



Entscheid

21. April 2022

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Christian Griesser, Steuerrichterin
Tanja Petrik und Gerichtsschreiber Ricardo Marino

In Sachen

Baukonsortium A, nämlich:

1. **B**,
2. **C**,
3. **D AG**,
4. **E AG**,
5. **F AG**,

vertreten durch G AG,

diese vertreten durch RA Dr.iur. H,

gegen

Stadt I,

vertreten durch den Grundsteuerausschuss,

Rekurrenten,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Die F AG (nachfolgend die F) bezweckt die Vermittlung und Veräusserung von Grundstücken, Liegenschaften und Wohnungen, insbesondere Wohnungen im Stockwerkeigentum. Mit Konsortialvertrag vom ... 2009 schloss sich die F mit B, C, der D AG und der E AG (alle zusammen nachfolgend die Pflichtigen oder das Konsortium) zusammen. Zweck des Konsortiums war es, das Grundstück Kat.-Nr. ... an der ...strasse 45 in I zu erwerben, zu überbauen und die daraus entstehenden Stockwerkeinheiten (nachfolgend die Überbauung J) zu verkaufen. Die Beteiligungsquoten am Konsortium wurden anhand der jeweiligen Kapitalbeteiligungen festgelegt. Dementsprechend wurde die Beteiligung der F im Konsortialvertrag auf 12.5% festgelegt.

Das Konsortium schloss am ... 2010 mit der F einen Exklusiv-Verkaufsvertrag ab, in welchem Letztere sich verpflichtete, die noch zu erstellenden Stockwerkeigentumseinheiten an der ...strasse 45 in I zu bewerben und an Interessenten zu vermitteln.

Am ... 2010 wurde das Stockwerkeigentum durch das Konsortium begründet. Zwischen dem ... August 2011 und dem ... September 2011 wurden die Stockwerkeigentumseinheiten verkauft.

Bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer aus diesen Handänderungen stellte das Steueramt I den Pflichtigen mittels Einschätzungsvorschlag vom 25. April 2017 in Aussicht, die in der Deklaration geltend gemachten Mäklerprovisionen als Eigenprovisionen zu qualifizieren und deshalb nicht zum Abzug zuzulassen. Die Pflichtigen lehnten den Vorschlag mit Schreiben vom 3. Mai 2017 ab.

Mit Veranlagungsentscheid vom 7. Juli 2017 legte der Grundsteuerausschuss der Stadt I den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 804'046.15 fest, wobei insbesondere die deklarierten Mäklerprovisionen nicht zum Abzug zugelassen wurden. Daraus resultierte eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 281'875.-.

B. Die hiergegen am 25. Juli 2017 erhobene Einsprache hiess der Grundsteuerausschuss der Stadt I mit Entscheid vom 24. Mai 2019 in einem hier nicht weiter re-

levanten Punkt teilweise gut. Bezüglich die geltend gemachten Mäklerprovisionen wurde die Einsprache abgewiesen.

C. Mit Eingabe vom 25. Juni 2019 erhoben die Pflichtigen Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 24. Mai 2019 und beantragten, der steuerpflichtige Gewinn für die Grundstückgewinnsteuer sei auf Fr. 604'012.- festzulegen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Rekursgegnerin. Eventualiter seien die geltend gemachten Mäklerprovisionen von Fr. 245'637.40 lediglich im Umfang der Beteiligung der F am Konsortium (12.5%) als nicht anrechenbare Aufwendungen zu qualifizieren. Im verbleibenden Umfang seien die Mäklerprovisionen anzurechnen.

Am 15. Juli 2019 beantragte der Grundsteuerausschuss der Stadt I die Abweisung des Rekurses, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Rekurrenten.

Mit Replik vom 17. September 2019 hielten die Pflichtigen an ihren Anträgen fest und stellten zusätzlich den Eventualantrag, die Mäklerprovisionen seien zu vier Fünftel als Anlagekosten anzurechnen.

Mit Auflage vom 6. April 2021 wurden die Pflichtigen vom Steuerrekursgericht aufgefordert, weitere Unterlagen einzureichen. Die Auflage wurde mit Eingabe vom 17. Juni 2021 beantwortet.

Der Grundsteuerausschuss der Stadt I liess sich weder zur Replik vom 17. September 2019 noch zur Eingabe der Pflichtigen vom 17. Juni 2021 vernehmen.

