



<b>Fall-Nr.:</b>	I/1-2023/165
<b>Stelle:</b>	Verwaltungsrekurskommission
<b>Rubrik:</b>	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
<b>Publikationsdatum:</b>	30.08.2024
<b>Entscheiddatum:</b>	25.04.2024

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 25.04.2024**

**Art. 137 Abs. 1 lit. e StG; Grundstücksgewinn, Mäklerprovision. Eine Gesellschaft kann grundsätzlich von ihren Anteilsinhabern beauftragt werden, für sie den Verkauf einer Liegenschaft zu vermitteln. Ein solches Rechtsgeschäft ist steuerlich als Mäklervertrag anzuerkennen, es sei denn, mit einem unbeteiligten Dritten wäre ein gleichartiger Vertrag nicht abgeschlossen worden oder es handle sich um ein in Wirklichkeit nicht gewolltes Scheingeschäft. Eine beauftragte Aktiengesellschaft kann insbesondere dann nicht als unabhängige Drittperson gelten, wenn die entscheidenden, zum Verkauf führenden Tätigkeiten vom Auftraggeber selbst – allenfalls zivilrechtlich betrachtet für die Mäklerin – erbracht worden sind. Mäklereigenschaft vorliegend verneint.**

**(Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 25. April 2024, I/1-2023/165). Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben. Das Verwaltungsgericht hat die Beschwerde mit Entscheid vom 15. November 2024 abgewiesen (B 2024/105). Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts wurde beim Bundesgericht Beschwerde erhoben (9C\_6/2025). Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 4. April 2025 die Beschwerde abgewiesen.**

«Entscheid siehe PDF»



## Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

**Entscheid vom 25. April 2024**

\_\_\_\_\_

Besetzung

Präsident Titus Gunzenreiner, Richter Markus Frei und  
Roland Luchsinger, Gerichtsschreiberin Nicole Ingold

\_\_\_\_\_

Geschäftsnr.

I/1-2023/165

\_\_\_\_\_

Parteien

**A. \_\_ und B. \_\_**

**Rekurrenten,**

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Benno Lindegger,  
Wildeggstrasse 24, 9000 St. Gallen,

gegen

**Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,**

**Vorinstanz,**

\_\_\_\_\_

Gegenstand

**Grundstückgewinnsteuer**



### **Sachverhalt:**

A.- A.\_\_\_ und B.\_\_\_ erwarben die Liegenschaften Nr. \_\_\_ und Nr. \_\_\_, Grundbuch der Gemeinde D.\_\_\_, an der C.\_\_\_strasse in D., im Jahr 2004 für Fr. 750'000.– zu hälftigem Miteigentum. Mit Vertrag vom 19. April 2021 beauftragten sie die E.\_\_\_ GmbH mit dem Verkauf besagter Liegenschaften. Am 7. Oktober 2021 verkauften A.\_\_\_ und B.\_\_\_ die beiden Grundstücke zum Preis von Fr. 1'980'000.–. Am 3. November 2021 stellte die E.\_\_\_ GmbH A.\_\_\_ den vereinbarten Mäklerlohn (2 % Provision) in Rechnung.

B.- In der Steuererklärung für Grundstücksgewinne deklarierten A.\_\_\_ und B.\_\_\_ einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 771'815.– (Veräusserungserlös Fr. 1'980'000.– abzüglich Anlagekosten [Erwerbspreis Fr. 750'000.–, Nebenkosten Fr. 98'109, Aufwendungen Fr. 360'076.–]). Das Kantonale Steueramt liess lediglich Nebenkosten von Fr. 14'059.– und wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 78'284.– und somit anrechenbare Anlagekosten von Fr. 842'343.– zum Abzug zu und veranlagte die Eheleute am 7. Juni 2022 mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 1'137'600.–. Die dagegen erhobene Einsprache vom 8. Juli 2022 hiess das Kantonale Steueramt mit Entscheid vom 4. Juli 2023 teilweise gut und erhöhte die Nebenkosten auf Fr. 59'309.– und die wertvermehrden Aufwendungen auf Fr. 91'476.–. respektive die anrechenbaren Anlagekosten auf Fr. 900'785.–, woraus ein steuerbarer Grundstücksgewinn von Fr. 1'079'215.– resultierte.

