



## Entscheid

9. April 2019

Mitwirkend:

Einzelrichter Marcus Thalmann und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

**Rekurrenten,**

gegen

**Gemeinde D,**

vertreten durch den Gemeinderat,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) verkauften am ... 2015 die Liegenschaft GBBL .../Kat.Nr. ... (Wohngebäude an der ...strasse 12 [vormals ...str. 31], ... D) zum Preis von Fr. 1'000'000.-. Zuzufolge dieser Handänderung auferlegte der Gemeinderat D den Pflichtigen mit Veranlagungsentscheid vom 4. Juli 2017 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 60'640.-. Im Entscheid verweigerte der Gemeinderat die Anerkennung einer Mäklerprovision von Fr. 30'000.-, welche der Pflichtige gemäss Rechnung vom ... Dezember 2014 an die E GmbH, F, bezahlt hatte.

B. Am 8. September 2016 erhoben die Pflichtigen Einsprache gegen diesen Entscheid und beantragten (unter anderem) die Anrechnung der Mäklerprovision. Mit Einspracheentscheid vom 29. Januar 2018 wies der Gemeinderat die Einsprache ab und erhöhte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 82'840.-. An der Streichung der Mäklerprovision hielt er fest.

C. Am 1. März 2018 sandten die Pflichtigen die mit Einsprache bezeichnete Rechtsschrift an die Gemeinde D, welche die Rechtsschrift am 5. März 2018 an das Steuerrekursgericht weiterleitete. Mit Schreiben vom 20. März 2018 teilten die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht mit, dass die Rechtsschrift als Rekurs zu betrachten sei. Darin beantragten sie erneut die Anrechnung der Mäklerprovision. Eventualiter sei die steuerliche Korrektur auf den Differenz-Steuervorteil (Gewinnsteuer/ Grundstückgewinnsteuer) zu beschränken. Zur Begründung dieser Anträge machten sie geltend, die E GmbH könne laut Handelsregisterauszug Liegenschaften erwerben, halten und veräussern; darüber hinaus könne sie als Generalunternehmung tätig sein. Die Gesellschaft habe, was den entsprechenden Belegen entnommen werden könne, in der Vergangenheit diverse Provisionen und Honorare vereinnahmt. Dies deute auf eine zielgerichtete, nachhaltige und gewerbsmässige Tätigkeit in den Bereichen Liegenschaftsvermittlung, Liegenschaftsverwaltung und Liegenschaftsberatung hin. Nicht ungewöhnlich sei, dass nur ein Objekt pro Jahr vermittelt werden könne. Des Weiteren sei zu beachten, dass durch die Nichtanrechnung der Provision eine Doppelbesteuerung entstehe, da die Gesellschaft die Provision versteuert habe.

In der Rekursantwort vom 9. April 2018 beantragte der Gemeinderat D die Abweisung des Rekurses.

Mit Beweisaufgabe vom 16. Oktober 2018 ersuchte der zuständige Einzelrichter des Steuerrekursgerichts die Pflichtigen um die Darlegung und den Nachweis, welche natürliche Person welche Handlung in Erfüllung des Mäklerauftrags ausführte. Die Pflichtigen erfüllten die Beweisaufgabe mit Eingabe vom 5. November 2018, worauf der Gemeinderat D am 13. November 2018 zum Beweisergebnis Stellung nahm.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer 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.

Zu den anrechenbaren Aufwendungen gehören laut § 221 Abs. 1 lit. c StG unter anderem übliche Mäklerprovisionen. Unter Mäklerprovision ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts der Mäklerlohn im Sinn von Art. 413 OR zu verstehen. Daraus folgt, dass als Mäklerprovision nur jene Vergütung anrechenbar ist, die der Steuerpflichtige dem Mäkler für dessen nach Art. 412 Abs. 1 OR gesetzlich vorgeschriebene Dienstleistung, nämlich den Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags oder die Vermittlung eines Vertragsabschlusses, bezahlt hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N 78). Die Anrechnung einer solchen Provision setzt den Abschluss eines Mäklervertrags gemäss Art. 412 OR mit einer Drittperson, eine in Erfüllung dieses Vertrags zum Grundstückkauf bzw. -verkauf führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Mäklers und die Zahlung des geschuldeten Mäklerlohns, beschränkt auf den üblichen Umfang, voraus (RB 1983 Nr. 65; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 79).

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 = ZStP 2004, 61).

b) Die steuerliche Anerkennung einer Mäklerprovision verlangt insbesondere, dass der Mäkler nicht nur zivilrechtlich, sondern auch wirtschaftlich eine vom Verkäufer unabhängige Drittperson ist. Eigenprovisionen, das heisst Entschädigungen für eigene Verkaufsbemühungen, sind nicht anrechenbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 89 ff; RB 1982 Nr. 109, je auch zum Folgenden). Die steuerliche Anerkennung zivilrechtlich gültiger Geschäfte findet nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerechts ihre Grenze dort, wo der Mäkler nur formell als vom Verkäufer unabhängiger Dritter auftritt. Ist aufgrund der Umstände anzunehmen, dass der Verkäufer einen gleichartigen Vertrag mit einem unabhängigen Dritten nicht abgeschlossen hätte, handelt es sich unabhängig von der zivilrechtlichen Ausgestaltung um ein Scheingeschäft, welchem die steuerliche Anerkennung versagt bleiben muss. Die Anhaltspunkte für eine nur formelle Unabhängigkeit müssen dabei aber stark sein; namentlich muss aus den Umständen geschlossen werden können, dass der Grundeigentümer selbst die Mäklertätigkeit ausgeübt hat.