Am 14. Februar 2022 forderte das Steuerrekursgericht die Rekursgegnerin auf, weitere Unterlagen aus dem Einschätzungsverfahren einzureichen, welche in den Akten bislang fehlten. Diese wurden am 15. Februar 2022 eingereicht.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Gegenstand des Verfahrens bildet die Grundstückgewinnsteuer im Sinn von § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG), welche den Pflichtigen beim Verkauf der Stockwerkeinheiten der Überbauung J von der Stadt I auferlegt worden ist. Zwischen den Parteien ist diesbezüglich strittig, ob und in welchem Umfang die von den Pflichtigen geltend gemachten Mäklerprovisionen von Fr. 245'637.40 gewinnmindernd angerechnet werden können. Diese Provisionen wurden an die F im Rahmen des Verkaufs der Stockwerkeinheiten bezahlt.

a) Zu den anrechenbaren Aufwendungen, die den steuerbaren Grundstücksgewinn mindern, zählen nach § 221 Abs. 1 lit. c StG unter anderem die üblichen Mäklerprovisionen. Darunter ist der Mäklerlohn im Sinn von Art. 413 OR zu verstehen. Die Anrechnung einer solchen Provision setzt den Abschluss eines Mäklervertrags gemäss Art. 412 OR mit einer Drittperson, eine in Erfüllung dieses Vertrags zum Grundstückskauf bzw. -verkauf führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Mäklers und die Zahlung oder Anerkennung des geschuldeten Mäklerlohns, beschränkt auf den üblichen Umfang, voraus (RB 1958 Nr.98; RB ORK 1956 Nr.106; BGr, 14. April 1978, ASA 48, 441ff.). 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, ZStP 2004, 62).

b) Während der Nachweismäkler nur die Gelegenheit zum Kauf oder Verkauf eines Grundstücks nachzuweisen hat, geht die Tätigkeit des Vermittlungsmäklers weiter. Letzterer hat neben dem Finden eines Interessenten die potentiellen Vertragspartner auch zusammenzubringen und den Vertragsabschluss aktiv zu fördern (z.B. durch Teilnahme und Vermittlung an den Vertragsverhandlungen, Redaktion des Vertrages; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 221 N 84 StG; Caterina Ammann, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. A., 2020, Art. 412 N 1 OR). Das Zustandekommen des angestrebten Vertrags muss auf eine Tätigkeit des Mäklers zurückgeführt werden können; mit anderen Worten muss zwischen der Mäklertätigkeit und dem Vertragsabschluss ein Kausalzusammenhang bestehen. Dieses Erfordernis ist nicht erfüllt, wenn das Vertragsinteresse des

nachgewiesenen bzw. zugeführten Interessenten dem Auftraggeber bereits bekannt war (VGr, 22. August 2012, SB.2012.00018, = StE 2013 B 44.13.5 Nr. 11).

c) Die Anerkennung des Mäklers als Drittperson muss ihre Grenze finden, wo der Mäkler bzw. die Mäklergesellschaft nur formell als vom Auftraggeber bzw. Veräusserer unabhängige Person auftritt. Anhaltspunkte dafür können sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen ergeben. Muss aus den Umständen geschlossen werden, der Auftraggeber bzw. Veräusserer hätte 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; die Provisionszahlung ist dann steuerlich nicht anzuerkennen, weil sie auf einem in Wirklichkeit nicht gewollten Scheingeschäft beruht (RB 1982 Nr. 109; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 92). Liegt der Rechtsgrund einer Provision etwa nicht im Mäklervertrag, sondern vielmehr im Beteiligungsverhältnis zwischen Mäkler und Veräusserer, so stellt sie eine nicht anrechenbare Eigenprovision für eigene Verkaufsbemühungen dar (RB 1981 Nr. 3; VGr, 7. Juli, 1994, SR.1994.0026, E. 3b). Ebenso wenig ein Mäkler ist der aufgrund einer Generalvollmacht handelnde Bevollmächtigte. Dieser gilt dabei nicht als Dritter, sondern als Arm des Vollmachtgebers (RB 1975 Nr. 78, mit Hinweisen).

2. a) Die Vorinstanz stellte in ihrem Einspracheentscheid vom 24. Mai 2019 nicht in Abrede, dass der am ... 2010 zwischen der F und dem Konsortium abgeschlossene Exklusiv-Verkaufsvertrag als Mäklervertrag im Sinne von Art. 412 OR zu qualifizieren ist. In ihrer Rekursantwort macht die Rekursgegnerin nun aber geltend, der zwischen der F und dem Konsortium abgeschlossene Mäklervertrag sei ungültig, da eine unzulässige Selbstkontrahierung vorliege. Dies ergebe sich aus der Gesellschafterstellung der F und aus dem Umstand, dass die einfache Gesellschaft selber keine eigene Rechtspersönlichkeit habe.

b) Grundsätzlich stimmt es, dass eine Selbstkontrahierung zur Ungültigkeit des Rechtsgeschäfts führen kann. Jedoch ist eine solche Selbstkontrahierung bei einer einfachen Gesellschaft nur dann gegeben, wenn der Vertreter der einfachen Gesellschaft mit sich selber einen Vertrag abschliesst und hierzu nicht besonders ermächtigt wurde (Pestalozzi/Vogt, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. A., 2016,