C.- Gegen den Einspracheentscheid erhoben A.\_\_\_ und B.\_\_\_ mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 28. Juli 2023 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit dem Antrag, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die anrechenbaren Anlagekosten seien – unter Berücksichtigung des Mäklerlohns – mit Fr. 939'585.– und der steuerbare Grundstücksgewinn mit Fr. 1'040'415.– zu beziffern. Mit Vernehmlassung vom 12. September 2023 beantragte das Kantonale Steueramt die Abweisung des Rekurses.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.



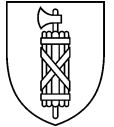
## **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 28. Juli 2023 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Im Rekursverfahren ist lediglich noch streitig, ob der Mäklerlohn von Fr. 38'800.– als Aufwendung i.S.v. Art. 137 Abs. 1 lit. e StG anrechenbar ist.

a) Die Vorinstanz stellte sich auf den Standpunkt, die Organe einer juristischen Person seien keine Drittpersonen. Von der juristischen Person an ihre Organe bezahlte Vergütungen könnten nicht als Mäklerprovision abgezogen werden. Im Umkehrschluss sei auch die Ausrichtung einer Provision an eine von der veräussernden Person wirtschaftlich beherrschte Gesellschaft nicht abzugsfähig, da die Interessen des Auftraggebers mit denjenigen des Beauftragten parallel laufen oder der Auftraggeber mit dem Beauftragten wirtschaftlich eng verbunden sei. Die Rekurrenten seien beide mit Einzelunterschrift für die E.\_\_\_\_ GmbH zeichnungsberechtigt. Der Rekurrent sei zudem als Gesellschafter und Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen. Gemäss Website der E.\_\_\_\_ GmbH beschäftige diese keine weiteren Mitarbeiter. Der Mäklervertrag sei von den Rekurrenten als Veräusserer und als Organ der E.\_\_\_\_ GmbH unterzeichnet worden. Ein wirtschaftlich besonderer Zusammenhang zwischen dem Empfänger der Provisionszahlung und der leistenden Person bestehe, und somit seien parallellaufende Interessen zwischen dem Auftraggeber und dem Beauftragen vorhanden.

b) Die Rekurrenten halten dem entgegen, nach dem Steuerbuch könnten auch Kapitalgesellschaften von ihren eigenen Gesellschaftern einen Mäklerauftrag erfüllen, ohne dass steuerrechtlich auf Eigenprovision erkannt werden müsste. Die Anerkennung sei indessen zu verweigern, wenn die Mäklergesellschaft nur formell als vom Veräusserer unabhängige Gesellschaft auftrete. Anhaltspunkte könnten sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien ergeben. Zur Interessenlage bei der E.\_\_\_\_ GmbH und den Rekurrenten sei festzuhalten, dass diese wohl vom Rekurrenten als geschäftsführendem Gesellschafter mit dem gesamten Stammkapital beherrscht werde, dass jedoch die Rekurrentin lediglich Mitarbeiterin in der E.\_\_\_\_ GmbH sei ohne irgendeine Organschaft oder eine beherrschende Stellung. Identität der Rechtsträger auf Seiten der Mäkler und der Auftraggeber bestehe somit keine.



Gleichermassen existiere zwischen Mäkler und Auftraggeber keine wirtschaftliche Verbundenheit. Die Rekurrenten seien zweifelsohne miteinander verheiratet. Indessen trage A.\_\_\_\_ für die E.\_\_\_\_ GmbH als geschäftsführender Gesellschafter die alleinige Verantwortung. Die E.\_\_\_\_ GmbH sei mithin nicht lediglich ein formelles "Vehikel", um getrennt von den Rekurrenten als Mäkler aufzutreten. Zwischen der E.\_\_\_\_ GmbH und den Rekurrenten würden zwar irgendwie geartete parallel laufende Interessen existieren, indessen beschränkten sich diese wie in allen Mäklersituationen einzig auf den Verkauf der Liegenschaft. Keine gleichgelagerten Interessen würden bei den involvierten Rechtspersonen bestehen. Im Gegenteil seien die Strukturen bei diesen so, dass bewusst zwischen ihnen differenziert werden müsse, gleichfalls wie wenn die E.\_\_\_\_ GmbH ein völlig unbeteiligter Dritter wäre.

