

# **BGer 9C\_6/2025 vom 4. April 2025**

Bundesgericht, 2025-04-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_6\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_6_2025)

FR: TF 9C\_6/2025 du 4 avril 2025

IT: TF 9C\_6/2025 del 4 aprile 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 150 II 346 E. 1.5.2; 143 II 459 E. 2.1). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte und von kantonalem Recht gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine gesteigerte Rüge- und Substanziierungspflicht ( BGE 150 II 346 E. 1.5.3 ; 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

### **E. 1.2**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Eine Berichtigung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung ist von Amtes wegen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) oder auf Rüge hin ( Art. 97 Abs. 1 BGG ) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 142 I 135 E. 1.6).

### **E. 2**

Streitig ist einzig, ob die Vorinstanz zu Recht erkannte, dass der an die C.\_\_\_\_\_ GmbH bezahlte Maklerlohn von Fr. 38'800.- bei der Festsetzung des Grundstückgewinns aus der Veräusserung der Miteigentumsanteile der Beschwerdeführer nicht als Aufwendung berücksichtigt werden kann. Es handelt sich dabei um die Provision gemäss Maklervertrag vom 19. April 2021, in welchem der Beschwerdeführer als Vertreter seiner Ehefrau für deren Miteigentumsanteile handelte. Unter den Parteien besteht Uneinigkeit in der Frage, ob eine steuerlich nicht als Aufwendung anerkannte Eigenprovision vorliegt, weil - wie feststeht und unbestritten ist - der Beschwerdeführer einzelzeichnungsberechtigter geschäftsführender Gesellschafter und die Beschwerdeführerin einzelzeichnungsberechtigte Mitarbeiterin der von ihnen als Maklerin beauftragten C.\_\_\_\_\_ GmbH ist.

### **E. 3.1**

Im angefochtenen Entscheid wird zutreffend dargelegt, dass der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne bei der Veräusserung eines Grundstücks unterliegen, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt ( Art. 12 Abs. 1 StHG [SR 642.14]; Art. 134 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 [StG/SG; sGS 811.1]). Richtig wiedergegeben sind auch die Voraussetzungen, unter welchen ein

Maklerlohn als Aufwendung im Sinne von Art. 137 Abs. 1 lit. e StG /SG anerkannt wird (vgl. auch ZIGERLIG/ OERTLI/HOFMANN, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 353 Rz. 98), darunter insbesondere das Erfordernis, dass es sich beim Makler um einen Dritten handeln muss (Ausschluss von Eigenprovisionen).

### **E. 3.2**

Zu wiederholen ist, dass grundsätzlich auch das Rechtsgeschäft, mit welchem eine Gesellschaft von ihren Anteilsinhabern beauftragt wird, den Verkauf einer Liegenschaft zu vermitteln, steuerlich als Maklervertrag anerkannt wird. Anders verhält es sich, wenn mit einem unbeteiligten Dritten ein gleichartiger Vertrag nicht geschlossen worden wäre, in welchem Fall nicht die zivilrechtliche Gestaltung, sondern der wirtschaftliche Sachverhalt massgebend ist, womit die Provisionszahlung steuerlich nicht anerkannt werden kann. Eine als Maklerin beauftragte Gesellschaft ist dann nicht als eine vom Veräusserer unabhängige Drittperson zu betrachten, wenn die entscheidenden, zum Verkauf führenden Tätigkeiten vom Auftraggeber selber (allenfalls zivilrechtlich betrachtet als Makler) erbracht worden sind. Der Rechtsgrund der Provision liegt diesfalls nicht im Maklervertrag, sondern im Beteiligungsverhältnis zwischen Makler und Veräusserer (vgl. auch ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundsteuergesetz, 2021, § 10 N. 165-168; St. Galler Steuerbuch [StB] 137 Nr. 1 Ziff. 2.5; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 92-94a zu § 221 StG /ZH).