Art. 543 N 24 OR). Im vorliegenden Fall liegt diese Konstellation indes nicht vor. Einerseits wurde das Konsortium beim Abschluss des Mäklervertrages nicht durch die F vertreten und andererseits wurde bereits im Konsortialvertrag zwischen allen Gesellschaftern vereinbart, dass mit der F ein Mäklervertrag abgeschlossen werden soll. Dabei wurde auch bereits die Höhe der Mäklerprovision definiert, weswegen eine unzulässige Interessenskollision ausgeschlossen werden kann. Es ist aber darauf hinzuweisen, dass der als Exklusiv-Verkaufsauftrag bezeichnete Mäklervertrag vom ... 2010 seitens der F lediglich von K unterzeichnet wurde. Letzterer war zu diesem Zeitpunkt gemäss Handelsregistereintrag lediglich kollektivzeichnungsberechtigt zu zweien. Mit Vollmacht vom ... 2010 wurde er aber dazu ermächtigt, Verträge im Zusammenhang mit der Überbauung J alleine zu unterzeichnen. Somit erweist sich der Mäklervertrag als gültig.

3. Weiter macht die Rekursgegnerin geltend, die F erbringe als Gesellschafterin Mäklerleistungen für die gesamte Gesellschaft, also auch für sich selbst. Deswegen sei von Interessensidentität zwischen dem Konsortium und der F auszugehen. Ausserdem lägen mehrere personelle Verflechtungen zwischen den Gesellschaftern des Konsortiums vor. Im Übrigen seien Entschädigungen für Mäklerdienste eines einfachen Gesellschafters denn auch nach einschlägiger Rechtsprechung als Eigenprovisionen nicht abzugsfähig. Mit letzterem Punkt macht die Rekursgegnerin geltend, dass zwischen einfachen Gesellschaftern bezahlte Mäklerprovisionen per se als Eigenprovisionen zu qualifizieren sind. Deshalb ist dieses Argument vorab zu prüfen.

a) Hinweise auf die Rechtsprechung, auf welche sich die Rekursgegnerin beruft, finden sich im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 95). Dort wird auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. November 1981 verwiesen (RB 1981 Nr. 93).

aa) In letzterem Entscheid hatte das Verwaltungsgericht eine Fallkonstellation zu beurteilen, bei welcher sich drei Parteien zu einem Konsortium zusammaten; dies mit dem Zweck, ein Grundstück zu überbauen und die dabei entstehenden Eigentumswohnungen zu verkaufen. Eine der Parteien war Eigentümerin von Bauland und stellte dieses zur Verfügung. Eine weitere Partei arbeitete das Bauprojekt aus und wurde als Generalunternehmerin tätig. Die dritte Partei, bzw. die ihr gehörende Immobilien-Maklerfirma war für den Verkauf der Eigentumswohnungen zuständig. Das Ver-

waltungsgericht erwog, dass auf das Innenverhältnis abzustellen sei, woraus sich ergebe, dass die dritte Partei in ihrer Funktion als Gesellschafterin Mäklerdienste erbrachte. Die Partei qualifiziere deshalb nicht als unabhängige und unbeteiligte Dritte. Folglich sei die Entschädigung für die Mäklerdienste als Eigenprovision zu qualifizieren.

bb) Bei einer einfachen Gesellschaft hat jeder Gesellschafter einen Beitrag zu leisten, sei es in Geld, Sachen, Forderungen oder Arbeit (Art. 531 Abs. 1 OR). Ist nichts Anderes vereinbart, so haben die Gesellschafter gleiche Beiträge, und zwar in der Art und dem Umfang zu leisten, wie der vereinbarte Zweck es erheischt (Art. 531 Abs. 2 OR). Dabei ergibt sich bereits aus dem Gesetzeswortlaut von Art. 531 Abs. 2 OR, dass die Gesellschafter ihre Beitragspflicht durch Vereinbarung begrenzen können. Art. 531 Abs. 2 OR ist dispositiver Natur (Lukas Handschin, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. A., 2016, Art. 531 N 2 OR). Dabei stellt nicht jede Leistung an die Gesellschaft einen Beitrag durch den leistenden Gesellschafter dar. Vielmehr ist durch Auslegung zu ermitteln, ob es sich bei einer Leistung um einen Beitrag handelt oder ob diesbezüglich ein Austauschverhältnis zwischen der einfachen Gesellschaft und dem Gesellschafter vorliegt (Lukas Handschin, Art. 531 N 9 OR; BGr, 20. August 2008, 2A.269/2006, E. 3.4, mit Hinweisen auf die Abgrenzung zwischen Beitragsleistungen und Drittgeschäften bei der Mehrwertsteuer).

cc) Aus dem vorstehend zitierten Urteil des Verwaltungsgerichts von 1981 ergibt sich, dass in der damaligen Fallkonstellation die Mäklerdienste durch den Mäkler in seiner Funktion als Gesellschafter erbracht wurden. Daraus lässt sich schliessen, dass im damaligen Sachverhalt eben kein Drittgeschäft vorlag.

