

MÄKLER-PROVISIONEN AM ORT DER LIEGENSCHAFT STEUERBAR?

von Wolfgang Maute, Dr.iur.HSG, dipl. Steuerexperte, first.advisory.ag, Frauenfeld,
Verwaltungsrat von Weibel Hess & Partner AG und Steuerkonsulent von REMAX Schweiz *

* Die umfassende Beurteilung kann unter www.remax.ch oder www.whp.ch abgerufen werden.

Die schweizerische Hauseigentümerzeitung titelte am 15. Oktober 2002: Versteuerung von Mäklerprovisionen: Ort der Immobilie massgebend. Man bezog sich auf einen Bundesgerichtsentscheid vom 8. Januar 2002, ohne diesen jedoch kritisch zu hinterfragen. Als Steuerkonsulent von REMAX Schweiz und Dozent an der Höheren Fachschule für Immobilien-Treuhänder sehe ich mich zu einer Klarstellung veranlasst.

Ausgangslage

Das Bundesgericht hat entschieden, dass im interkantonalen Verhältnis Provisionen einer Immobilienmälerin (Aktiengesellschaft) am Liegenschaftsort und nicht am Geschäftsort zu versteuern sind. Zur Begründung wird im wesentlichen festgehalten, dass der Eigentümer auf einen Teil des Wertes der Liegenschaft verzichte zugunsten des Mäklers. In diesem Sinne erziele der Mäkler in engem Zusammenhang mit der Liegenschaft einen Gewinn, auch wenn er nur über ein persönliches, auf einem Mäklervertrag beruhendes Recht verfüge und es sich – wie beim Immobilienhändler – zum Teil auch um Entgelt für seine persönliche Tätigkeit handle. Er sei an der Veräusserung beteiligt und verfüge zumindest teilweise wirtschaftlich darüber.

Entscheid vor Inkrafttreten des StHG

Das Bundesgericht hat unter der Prämisse entschieden, dass es *Kollisionsvorschriften betreffend Mäklerprovisionen* bei Immobilien aufstellen wolle. Kollisionsnormen sind jedoch nicht direkt anwendbar, es braucht zusätzlich eine gesetzliche (kantonale) Bestimmung. Betreffend heutiger Gesetzeslage – nach Inkrafttreten des StHG – wäre jedoch auch die Frage zu prüfen gewesen, ob die Bestimmungen betreffend Immobilienvermittlung *direkt anwendbar* wären.

Das Bundesgericht hat ausdrücklich eine *persönliche Komponente betreffend wirtschaftlicher Handänderung* aufgeführt und somit den *Tatbestand der wirtschaftlichen Anknüpfung erweitert*. Dies deckt sich zudem nicht mit Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG (wirtschaftliche Handänderungen).

Ausserdem kann nach StHG bei *juristischen Personen* beim Vermitteln von Grundstücken nur im internationalen Verhältnis eine Besteuerung vorgenommen werden.

Bei *natürlichen Personen* besteht aufgrund des eingangs erwähnten Bundesgerichtsentscheids und der gesetzlichen Grundlagen auf Bundesebene (StHG) und den kantonalen, gesetzlichen Ausführungsbestimmungen eine Rechtsunsicherheit.

Steuerharmonisierungsgesetz (StHG)

Ausschlaggebend für die nachfolgenden Ausführungen sind Art. 4 Abs. 1 StHG:

„Natürliche Personen ohne steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton (...) Grundstücke (....) vermitteln oder damit handeln.“

Nach einhelliger Auffassung der Lehre handelt es sich bei der Einordnung der Vermittlung von Grundstücken unter Art. 4 Abs. 1, also unter die Anknüpfungstatbestände mit internationaler und interkantonaler Bedeutung, um ein gesetzgeberisches Versehen, da kaum anzunehmen war, dass damit eine Neuerung in das interkantonale Steuerrecht eingeführt werden sollte. Zudem hat der Gesetzgeber die natürlichen und juristischen Personen kaum unterschiedlich behandeln wollen; bei letzteren gilt das Vermitteln von Immobilien nur im internationalen Verhältnis als Anknüpfungspunkt.

Das Bundesgericht hält lediglich dagegen, dass dies nur teilweise begründet sei. Es sei wohl beizupflichten, dass keine unterschiedliche Regelung gewollt sei, es fände sich jedoch kein Hinweis in den Materialien, dass die für juristische Personen gewählte Lösung die gewollte sei. M.E. ist somit die Frage nach der „richtigen“ Lösung vom Bundesgericht noch nicht beantwortet worden.

