerrekurskommission und im Rekurs an das Verwaltungsgericht getan.

3.2 Als Vermittlungsaufwand anrechenbar ist nach der Rechtsprechung der Mäklerlohn im Sinne von Art. 413 OR, den ein Dritter von einem steuerpflichtigen Grundstückveräusserer dafür erhält, dass er die Gelegenheit zum Abschluss eines

Vertrages nachgewiesen oder den Abschluss eines Vertrages vermittelt hat. Allerdings setzt die Zulässigkeit des Abzuges nach § 106 Abs. 2 StG voraus, dass ein zivilrechtlich gültiger Mäklervertrag im Sinne von Art. 412 OR mit einer Drittperson geschlossen worden ist und dass der Mäkler in Erfüllung dieses Vertrages eine Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit aufgenommen hat, welche zum Veräusserungsgeschäft geführt hat. Erforderlich ist weiter die Zahlung oder die Anerkennung des geschuldeten Mäklerlohns (vgl. zum Ganzen: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 76 f. zu § 221 und VGE vom 2. Mai 2007 i. S. G. Q. und i. S. I. AG).

3.3 Im Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung hat die Rekurrentin für den Nachweis der von ihr behaupteten Mäklerprovisionen drei Rechnungen eingereicht, welche gemäss ihrem Text den Verkauf der L.-Strasse 3 in Basel betreffen. Darunter finden sich einerseits die Rechnung der T. AG vom 28. Juni resp. 22. September 2005 über Fr. 19'368.– und andererseits die Rechnungen der M. I. SA über Fr. 86'080.– und der S. I. SA über Fr. 27'100.–, beide datierend vom 4. Juli 2005 und beide mit einem handschriftlichen Vermerk und einer Unterschrift, wonach die Beträge gleichentags bar bezahlt worden seien. Weitere Angaben zu den Mäklerprovisionen hat die Rekurrentin nicht gemacht. Angesichts der Mehrzahl und der Höhe der Mäklerprovisionen sowie des ungewöhnlichen Zahlungsmodus ist daher bereits für das Verfahren vor der Steuerverwaltung fraglich, ob die Rekurrentin ihrer Mitwirkungspflicht im Rahmen der Veranlagung nach § 153 StG nachgekommen ist. Gemäss dieser Bestimmung muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Eine Steuererklärung hat die Rekurrentin, wie dargelegt, erst im Einspracheverfahren eingereicht und sich dort auf die genannten Angaben und Belege beschränkt. Die Steuerverwaltung hat in der Folge aufgrund eigener Abklärungen im Handelsregister die Rechnung der T. AG zum Abzug zugelassen, da diese Gesellschaft die Vermittlung von Immobilien ausdrücklich im Gesellschaftszweck führt. Aus diesem Entgegenkommen der Steuerverwaltung kann die Rekurrentin indessen für die weiter geltend gemachten Mäklerprovisionen nichts zu ihren Gunsten ableiten. Bei den weiteren Provisionen hatte die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid das Fehlen von Mäklerverträgen sowie Beschrieben und Nachweisen über die angebliche Vermittlertätigkeit moniert und den Abzug aus diesem Grund verweigert.

3.4 Im Rekurs an die Steuerrekurskommission hat die Rekurrentin in der Folge die behaupteten Vermittlungstätigkeiten näher beschrieben, jedoch wiederum auf jeglichen Nachweis zu ihren Behauptungen verzichtet und lediglich ausgeführt, die M. I. SA und die S. I. AG seien «im Bedarfsfall bereit, diese Tatsachen schriftlich zu bestätigen.» Zumindest aufgrund des Entscheids der Steuerverwaltung musste der Rekurrentin indessen klar sein, dass der «Bedarfsfall» vorliegt und sie im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten für die geltend gemachten Mäklertätigkeiten entsprechende Nachweise hätte erbringen müssen. Dies hat sie nicht getan. Es ist daher der Steuerrekurskommission keine Rechtsverletzung und kein Ermessensmissbrauch vorzuwerfen, wenn sie aufgrund weiterhin fehlender Belege die behauptete Vermittlertätigkeit als nicht nachgewiesen erachtet hat (vgl. auch VGE vom 2. Mai 2007 i. S. G. Q. sowie i. S. I. AG und vom 20. April 2004 i. S. G. AG). Dabei hat die Steuerrekurskommission nicht auf der Vorlage schriftlicher Mäklerverträge beharrt, der Rekurrentin aber vorgeworfen, die von der Steuerverwaltung bereits monierten Unterlagen,