dd) Im vorliegenden Fall ergibt sich demgegenüber bereits aus dem Konsortialvertrag, dass sich die Beiträge der Gesellschafter auf deren Einlagen beschränken sollen. So wurde denn auch schriftlich festgehalten, dass die Arbeitsleistungen der Gesellschafter separat entschädigt werden sollen. Somit kam den Gesellschaftern für ihre Arbeitsleistungen eine gewinnunabhängige Entschädigung zu. Die Details des Austauschverhältnisses zwischen der jeweiligen Arbeitsleistung und dem dafür vorgesehenen Entgelt wurde denn auch in separaten Verträgen zwischen dem Konsortium und dem einzelnen Gesellschafter festgelegt. Die Pflichten machen im Einklang mit dem soeben Gesagten geltend, dass die Gewinnbeteiligung der F für sich allein nicht ausreiche, um deren Mäklerdienste zu entschädigen. Dies lässt sich rein rechnerisch

nachvollziehen. Die F war am Konsortium zu 12.5% beteiligt. Der Grundstücksgewinn betrug gemäss Einspracheentscheid vom 24. Mai 2019 Fr. 799'784.90, wobei der Veräusserungserlös auf Fr. 8'914'948.- beziffert wurde. Rein rechnerisch beträgt der Gewinnanteil der F auf Basis dieser Zahlen somit Fr. 99'973.15 (12.5% von Fr. 799'784.90). Zumal die Mäklerprovision auf Basis des Verkaufserlöses berechnet wird, ergäbe dies eine durchschnittliche Mäklerprovision von rund 1.12% (Fr. 99'973.15 dividiert durch Fr. 8'914'948.-). Bedenkt man, dass die übliche Mäklerprovision im Kanton Zürich 2% beträgt, ist kaum zu erwarten, dass die F bereit gewesen wäre, für eine derart tiefe Provision tätig zu werden (vgl. BGr, 21. August 2019, 2C_891/2017, E. 2.2, = StE B 44.13.5 Nr. 16; BGr, 29. Mai 2009, 2C_119/2009, E. 2.2, = StE B 44.13.5 Nr. 9). Hinzu kommt, dass die Gewinnbeteiligung dazu dient, den Kapitaleinsatz der F zu vergüten. Die Gewinnbeteiligung richtet sich im vorliegenden Fall auch prozentual nach den Kapitaleinlagen der Gesellschafter. Darüber hinaus ist zu beachten, dass nicht alle Gesellschafter des Konsortiums neben dem zur Verfügung gestellten Kapital weitere Leistungen erbracht haben. Wären die Mäklerdienste als Beitrag an die einfache Gesellschaft erbracht worden, müsste wohl die Gewinnbeteiligung der F über ihre Kapitaleistung hinausgehen. Aus diesen Umständen ist darauf zu schliessen, dass die Gesellschafter die Mäklerdienste als Drittgeschäft beziehen wollten und nicht als Beitragsleistung eines Gesellschafters.

ee) Es stellt sich nun aber die Frage, ob die Mäklerprovision im Umfang der Beteiligung der F zu kürzen ist. Mit einer ähnlichen Fragestellung hatte sich das Verwaltungsgericht in seinem Entscheid vom 3. Oktober 1967 auseinandergesetzt (RB 1967 Nr. 32, auch zum Folgenden). Dabei ging es um einen Mäkler, der zu einer Erbengemeinschaft gehörte und bei der Veräusserung einer zum Nachlass gehörenden Liegenschaft als Mäkler tätig wurde. Das Verwaltungsgericht liess die Mäklerprovision zwar grundsätzlich zum Abzug zu, kürzte diese aber um den Anteil der Liegenschaft, welcher auf das Erbe des Mäklers entfiel. Es begründete dies damit, dass der Mäkler im Umfang seines eigenen Anteils an der Liegenschaft die Mäklerdienste nicht an Dritte, sondern an sich selbst erbringt. Dasselbe muss auch für eine einfache Gesellschaft gelten. Ansonsten würde ein Mäkler, der Liegenschaften als Teil eines Konsortiums erwirbt und vermarktet bessergestellt, als ein Mäkler, der dies alleine ohne Konsortium tut. Zum selben Schluss kommt man auch aus zivilrechtlicher Sicht. Eine einfache Gesellschaft kann mangels eigener Rechtspersönlichkeit nicht Träger eigener Rechte und Pflichten sein. Stattdessen werden die einzelnen Gesellschafter verpflichtet (Lukas Handschin, Art. 530 N 6 OR). Somit hatte die F einen Mäklervertrag mit allen