Umsetzung in den Kantonen

Vergleicht man die kantonalen Gesetzestexte, ist festzustellen, dass diese den Wortlaut von Art. 4 StHG nicht übernommen haben, so AG, AI, AR, BE, BL, BS, FR, GL, GR, NE, NW, SG, SH, SO, SZ, TG, UR, ZG und ZH: Ein entsprechender Anknüpfungspunkt wird explizit nur im internationalen Verhältnis erwähnt. In den Kantonen FR, GE, JU, LU, OW, TI und VS besteht jedoch eine nahezu wörtliche Wiedergabe der StHG-Regelung..

Es scheint somit, dass grossmehrheitlich die kantonalen Gesetzgeber bereits das redaktionelle Versehen stillschweigend korrigiert hätten. Der Kommentar zum Zürcher Steuergesetz (N. 44 zu § 4) geht denn auch sinngemäss davon aus, dass der Zürcher Gesetzgeber dieses Versehen korrigieren durfte. Andere kantonale Verlautbarungen sind nicht zu finden, erst recht nicht offizielle Stellungnahmen.

Dennoch stellt sich die Frage der direkten Anwendbarkeit von Art. 4 StHG. Dieses legt die wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte für eine wirtschaftliche Zugehörigkeit und damit einer beschränkten Steuerpflicht im Kanton abschliessend fest. Die Kantone sind deshalb verpflichtet, diese Tatbestände zu übernehmen und können nicht zusätzliche Anknüpfungspunkte festlegen. Der direkten Anwendung sind jedoch auch Grenzen gesetzt. Bei Unklarheiten wird die Kantonsregierung ermächtigt, die erforderlichen vorläufigen Vorschriften zu erlassen.

Grundstückgewinnsteuerpflicht?

Für die Erfassung mit der Grundstückgewinnsteuer sind drei Voraussetzungen ausschlaggebend: Vorliegen eines Grundstückgewinns, ein Grundstück, eine Handänderung.

Diese Voraussetzungen sind bei einer Vermittlung nicht erfüllt, liegt doch keine Einräumung einer wirtschaftlichen Eigentümerstellung oder eine Verbesserung vor. Eine weitergehende Auslegung des wirtschaftlichen Eigentums ist abzulehnen. Eine dingliche Rechtstellung des Mäklers an der Liegenschaft kann nicht begründet werden. Die Besteuerung richtet sich m.E. somit bei der Vermittlungstätigkeit nach der ordentlichen Einkommensbesteuerung. Diese ist für die Vermittlungstätigkeit im internationalen Verhältnis auch anerkannt.

Gestaltungshinweise

Unbestritten ist, dass bei der *Mäkelei von juristischen Personen* im interkantonalen Verhältnis keine wirtschaftliche Zugehörigkeit gegeben ist. Deshalb würde beispielsweise die Gründung einer GmbH die steuerliche Zugehörigkeit klar ordnen. Es gilt jedoch zu beachten, dass diese mit entsprechender Infrastruktur ausgestattet sein muss. Dies bedingt jedoch einen erhöhten administrativen Aufwand.

Es steht den Steuerpflichtigen offen, bei konkreten Sachverhalten bei den zuständigen kantonalen Veranlagungsbehörden einen *Vorbescheid* über die Steuerpflicht einzuholen. Auf alle Fälle drängt sich auf, in der entsprechenden Steuererklärung einen Hinweis auf den Sachverhalt, d.h. das Vorliegen ausserkantonaler Vermittlungsprovisionen, anzubringen.

Es stellt sich die Frage, ob *Abrechnungsmethoden nach Zeitaufwand*, welche den persönlichen Einsatz und deren Kosten (Spesen) dokumentieren, eine Änderung der Betrachtung aufdrängt. Das StHG bestimmt die wirtschaftliche Anknüpfung und nicht die Art der Verrechnung. M.E. ändert sich an der wirtschaftlichen Anknüpfung nichts.

Im weitem kann man sich die Frage stellen, wenn die *Zahlung der Vermittlungsprovision durch den Käufer* erfolgt, sich eine andere Betrachtungsweise aufdrängt. Auch hier festzuhalten, dass die Anknüpfung die Vermittlungsprovision ist und nicht der Zahlende ist.

Schlussfolgerung

Das Bundesgericht hat nicht entschieden, welches die „richtige“ Lösung ist, d.h. ob im interkantonalen Verhältnis die natürlichen Personen aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ein Nebensteuerdomizil begründen. Deshalb ist vorerst auf den Gesetzestext abzustellen. Die kantonalen Behörden haben die Bestimmung mehrheitlich nicht ins kantonale Recht überführt.

Dadurch entsteht eine Rechtsunsicherheit, die nicht hingenommen werden kann. Deshalb ist zu prüfen, welche Schritte betreffend Klärung im Gesetzgebungsverfahren in Angriff genommen werden sollen.

In der Zwischenzeit stehen die vorbeugenden Möglichkeiten offen, die Abwicklung der Vermittlungsprovisionen über eine juristische Person vorzunehmen oder in jedem Einzelfall einen Vorbescheid zu erwirken.