3.- a) Gemäss Art. 130 Abs. 1 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne, die aus Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden. Der Grundstückgewinn entspricht dem Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (Art. 134 StG). Unter die anrechenbaren Aufwendungen fallen insbesondere Provisionen an Drittpersonen (sog. Mäklerprovisionen; vgl. Art. 137 Abs. 1 lit. e StG). Darunter ist der Mäklerlohn im Sinne von Art. 413 OR zu verstehen. Die Anrechnung einer solchen Provision setzt den Abschluss eines Mäklervertrags gemäss Art. 412 OR mit einer Drittperson voraus. Eigenprovisionen wie Entschädigungen an Miterben, Miteigentümer und Gesellschafter sind nicht üblich und auch nicht anrechenbar. Eine Gesellschaft kann jedoch grundsätzlich von ihren Anteilshabern beauftragt werden, für sie den Verkauf einer Liegenschaft zu vermitteln. Ein solches Rechtsgeschäft ist steuerlich als Mäklervertrag anzuerkennen, es sei denn, mit einem unbeteiligten Dritten wäre ein gleichartiger Vertrag nicht abgeschlossen worden oder es handle sich um ein in Wirklichkeit nicht gewolltes Scheingeschäft. Muss aus den Umständen geschlossen werden, der Veräusserer hätte einen gleichartigen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen, kann die Provisionszahlung nicht angerechnet werden (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 10 N 165 ff.; Steuerbuch [abgekürzt: StB] 137 Nr. 1). Eine beauftragte Aktiengesellschaft kann insbesondere dann nicht als unabhängige Drittperson gelten, wenn die entscheidenden, zum Verkauf führenden Tätigkeiten vom Auftraggeber selbst – allenfalls zivilrechtlich betrachtet für die Mäklerin – erbracht worden sind (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich [VerwGE ZH] SB.2015.00014 vom 3. Juni 2015 E. 2.1.2; SB.2012.00018 vom 22. August 2012 E. 2.1). Als weitere Voraussetzung muss die Provision ortsüblich sein. Die Ansätze gemäss Honorarordnung des Schweizerischen Verbandes der Immobilien-Treuhänder, Sektion Ostschweiz (OSVIT), gelten in der



Praxis als ortsüblich. Für Einzelobjekte im Stockwerkeigentum gilt gemäss St. Galler Veranlagungspraxis eine Provision von 2 bis 4 % als ortsüblich (vgl. StB 137 Nr. 1). Als drittes Kriterium muss die Vermittlungstätigkeit der Mäklerin auch effektiv zum Vertragsabschluss geführt haben (vgl. zum Ganzen ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, V. Teil N 98 ff.).

Eine Mäklerprovision kann als steuermindernde Tatsache gemäss der allgemeinen Beweislastregel grundsätzlich nur berücksichtigt werden, wenn sämtliche Voraussetzungen von der steuerpflichtigen Person nachgewiesen werden. Dazu hat sie neben dem Beweis über den Abschluss des Mäklervertrags und die Art der Mäklertätigkeit auch die zum Grundstücksverkauf führende Mäklertätigkeit sowie den Zahlungsnachweis zu belegen.

b) Am 19. April 2021 schlossen die Rekurrenten mit der E.\_\_\_\_ GmbH einen Mäklervertrag nach Art. 412 OR (act. 6/8). Damit wurde die E.\_\_\_\_ GmbH beauftragt, für die Liegenschaften Nr. \_\_\_\_ und Nr.\_\_\_\_ in D.\_\_\_\_ den gesamten Verkauf abzuwickeln mit der Verantwortung für das Zustandekommen des Kaufvertrages (sog. Vermittlungsmäkleri). Die E.\_\_\_\_ GmbH ist gemäss Art. 620 ff. OR als juristische Person ein eigenes Rechts- und Steuersubjekt. Entgegen der Ansicht der Rekurrenten ist aber nicht alleine deshalb von einer unabhängigen Drittperson i.S.v. Art. 137 Abs. 1 lit. e StG auszugehen. Der Mäklerprovision kann aber die Anrechenbarkeit auch nicht bereits deshalb abgesprochen werden, weil die Rekurrenten die von ihnen als Eigentümer respektive allein Zeichnungsberechtigte (A.\_\_\_\_ als geschäftsführender Gesellschafter und B.\_\_\_\_ als Mitarbeiterin der E.\_\_\_\_ GmbH) beherrschte E.\_\_\_\_ GmbH als Mäklerin beauftragt haben. Stattdessen müssen die gesamten Umstände des Einzelfalls geprüft werden. Muss aus den Umständen geschlossen werden, die Rekurrenten hätten einen gleichartigen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen, so ist steuerlich nicht auf die zivilrechtliche Gestaltung (den abgeschlossenen Mäklervertrag), sondern auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen (vgl. BGE 103 IA 20 E. 4c; vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., § 10 N 168; StB 137 Nr. 1).