Gesellschaftern des Konsortiums, somit auch mit sich selbst. Soweit die Mäklerprovisionen also auf den 12.5% Liegenschaftenteil der F entfallen, ist von Eigenprovisionen auszugehen. Entgegen der Ansicht der Rekursgegnerin kann aber aufgrund der Beteiligung der F am Konsortium nicht die gesamte Mäklerprovision als Eigenprovision qualifiziert werden.

b) Zu prüfen bleibt, ob die Mäklerprovisionen aufgrund einer allfälligen Interessensidentität oder wegen personeller Verflechtungen zwischen den Gesellschaftern des Konsortiums als Eigenprovisionen zu qualifizieren sind. In solchen Fällen geht das Verwaltungsgericht grundsätzlich von einem Scheingeschäft aus (VGr, 3. Juni 2015, SB.2015.00014, E. 2.2.2; VGr, 23. September 2015, SB.2015.00088, E. 2.3.2; vgl. auch RB 1982 Nr. 109).

aa) Entgegen den Ausführungen der Rekursgegnerin liegt zwischen der F und dem Konsortium aber keine Interessensidentität vor. Zumal die F an der einfachen Gesellschaft nur zu 12.5% beteiligt ist, wird sie wohl kaum bereit sein, ihre Mäklerdienste gratis zu erbringen. Würde sie dies tun, könnte sie aufgrund ihres Gewinnanteils nur zu 12.5% von dieser Kosteneinsparung profitieren, die anderen 87.5% würde sie an die übrigen Mitglieder des Konsortiums "verschenken". Ausserdem trägt sie die Kosten für ihre eigene Mäklerprovision ebenfalls nur zu 12.5%, während der Rest der Provision vom Gewinnanteil der anderen Gesellschafter abgeht. Es ist also durchaus im Interesse der F, für sich eine gewinnbringende Mäklerprovision auszuhandeln und ihren eigenen Aufwand bei der Erbringung der Mäklerdienste zu begrenzen, um die eigene Gewinnmarge zu schützen. Das Konsortium wird jedoch ein Interesse daran haben, dass die F unabhängig von ihren Kosten möglichst umfassende Verkaufsbemühungen unternimmt. Es wird zwar eine gewisse Annäherung der Interessen erreicht, indem der Mäkler nur bei Erfolg entschädigt wird (BGE 138 III 669, E. 3.1, mit Hinweis auf die Erfolgsabhängigkeit der Mäklerprovision). Eine zusätzliche Interessensangleichung ergibt sich durch die Beteiligung der F an der einfachen Gesellschaft. Von einer Interessensidentität kann aber keine Rede sein.

bb) Weiter bringt die Rekursgegnerin vor, die Mäklerprovision sei aufgrund der engen Verknüpfung zwischen den Gesellschaften nicht zum Abzug zuzulassen. Dabei hebt sie in ihrer Rekursantwort mehrere personelle Verflechtungen zwischen dem Verwaltungsrat der F sowie jenem der G AG und der E AG hervor. Letztere Gesellschaft ist ebenfalls Mitglied des Konsortiums. Die G AG ist selber nicht am Konsortium betei-

ligt. Sie tritt aber im vorliegenden Verfahren als Vertreterin des Konsortiums auf, wurde gemäss Konsortialvertrag vom ... 2009 als Totalunternehmerin für die Überbauung J ins Auge gefasst und prüfte für das Konsortium jeweils die von der F in Rechnung gestellten Mäklerprovisionen. Entgegen den Ausführungen der Rekursgegnerin wurden die Mäklerprovisionen aber nicht von einem Konto der G AG überwiesen, sondern von einem Konto des Konsortiums. Es scheint also so, als hätte die G AG die Buchhaltung des Konsortiums geführt. Ob dies tatsächlich so war, kann letztlich aber aufgrund der nachfolgenden Erwägungen offen bleiben.

cc) Personelle Verflechtungen sind nach der Rechtsprechung problematisch, falls ein Organ einer Gesellschaft von besagter Gesellschaft als Mäkler beauftragt wurde (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 95, mit Hinweisen). Demgegenüber ist der Umstand, dass es sich bei den einfachen Gesellschaftern um nahestehende Personen handeln könnte, unproblematisch für die Abzugsfähigkeit der Mäklerprovision. Dies gilt zumindest dann, wenn die Gesellschafter denselben Mäklervertrag auch mit einem Dritten abgeschlossen hätten (VGr, 1. Juli 1986, StE 1987 B.44.13.5 Nr. 5). So ist es nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zulässig, dass eine Gesellschaft Mäklerdienste für ihre Schwestergesellschaft erbringt (RB 1978 Nr. 74, auch zum Folgenden). Dies begründete es damit, dass eine Aktiengesellschaft auch Mäkler ihres Alleinaktionärs sein könne (vgl. VGr, 23. September 2015, SB.2015.00088, E. 2.1.2). Andererseits würde eine Liegenschaftsübertragung von einer Gesellschaft auf ihre Schwestergesellschaft grundsätzlich Grundstückgewinnsteuerfolgen auslösen. Dies unabhängig davon, ob das wirtschaftliche Eigentum unverändert bleibt. Es entspräche einem Methodendualismus bei der Abzugsfähigkeit von Mäklerprovisionen nicht auch eine zivilrechtliche Betrachtungsweise anzuwenden. Diese Erwägungen überzeugen. Unabhängig von den personellen Verflechtungen sind die Pflichtigen zivilrechtlich betrachtet separate Rechtsträger. So ist die F auch ein separates Steuersubjekt und muss die vereinnahmten Mäklerprovisionen versteuern. Es ist also nur konsequent, dass die entsprechenden Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer abgezogen werden können. Dies muss zumindest solange gelten, wie der Vertrag auch mit einem Dritten abgeschlossen worden wäre und kein Scheingeschäft vorliegt.