welche eine Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit der beiden Firmen belegen würden, nicht eingereicht zu haben. Damit hat die Vorinstanz die Mitwirkungspflicht und Beweisanforderungen angesichts der gegebenen Umstände nicht überspitzt: Die Rekurrentin macht die Notwendigkeit von drei Mäklern geltend, welche Anspruch auf Provisionen von insgesamt Fr. 132'548.– haben sollen, ohne dass diese Provisionsabreden in irgendeiner Weise schriftlich fixiert worden seien. Dieser Vorgang ist als ungewöhnlich zu bezeichnen. Die M. I. SA und die S. I. AG haben nach den Erklärungen der Rekurrentin zudem gemeinsam dieselbe Verkäuferin geworben und sich dadurch Provisionen von gesamthaft Fr. 113'180.– verdient, ohne dass die Rekurrentin auch nur einen einzigen Beleg eingereicht hat, welche das Zusammenwirken der Mäkler oder die behaupteten intensiven Verhandlungen mit der Interessentin und deren Banken belegen. Angesichts dieser Umstände sowie der Beanstandungen im Entscheid der Steuerverwaltung durfte sich die Rekurrentin nicht mit dem Beweisangebot begnügen, «im Bedarfsfall» Bestätigungen der Mäkler einzureichen.

3.5 Von diesen Überlegungen ist auch für das vorliegende Verfahren auszugehen: Wiederum reicht die Rekurrentin keinerlei Belege über die Vermittlungstätigkeit ein. Zum Beweis ihrer Behauptungen beantragt sie vielmehr eine amtliche Erkundigung des Gerichts bei den Mäklerfirmen. Als Novum wird zudem beantragt, die Mäkler vor Gericht als Zeugen einzuvernehmen. Es kann indessen nicht Aufgabe eines Gerichts sein, amtliche Erkundigungen für Behauptungen einzuholen, für welche eine Partei ohne weiteres selbst eine Bestätigung einreichen könnte. Im Verfahren vor der Rekurskommission war die Einreichung entsprechender Bestätigungen, wie dargelegt, explizit als möglich bezeichnet worden. Auch entspricht es nicht dem Sinn eines mehrstufigen Rekursverfahrens, vor der letzten kantonalen Instanz mittels Zeugenbefragungen einen Sachverhalt zu erstellen, welchen die Rekurrentin gemäss eigenen Angaben bereits früher mit Bestätigungen hätte belegen können resp. müssen, nachdem deren Fehlen im Verfahren bereits explizit moniert worden war. Das Verwaltungsgericht übt grundsätzlich eine nachträgliche Verwaltungskontrolle aus. Dies bedeutet, dass es einen angefochtenen Entscheid nach der Sach- und Rechtslage beurteilt, wie sie im Zeitpunkt seines Erlasses durch die Verwaltung bestanden hat, d.h. unter Ausserachtlassung neuer Tatsachen und Beweismittel. Änderungen der Sachlage, welche sich seit dem Entscheid der Vorinstanz ereignet haben, hat das Verwaltungsgericht damit grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Von dieser Praxis wird zwar in den Fällen abgewichen, in denen das Festhalten daran einem überspitzten Formalismus gleichkäme und zu einem prozessualen Leerlauf führte, oder wenn die neuen Tatsachen und Beweismittel dem Nachweis bereits früher vorge-tragener Behauptungen dienen (vgl. Wullschlegler/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, BJM 2005 S. 300; VGE vom 2. Mai 2007 i.S. I. AG mit weiteren Hinweisen). Gerade letztere Voraussetzung kann indessen dann nicht als erfüllt angesehen werden, wenn eine Partei ihren Mitwirkungs- und Beweis-pflichten in den Verfahren der Vorinstanzen nicht nachkommt, wie dies vorliegend der Fall ist. Das Verwaltungsgericht als oberste kantonale Instanz ist nicht gehalten, eine Beweisabnahme nachzuholen, welche aus verschuldeter Säumnis der Rekurrentin bei der Ausübung ihrer Mitwirkungspflichten nicht bereits früher stattfinden konnte.