Beim Mäklervertrag vom 19. April 2021 handelt es sich um einen standardmässigen Vertrag. Die im Vertrag festgehaltenen Mäklertätigkeiten umfassen sämtliche Aufgaben, die ein solcher Auftrag normalerweise mit sich bringt. Des Weiteren liegt auch die Mäklerprovision in der Höhe von 2 % des effektiv erzielten Bruttoverkaufspreises im Rahmen des ortsüblichen (vgl. StB 137 Nr. 1). In Anbetracht dessen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Rekurrenten einen gleichartigen Vertrag auch mit einem unbeteiligten Dritten abgeschlossen hätten. Aufgrund der offensichtlichen Nähe der Rekurrenten zur beauftragten



Mäklerin ist jedoch weiter zu prüfen, ob es sich um ein in Wirklichkeit nicht gewolltes Scheingeschäft handelt. Ein Scheingeschäft wäre beispielsweise dann anzunehmen, wenn die Rekurrenten als Auftraggeber selbst – allenfalls zivilrechtlich betrachtet für die Mäklerin – die entscheidenden Tätigkeiten erbracht hätten, welche zum Verkauf der Liegenschaften geführt haben. Wie die Vorinstanz gestützt auf die Website der E.\_\_\_\_ GmbH zu Recht festhielt und von den Rekurrenten zudem auch nicht bestritten wurde, ist nicht davon auszugehen, dass die Gesellschaft ausser den Rekurrenten weitere Mitarbeiter beschäftigt. Des Weiteren ist die Rechnung der E.\_\_\_\_ GmbH nicht unterschrieben und es finden sich in dieser Rechnung keinerlei Hinweise auf die "Mäklertätigkeit" einer Drittperson (act. 6/2). Dies zeigt auch der in den Akten liegende Vertrag vom 19. April 2021 (act. 6/8), wurde doch mit diesem immer die E.\_\_\_\_ GmbH respektive ihre offensichtlich einzigen Mitarbeiter A.\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_ bevollmächtigt. Selbst wenn die Rekurrentin als "blosse" Angestellte der E.\_\_\_\_ GmbH (vgl. Ausführungen in act. 1, S. 6) somit sämtliche Mäklertätigkeiten alleine erbracht hätte, was von den Rekurrenten zudem in keiner Art und Weise belegt wurde, kann in dieser Konstellation – entgegen den Ausführungen der Rekurrenten – von der E.\_\_\_\_ GmbH mit der Rekurrentin als einzelzeichnungsberechtigte Mitarbeiterin und Miteigentümerin der Liegenschaften nicht von einer Drittperson ausgegangen werden. Die einzelzeichnungsberechtigte Rekurrentin wäre nämlich sogar allein berechtigt gewesen, für die E.\_\_\_\_ GmbH mit sich selber als Auftraggeberin und Miteigentümerin der Liegenschaften einen Mäklervertrag abzuschliessen. So sind Personen mit „Einzelunterschrift“ oder mit „Einzelzeichnungsberechtigung“ befugt, alle Rechtshandlungen namens der Gesellschaft vorzunehmen und alle erforderlichen Unterschriften zu leisten, die der Zweck der Gesellschaft mit sich bringen kann. Sie können dies alleine tun.

Eine beauftragte juristische Person kann jedoch, wie vorstehend ausgeführt, insbesondere dann nicht als unabhängige Drittperson gelten, wenn die entscheidenden, zum Verkauf führenden Tätigkeiten von den Auftraggebern selbst – allenfalls zivilrechtlich betrachtet für die Mäklerin – erbracht wurden. Demzufolge ist anzunehmen, dass es sich beim Mäklervertrag vom 19. April 2021 tatsächlich um ein in Wirklichkeit nicht gewolltes Scheingeschäft handelte. Folglich hat die Vorinstanz die Abziehbarkeit der Mäklerprovision zu Recht verneint. Nach dem Gesagten ist der Rekurs abzuweisen.

4.- Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Verfahrens den Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'500.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung [sGS 941.12]). Der Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist damit zu verrechnen.



**Entscheid:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten haben die Kosten des Verfahrens (Entscheidgebübr) von Fr. 1'500.– zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.