dd) Ein Scheingeschäft ist gegeben, wenn die Parteien den Mäklervertrag in Wirklichkeit gar nicht wollten. Ein solches Scheingeschäft darf nicht ohne Weiteres angenommen werden. Vielmehr müssen starke Anhaltspunkte vorliegen, welche es erlauben, auf die wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen. Es muss aus den Umstän-

den geschlossen werden können, dass der Grundeigentümer die Mäklertätigkeit selber ausgeübt hat (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 92 StG). Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts wäre ein Scheingeschäft anzunehmen, wenn die Mäklerdienste gar nicht von einer Drittperson erbracht würden. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn eine Gesellschaft eines ihrer Organe damit beauftragt, für sie als Mäkler tätig zu werden (VGr, 3. Juni 2015, SB.2015.00014, E. 2.2.2; VGr, 23. September 2015, SB.2015.00088, E. 2.3.2). Im vorliegenden Fall ist nicht von einem Scheingeschäft auszugehen. So hatte die F gemäss ihrer Webseite im Jahr 2010 neben dem Geschäftsführer K noch fünf weitere Angestellte. Im Jahr 2011 wurden auf der Webseite neben K noch vier weitere Angestellte ausgewiesen. Dies erscheint bei Betrachtung der Jahresrechnung 2011, als durchaus plausibel, wurde doch Personalaufwand von Fr. 1'110'931.30 (Lohnaufwand von Fr. 991'764.65, Sozialversicherungsaufwand von Fr. 107'682.20 und übriger Personalaufwand von Fr. 11'483.45) verbucht. Ausserdem ergibt sich aus der Erfolgsrechnung 2011 der F, dass diese nicht nur für das Konsortium tätig war. So verbuchte sie Honorareinnahmen von Fr. 2'143'551.85. Setzt man die in diesem Fall geltend gemachten Mäklerprovisionen von Fr. 245'637.40 ins Verhältnis zu den gesamten Honorareinnahmen aus dem Jahr 2011, entspricht die Mäklerprovision lediglich rund 11.5% der erzielten Honorareinnahmen. Unter Berücksichtigung dieser Umstände ist davon auszugehen, dass die F als Immobilienmäklerin tätig ist und die Mäklerleistungen selber mit eigenem Personal erbrachte. Von einem Scheingeschäft ist nicht auszugehen.

ee) Zu prüfen bleibt, ob der Mäklervertrag zwischen der F und dem Konsortium drittvergleichskonform war. Dabei ist zu beachten, dass die gemäss § 221 Abs. 1 lit. c StG abzugsfähige übliche Mäklerprovision auf dem Gebiet des Kantons Zürich grundsätzlich 2% und bei schwer verkäuflichen Objekten 3% beträgt (BGr, 21. August 2019, 2C_891/2017, E. 2.2, = StE B 44.13.5 Nr. 16; BGr, 29. Mai 2009, 2C_119/2009, E. 2.2, = StE B 44.13.5 Nr. 9). Diese üblichen Mäklerprovisionen stellen nach Rechtsprechung des Bundesgerichts eine zulässige Pauschalisierung für das ganze Kantonsgebiet des Kantons Zürich dar (BGr, 21. August 2019, 2C_891/2017, E. 2.4, = StE B 44.13.5 Nr. 16, BGr, 29. Mai 2009, 2C_119/2009, E. 3.2.2, = StE B 44.13.5 Nr. 9). Indessen schloss das Bundesgericht in seiner Entscheid vom 21. August 2019 auch nicht aus, dass die marktüblichen Provisionen innerhalb des Kantons Zürich in gewissen Regionen höher sein könnten (BGr, 21. August 2019, 2C_891/2017, E. 2.4, = StE B 44.13.5 Nr. 16, auch zum Folgenden). Weiter hielt das Bundesgericht fest, dass der Schweizerische Verband der Immobilienwirtschaft (SVIT) eine Minimalprovision von