### **E. 4.1**

Das kantonale Gericht erwog, die Beschwerdeführerin habe die Maklertätigkeit in der C.\_\_\_\_\_ GmbH für ihre eigenen Miteigentumsanteile ausgeführt und als Maklerin für die Miteigentumsanteile ihres Ehemannes (d.h. des Beschwerdeführers) fungiert. Zwar bewirke ihre Anstellung bei der C.\_\_\_\_\_ GmbH noch keine wirtschaftliche Verbundenheit mit derselben, doch habe sich insofern ein enger faktischer (persönlicher und wirtschaftlicher) Bezug ergeben, als die Beschwerdeführerin vom Ehemann und Organ sowie Eigentümer der C.\_\_\_\_\_ GmbH als einzige Angestellte der C.\_\_\_\_\_ GmbH beschäftigt worden sei. Eine Gleichlagerung der Interessen der Beschwerdeführer unter sich und im Verhältnis zur C.\_\_\_\_\_ GmbH resultiere daraus, dass sich der Maklervertrag auf ihre je hälftigen Miteigentumsanteile bezogen und der Verkauf die Zahlung des Maklerlohnes an die vom Beschwerdeführer beherrschte C.\_\_\_\_\_ GmbH zur Folge gehabt habe. Eine wirtschaftliche Verbundenheit der C.\_\_\_\_\_ GmbH und des Beschwerdeführers als deren Organ und Eigentümer sei ohne Weiteres gegeben. Angesichts der engen wirtschaftlichen und persönlichen Verflechtung sowie der Gleichlagerung der Interessen der Vertragsparteien könne die von den Beschwerdeführern an die C.\_\_\_\_\_ GmbH bezahlte Provision nicht als anrechenbare Aufwendung abgezogen werden. Die C.\_\_\_\_\_ GmbH gelte nicht als "Drittperson" im Sinne von Art. 137 Abs. 1 lit. e StG /SG. Ebenso wenig sei hinreichend dargetan, dass das Maklergeschäft mit einem unabhängigen Dritten in gleicher Weise vereinbart worden wäre, denn der Geschäftszweck der C.\_\_\_\_\_ GmbH bestehe gerade im Kauf und Verkauf bzw. der Vermittlung von Immobilien und die Beschwerdeführerin habe die entsprechende Tätigkeit in der C.\_\_\_\_\_ GmbH im hier massgebenden Zeitpunkt effektiv ausgeübt.

### **E. 4.2**

Die Beschwerdeführer machen geltend, das kantonale Gericht habe ihr rechtliches Gehör verletzt, indem es mit der ihnen entgegengehaltenen fehlenden Drittvergleichskonformität eine neue, belastende Behauptung ins Verfahren eingebracht habe, welche überdies in keiner Weise begründet werde. Die Drittvergleichskonformität sei indessen bereits durch die Verwaltungsrekurskommission bejaht worden und in Anbetracht des Maklerlohnes von 2 % des Kaufpreises auch offensichtlich gegeben, womit der vom Gegenteil ausgehende vorinstanzliche Entscheid willkürlich sei. Weiter bestehe nur zwischen dem Beschwerdeführer (nicht aber der Beschwerdeführerin) und der C.\_\_\_\_\_ GmbH eine wirtschaftliche Verbundenheit. Unerklärt sei, weshalb die Vorinstanz nun plötzlich persönliche Interessen für massgebend erachte. Im Übrigen wären parallel laufende Interessen der Beschwerdeführerin und der C.\_\_\_\_\_ GmbH erforderlich (und nicht solche der beiden Beschwerdeführer). Es liege auch ein Verstoß gegen das Doppelbesteuerungsverbot vor, da der Maklerlohn von der C.\_\_\_\_\_ GmbH versteuert worden sei und im Falle fehlender Abzugsmöglichkeit mit der Grundstückgewinnsteuerrechnung nochmals erfasst würde.