4.1 Im Weiteren macht die Rekurrentin geltend, Steuerverwaltung und Steuerrekurskommission hätten eine Vorfälligkeitsentschädigung von Fr. 90'624.–, welche

die Rekurrentin aufgrund einer vorzeitigen Auflösung eines Hypothekendarlehens der E. AG habe zahlen müssen, zu Unrecht nicht als Abzug bei den Verkaufskosten zugelassen. Die Steuerrekurskommission hatte hierzu in ihrem Entscheid geltend gemacht, diese Kosten resultierten aus einer Vertragsbeziehung der Rekurrentin mit dem Kreditinstitut und stünden daher nicht in einem direkten Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft L.-Strasse 3 in Basel. Hiergegen bringt die Rekurrentin in ihrer Rekursbegründung vor Verwaltungsgericht vor, alle Verkaufskosten würden einer Vertragsbeziehung zu einem Dritten entspringen (Notar, Mäkler, Inserateagentur); entscheidend sei vielmehr, dass einzig der Verkauf der Liegenschaft die Rekurrentin zu einer vorzeitigen Ablösung der Festhypothek bewegt habe, nachdem die Käuferin resp. die sie finanzierende Bank diese Ablösung verlangt hatte.

4.2 Nach § 106 Abs. 2 StG gilt als Verkaufserlös der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten. Darunter fallen z.B. Grundbuchgebühren, Beurkundungskosten, Handänderungskosten und Vermittlungskosten (Höhn/Waldburger, a.a.O., § 22 N 53 f.). Hiervon geht auch die langjährige Praxis der Basler Steuerbehörden aus, welche sich bereits unter dem alten Recht der Kapitalgewinnsteuer ausgebildet und im Rahmen des heutigen Rechts fortgesetzt hat (Grüninger/Studer, a.a.O., S. 354/360, BJM 1981 S. 103, VGE vom 1. November 1996 i. S. G. S. und Kons., vom 20. April 2004 i. S. G. AG und vom 2. Mai 2007 i. S. I. AG). Bereits unter dem (inhaltlich gleich lautenden) alten Recht hat das Verwaltungsgericht festgehalten, dass zurückbezahlte Hypotheken und darauf lastende Schuldzinsen nicht vom Verkaufserlös abgezogen werden, da die Verkäuferin in diesem Umfang eine Gegenleistung erhalten habe, indem eine entsprechende Schuld weggefallen sei (BJM 1981 S. 103). Die von der Rekurrentin als Abzugsposition geltend gemachte Vorfälligkeitsentschädigung wird von der Steuerverwaltung unter dem Titel der Schuldzinsen anerkannt, womit sie bei der Einkommens- resp. Gewinnsteuer zum Abzug gebracht werden kann. Diese Auffassung wird auch in der Lehre gestützt und es wird dazu ausgeführt, dass Kosten, welche bei der Einkommens- und Gewinnsteuer geltend gemacht werden können, bei der Grundstückgewinnsteuer nicht massgebend sind (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 22 N. 52). Etwas anderes kann in Fällen gelten, in welchen sich Fragen unzulässiger Doppelbesteuerung stellen. In diesen Fällen hat das Bundesgericht interkantonal zu beachtende Regeln über die abzugsfähigen Kosten eines Liegenschaftenhändlers aufgestellt (BGE 120 Ia 361 und 131 I 249 E 4.2 S. 255). Ein solcher Bezug liegt indessen hier nicht vor. Es ist daher der Steuerverwaltung und der Vorinstanz weder eine Rechtsverletzung noch ein Ermessensmissbrauch vorzuwerfen, wenn sie die Vorfälligkeitsentschädigung unter den genannten Umständen bei der Grundstückgewinnsteuer nicht zum Abzug zugelassen hat.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.

*Eine gegen diesen Entscheid gerichtete Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 20. Mai 2009 (2C\_652/2008)) abgewiesen.*