3% empfiehlt. Dabei sei aber zu beachten, dass damit auch Leistungen abgedeckt würden, welche nicht Gegenstand des eigentlichen Mäklervertrags sind. Solche Leistungen sind beispielsweise der Entwurf des Kaufvertrags, die Organisation der notariellen Beurkundung, Begleitung der Vertragsparteien oder die Erstellung von Finanzierungsplänen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 98, mit Hinweisen).

ff) Im Exklusiv-Verkaufsauftrag vom ... 2010 vereinbarten die F und das Konsortium, dass die F eine Provision von 2.75% erhalten soll, falls sie ein Verkaufsobjekt bereits vor Baubeginn veräussert. Für Verkäufe nach Baubeginn wurde eine Provision von 2.5% und für solche nach Bauvollendung eine Provision von 2% vereinbart. Aus den Rechnungen der F ergibt sich, dass die Verkaufsobjekte teilweise vor Baubeginn und teilweise nach Baubeginn veräussert werden konnten. Es wurden keine Objekte erst nach Bauvollendung veräussert. Somit lag die Provision zwischen 2.5% und 2.75%. Der Exklusiv-Verkaufsauftrag vom ... 2010 sieht aber vor, dass mit der Mäklerprovision Leistungen abgegolten werden, welche nicht Teil des eigentlichen Mäklervertrags sind. So wurde vereinbart, dass auch die Vertragserarbeitung, Beurkundungsvorbereitungen, sowie finanzielle Beratungsleistungen gegenüber den Käufern mit der Mäklerprovision abgegolten sein sollen. Folgerichtig läge die reine Mäklerprovision unterhalb der tatsächlich vereinnahmten Provisionen zwischen 2.5% und 2.75%. Berücksichtigt man die vom SVIT empfohlene Minimalprovision von 3%, erscheint die im Exklusiv-Verkaufsauftrag vom ... 2010 vereinbarte Mäklerprovision als drittvergleichskonform.

Im Übrigen akzeptiert etwa der Kanton St. Gallen bei Stockwerkeigentumseinheiten Mäklerprovisionen zwischen 2% und 4% als üblich (Steueramt des Kantons St. Gallen, Wegleitung Grundstückgewinnsteuer, S. 7). Im Übrigen handelte es sich bei den veräusserten Liegenschaften um eher kleine Stockwerkeigentumseinheiten mit einem durchschnittlichen Verkaufspreis von rund Fr. 785'500.-. Gerade bei solchen eher kleinen Objekten werden tendenziell höhere Provisionen verlangt als bei grossen Verkaufsobjekten (Peter Burkhalter, in: SVIT-Kommentar zum Maklerrecht, 2005, S. 105 f.). Dies spricht ebenfalls dafür, dass die Mäklerprovisionen der F drittvergleichskonform sind.

Die von den Pflichtigen dem Steueramt I bereits im Einschätzungsverfahren eingereichten Verträge zwischen der F und anderen Baukonsortien sind als Beweismittel für die Drittvergleichskonformität untauglich. Diese Baukonsortien verwendeten alle

eine c/o Adresse bei der G AG, welche – wie bereits in Erwägung 3b/bb ausgeführt – mit der F personell verflochten war bzw. immer noch ist. So sind zwei der Verwaltungsräte der G AG ebenfalls Verwaltungsräte der F. Es kann also nicht ohne Weiteres von Verträgen zwischen unabhängigen Dritten ausgegangen werden. Wollte man diese Verträge als Vergleichstransaktionen heranziehen, müssten zuerst die Gesellschafter dieser Baukonsortien ermittelt werden, um zu prüfen, ob es sich um Nahestehende oder unabhängige Dritte handelt.

Zumal die Drittvergleichskonformität der Mäklerprovisionen zwischen 2.5% und 2.75% von der Rekursgegnerin nicht bestritten wurden und die Höhe der Provisionen aus den bereits genannten Gründen plausibel erscheint, kann auf weitere Untersuchungen verzichtet werden. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die Mäklerprovisionen drittvergleichskonform sind.