#### **E. 4.2.1**

Was die Rüge einer Gehörsverletzung anbelangt, berufen sich die Beschwerdeführer sinngemäss auf die Rechtsprechung, wonach den Parteien das rechtliche Gehör zu gewähren ist, wenn das Gericht beabsichtigt, seinen Entscheid mit einer Rechtsnorm oder einem Rechtsgrund zu begründen, die im bisherigen Verfahren nicht herangezogen wurden, auf die sich die Parteien nicht berufen haben und mit deren Erheblichkeit im konkreten Fall sie nicht rechnen konnten ( BGE 145 IV 99 E. 3.1; 128 V 272 E. 5b/bb). Eine derartige Konstellation lag hier allerdings offensichtlich nicht vor, denn die Frage nach dem Vorliegen einer Eigenprovision und in diesem Zusammenhang auch nach der Drittvergleichskonformität (vgl. dazu E. 3.2 hiervor) stand bereits im Verfahren vor der Verwaltungsrekurskommission im Zentrum des Rechtsstreites. Ebenso wenig kann der Vorinstanz diesbezüglich eine fehlende Begründung vorgeworfen werden, befasste sie sich doch (wie ihre in E. 4.1 wiedergegebene Argumentation zeigt) eingehend mit dieser Voraussetzung.

#### **E. 4.2.2**

An der Sache vorbei zielt sodann der Einwand, die vorinstanzliche Erkenntnis, wonach nicht dargetan sei, dass das Maklergeschäft mit einem unabhängigen Dritten in gleicher Weise abgeschlossen worden wäre, sei willkürlich, weil die Maklerprovision sich mit 2 % im ortsüblichen Rahmen bewegt habe. Die Beschwerdeführer äussern sich damit zu einer von der hier streitigen zu unterscheidenden Voraussetzung, nämlich derjenigen der Ortsüblichkeit der Maklerprovision (vgl. dazu ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., S. 353 Rz. 98). Dass dieses Erfordernis erfüllt ist, stand von Anfang an ausser Diskussion.

#### **E. 4.2.3**

Dem Einwand, die Vorinstanz habe für die Frage nach der Verbundenheit zwischen der C.\_\_\_\_\_ GmbH und der Beschwerdeführerin unzulässigerweise auf persönliche statt auf wirtschaftliche Interessen abgestellt, ist entgegenzuhalten, dass für die Beantwortung der Frage, ob die Maklergesellschaft nur formell als vom Veräusserer unabhängige Gesellschaft auftritt, auf die Gesamtheit der Umstände abzustellen ist. Dabei können sich Anhaltspunkte aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus den organisatorischen und persönlichen Beziehungen etc. zueinander ergeben (StB 137 Nr. 1 Ziff. 2.5). In diesem

Sinne wurden in der Praxis beispielsweise nicht als unabhängige Drittpersonen betrachtet: die Mit- und Gesamteigentümer, welche bei der Veräusserung eines gemeinsamen Grundstückes eine Vermittlungstätigkeit erbringen, der Miterbe im Auftrag der Erbgemeinschaft oder die Tochter als Maklerin eines als Liegenschaftenhändler tätigen Vaters (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., § 10 N. 168 mit Hinweis auf die kantonale Rechtsprechung). Bei dieser Rechtslage gibt zu keinen Beanstandungen Anlass, dass sich die Vorinstanz auf die Gesamtheit der Beziehungen zwischen dem Beschwerdeführer, der Beschwerdeführerin und der C.\_\_\_\_\_ GmbH abgestützt und aus der engen wirtschaftlichen und persönlichen Verflechtung sowie den gleichlautenden Interessen der Parteien auf eine (nicht abzugsfähige) Eigenprovision geschlossen hat.

#### **E. 4.2.4**

Nicht stichhaltig ist schliesslich auch das Argument, da die C.\_\_\_\_\_ GmbH den Maklerlohn bereits versteuert habe, drohe im Falle fehlender Abzugsfähigkeit eine unzulässige Doppelbesteuerung. An der fehlenden Anrechenbarkeit der Eigenprovision ändert sich nichts, wenn diese bereits verbucht und versteuert sein sollte (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N. 90 zu § 221 StG /ZH).

#### **E. 4.2.5**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 5**

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens werden die Gerichtskosten den Beschwerdeführern auferlegt ( Art. 66 Abs. 1 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.