c) Ist indessen anzunehmen, dass der Mäklerauftrag auch einem unabhängigen Dritten erteilt worden wäre, steht einer Anrechnung der Provision nichts entgegen. Dies dürfte wohl der Fall sein, wenn der Auftraggeber wegen fehlender Marktkenntnis oder aus anderen Gründen nicht in der Lage ist, die Liegenschaft selber zu verkaufen, und umgekehrt bei der beauftragten Gesellschaft die fachlichen und personellen Ressourcen für eine erfolgreiche Verkaufstätigkeit vorhanden sind. Die Interessenidentität von Aktionär und Aktiengesellschaft steht der Anrechnung einer Mäklerprovision grundsätzlich nicht entgegen (VGr, 8. Mai 1990, SR 89/0062). Als eine im Verhältnis zum Auftraggeber einzustufende Drittperson kann die beauftragte Gesellschaft aber nur gelten, wenn die entscheidenden, zum Verkauf führenden Tätigkeiten nicht vom Auftraggeber selber erbracht werden. Denn in diesem Fall tritt die Mäklergesellschaft nur formell als vom Veräusserer unabhängige Person auf und ist davon auszugehen, dass die der Gesellschaft geleistete Zahlung ihren Rechtsgrund nicht im Mäklervertrag, sondern im Beteiligungsverhältnis hat und der Veräusserer einen gleichartigen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen hätte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 92; VGr, 3. Juni 2015, SB.2015.00014, www.vgrzh.ch; VGr, 23. September 2015, SB.2015.00088, www.vgrzh.ch).

Das Bundesgericht erachtete diese Rechtsprechung als bundesrechtskonform (BGr, 1. April 2013, 2C\_1026/2012).

d) Gemäss Handelsregisterauszug des Kantons Schwyz vom ... 2015 verfügten die Pflichtigen in der massgeblichen Zeit über je 50% am Stammkapital der E GmbH in Höhe von Fr. 20'000.-. Der Pflichtige war zudem der Geschäftsführer der Gesellschaft. Die Pflichtigen waren daher Organe der Gesellschaft und im Verhältnis zu dieser nahestehende Personen.

Im Rahmen des Beweisverfahrens vor Steuerrekursgericht räumten die Pflichtigen selber ein, dass der Pflichtige selber die unter Punkt 3 des Mäklervertrags genannten Tätigkeiten ausgeführt hatte. Damit erbrachte der Pflichtige als Auftraggeber die entscheidenden, zum Verkauf führenden Tätigkeiten selber.

Es ist daher davon auszugehen, dass die E GmbH nur formell als von den Pflichtigen unabhängige Person auftrat und dass die der Gesellschaft geleistete Zahlung ihren Rechtsgrund nicht im Mäklervertrag, sondern im Beteiligungsverhältnis hatte. Mithin hätten die Pflichtigen einen gleichartigen Vertrag mit einem unabhängigen Dritten nicht abgeschlossen. In Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist der Mäklerauftrag als Scheingeschäft zu qualifizieren, und die E GmbH kann im vorliegenden Zusammenhang im Verhältnis zu den Pflichtigen nicht als Drittperson anerkannt werden. Die geltend gemachte Mäklerprovision stellt somit eine Eigenprovision dar, welche grundsteuerlich nicht angerechnet werden kann.

e) Es mag zutreffen, dass die E GmbH auf der vereinnahmten Mäklerprovision die anteilige Gewinnsteuer des Sitzkantons Schwyz bezahlte. Trotz dieser wirtschaftlichen Doppelbelastung kommt eine teilweise Anrechnung der Mäklerprovision bei den Pflichtigen zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung schon deswegen nicht in Betracht, weil eine steuerliche Benachteiligung der Gesellschaft nicht beim Beteiligungsinhaber korrigiert werden kann.

Wenn allerdings die von den Pflichtigen geleistete Zahlung von Fr. 30'000.- bei den Pflichtigen als nicht anrechenbare Eigenprovision und bei der E GmbH als vereinnahmte und damit als steuerbare Mäklerprovision qualifiziert wird, liegen allenfalls widersprüchliche Entscheide vor, welche von den Steuerbehörden tunlichst vermieden werden sollten. Ist die betreffende Staatssteuereinschätzung der E GmbH bereits

rechtkräftig, kann die Einschätzung der Gesellschaft allenfalls revidiert werden. Der diesbezügliche Entscheid obliegt indessen der kantonalen Steuerverwaltung Schwyz (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB §§ 216-226a, N 28).

2. a) Aus vorstehenden Erwägungen folgt, dass das Vorbringen der Pflichtigen unbegründet ist. Der Rekurs ist demgemäss abzuweisen.

b) Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]