gg) Damit ist noch nichts dazu gesagt, dass gemäss § 221 Abs. 1 lit. c StG lediglich die üblichen Mäklerprovisionen und nicht die drittvergleichskonformen Mäklerprovisionen abzugsfähig sind. Nach Rechtsprechung des Bundesgerichts müssen diese zwei Begriffe nicht deckungsgleich sein, da die üblichen Provisionen keine regionalen Unterschiede berücksichtigen (BGr, 21. August 2019, 2C_891/2017, E. 2.4, = StE B 44.13.5 Nr. 16). Diese Beschränkung auf die üblichen Provisionen führt dazu, dass im Kanton Zürich grundsätzlich nur eine Mäklerprovision bis zu 2% und bei schwer verkäuflichen Objekten eine Provision von 3% geltend gemacht werden kann (BGr, 21. August 2019, 2C_891/2017, E. 2.2, = StE B 44.13.5 Nr. 16; BGr, 29. Mai 2009, 2C_119/2009, E. 2.2, = StE B 44.13.5 Nr. 9). Hierbei handelt es sich um eine Pauschalierung, welche nach Rechtsprechung des Bundesgerichts zulässig ist (BGr, 21. August 2019, 2C_891/2017, E. 2.4, = StE B 44.13.5 Nr. 16, BGr, 29. Mai 2009, 2C_119/2009, E. 3.2.2, = StE B 44.13.5 Nr. 9). Diese Limitierung auf die Üblichkeit der Mäklerprovision gilt aber nicht für gewerbsmässige Liegenschaftenhändler. Gemäss § 221 Abs. 2 StG können sie auch höhere Mäklerprovisionen geltend machen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 139). Im Übrigen können gewerbsmässige Liegenschaftenhändler neben Provisionen für eigentliche Mäklerleistungen auch weitere Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit den Verkaufsbemühungen stehen, in Abzug bringen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 139). Dementsprechend erübrigt sich bei diesen die Frage, ob der Anteil der Mäklerprovisionen, welcher das übliche Mass überschreitet, überhaupt für die Mäklerleistung oder allenfalls für weitere Leistungen der F im Zusammenhang mit den Verkaufsbemühungen entrichtet wurde.

Die Vorinstanz befasste sich im Einschätzungs- bzw. Einspracheverfahren noch nicht mit der Frage der Üblichkeit der geltend gemachten Mäklerprovisionen. Auch wurde noch nicht geprüft, ob im vorliegenden Fall auch Mäklerprovisionen über das übliche Mass hinaus abgezogen werden können. Die diesbezüglich notwendigen Untersuchungshandlungen wurden bisher unterlassen, da die Vorinstanz die Mäklerprovisionen als Eigenprovisionen qualifizierte. Wie sich aus den bisherigen Erwägungen ergibt, trifft dies nur teilweise zu, weswegen die Vorinstanz weitere Untersuchungshandlungen hätte vornehmen müssen.

4. a) Dem Steuerrekursgericht stehen dieselben Befugnisse zu, wie den Steuerbehörden im Einschätzungsverfahren. Es hat gemäss § 149 Abs. 2 des StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen. Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen (§149 Abs.3 StG; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A., 2018, S. 375). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug in unzulässiger Weise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 29 ff. StG).

b) Den vorliegenden Verfahrensmangel erachtet das Steuerrekursgericht als schwer. Die Vorinstanz hat es unterlassen, den massgeblichen Sachverhalt vollständig abzuklären. Die vom Steuerrekursgericht vorzunehmende unbeschränkte gerichtliche Überprüfung bedeutet nicht, dass es unter dem Titel "Heilung des Verfahrensmangels" jeweils in Fällen mit besonderem Untersuchungsaufwand anstelle der Vorinstanz die Sachverhaltsabklärung zu übernehmen hätte. Eine solche Auffassung der Funktion des Steuerrekursgerichts ist mit dessen Stellung als unabhängiges Gericht unvereinbar.

c) Aufgrund des genannten Verfahrensmangels ist die Sache an die Vorinstanz zur weiteren Untersuchung und Neubeurteilung zurückzuweisen (§ 149 Abs. 3 StG). Die vorstehenden Erwägungen führen somit zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel.

d) Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Ausgang gilt in Bezug auf die Kostenregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, wobei es keine Rol-

le spielt, ob die Rückweisung beantragt oder ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder Eventualantrag gestellt wurde. Entscheidend ist in diesen Fällen, ob die infolge der Rückweisung vorzunehmende Neuurteilung noch zu einer vollständigen Gutheissung des Antrags führen kann. Trifft dies zu, gilt die beschwerde- bzw. rekursführende Partei mit Blick auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen als obsiegend (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013 + 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3). Im vorliegenden Fall ist eine vollständige Gutheissung auf Basis dieses Entscheids nicht mehr möglich. Von den ursprünglich beantragten Mäklerprovisionen in Höhe von Fr. 245'637.40 sind mindestens diejenigen, welche auf die F entfallen, als Eigenprovisionen zu qualifizieren. Die F ist zu 12.5% am Konsortium beteiligt. Folgerichtig unterliegen die Pflichtigen im selben Umfang von 12.5%. Bei diesem Verfahrensausgang rechtfertigt es sich, die Kosten zu 87.5% der Rekursgegnerin und zu insgesamt 12.5% den Rekurrenten aufzuerlegen. Ferner ist den Rekurrenten für das Rekursverfahren eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959, VRG).

e) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid des Grundsteuerausschusses der Stadt I vom 24. Mai 2019 wird aufgehoben und die Sache zur weiteren Untersuchung und Neuurteilung der Grundstückgewinnsteuer im Sinne der Erwägungen ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.

[...]