

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2014.91 vom 17. Dezember 2014

BS Appellationsgericht, 2014-12-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2014.91

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2014.91 du 17 décembre 2014

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2014.91 del 17 dicembre 2014

Erwägungen

E. 1

1.1 Gegen die Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählter Kommission kann gestützt auf § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflege-gesetzes (VRPG; SG 270.100) und § 171 des Steuergesetzes (StG; SG 640 100) Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden. Dieses ist somit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses funktionell wie auch sachlich zuständig. Nach § 13 Abs. 1 VPRG ist zum Rekurs berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat. Diese Voraussetzungen sind im Falle der Rekurrentin offensichtlich erfüllt. Auf deren rechtzeitig eingereichten und begründeten Rekurs ist somit einzutreten.

1.2 Die Kognition des Verwaltungsgerichtes richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VPRG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. §§ 171 und 179 Abs. 4. StG). Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- und Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat.

1.3 Das Urteil kann auf dem Zirkulationsweg gefällt werden, da Steuersachen keine zivilrechtlichen Ansprüche im Sinne von Art. 6 EMRK beinhalten (BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 m.w.H.).

E. 2

2.1 Der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 106 Abs. 1 und 2 StG und Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern (StHG; SR 642.14) unterliegen Gewinne bei der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens, soweit der Erlös die Anlagekosten und die mit der Veräusserung verbundenen Kosten übersteigt. Vorliegend strittig ist allein, ob die von der Rekurrentin geltend gemachten Maklerkosten als Veräusserungskosten vom Veräusserungserlös in Abzug gebracht werden können. Mit der Veräusserung eines Grundstücks verbundene Kosten bilden sämtliche Auslagen, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstücks in kausalem Zusammenhang stehen. Dazu zählen, wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, auch geleistete Maklerprovisionen.

2.2 Die Vorinstanz hat aber ausgeführt, dass der beauftragte Makler zum Auftraggeber in keinem Abhängigkeitsverhältnis stehen dürfe und als unabhängige Drittperson qualifiziert werden müsse. Entschädigungen für eigene Kauf- und Verkaufsbemühungen, sogenannte Eigenprovisionen, seien nicht absetzbar. Beständen zwischen dem Verkäufer und dem

angeblichen Makler wirtschaftliche Verbindungen, so sei auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu prüfen, ob nicht ein zum Zweck der Steuerumgehung gewähltes Scheingeschäft vorliege. Anhaltspunkte für einen bloss formalen Auftritt einer Drittperson als Makler könnten sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen untereinander ergeben. Eine Maklerprovision sei grundsätzlich nicht abzugsberechtigt, wenn die Interessen von Auftraggeber und Beauftragtem parallel laufen oder sie eng miteinander verbunden sind.

Im konkreten Fall weist die Vorinstanz zunächst darauf hin, dass eine erste Stockwerkeigentumspartizelle (STWEP 1 [...]3) an den Verwaltungsratspräsidenten der Maklerin, Herrn C_____, selbst verkauft worden sei. Dieser sei in der Verkaufsdokumentation für die Stockwerkeigentumseinheit als Kontakt angegeben worden und habe somit die Maklertätigkeit für sich selbst ausgeführt. Die Maklertätigkeit sei für den Verkaufsabschluss nicht kausal gewesen, so dass keine Provision geschuldet sei. Weiter seien die Herren D_____ und E_____ sowohl Verwaltungsräte der Rekurrentin wie auch der Maklerin. Beide Firmen verfügten über die gleiche Geschäftsadresse. Sie seien damit eng miteinander verbunden. Schliesslich erscheine eine Provision von 2,5% als eher hoch. Es sei nicht nachgewiesen worden, dass Offerten unabhängiger Dritter eingeholt worden wären, weshalb die Marktkonformität der festgelegten Provision offen bleiben müsse. Insgesamt bestehe zwischen den beiden Gesellschaften eine Verbindung, die ein unabhängiges Handeln in Bezug auf die vorliegenden Liegenschaftstransaktionen verunmögliche. Die Maklerin könne nicht als unabhängige Drittperson qualifiziert werden.

2.3 Die Rekurrentin rügt diesbezüglich zunächst eine Verletzung ihres rechtlichen Gehörs und der Begründungspflicht. Sie macht geltend, die Tatsachen, auf die sich die Behauptung ihrer engen Verbundenheit mit der Maklerin stützten, würden nicht substantiiert dargestellt. Darin kann der Rekurrentin indessen nicht gefolgt werden. Art. 29 Abs. 2 BV verleiht als Teilgehalt des rechtlichen Gehörs Anspruch auf eine Begründung, die inhaltlich so bestimmt ist, dass die Adressaten in die Lage versetzt werden, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiter zu ziehen. Die Begründungspflicht soll verhindern, dass sich die Behörde von unsachlichen Motiven leiten lässt, und soll es der betroffenen Person ermöglichen, die Verfügung oder den Gerichtsentscheid gegebenenfalls sachgerecht anzufechten. Dies setzt voraus, dass sowohl die betroffene Person als auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf welche sie ihre Verfügung bzw. ihr Urteil stützt. Dabei kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (vgl. zum Ganzen: BGE 137 II 266 E. 3.2 S. 270; 136 I 229 E. 5.2 S. 236, 136 I 184 E. 2.2.1 S. 188; VGE VD.2013.31 vom 17. Juni 2013 E. 3.2, VD.2010.194 vom 15. Juni 2011 E. 2.2; 629/2009 vom 15. Juli 2009 E. 2.2; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, N 1706). Diesen Anforderungen hält die oben zusammengefasste Begründung stand. Sie nennt die sachlichen Anhaltspunkte, aufgrund derer die Vorinstanz die Maklerin nicht als unabhängige Drittperson qualifiziert und daher die deklarierte Provision nicht als Veräusserungsaufwand berücksichtigt hat. Inwieweit ihre Begründung inhaltlich genügt, ist im Rahmen der materiellen Prüfung der Sache zu beurteilen.

2.4 Die Rekurrentin stellt die Ausführungen der Vorinstanz zu den allgemeinen Grundsätzen für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Maklerprovisionen zu Recht nicht in Frage. Mit der Vorinstanz kann daher festgestellt werden, dass eine auf der Grundlage eines gültigen Maklervertrages nach Art. 412 OR tatsächlich geleistete Maklerprovision nur dann als Veräusserungsaufwand gilt, wenn sie zum Grundstücksverkauf geführt hat und einer von der Verkäuferin unabhängigen Drittperson ausgerichtet wird (VGE 649/2003 vom 20. April 2004 E. 2c; VGE ZH SB.2012.00018 vom 22. August 2012, E.

2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 221 N 78 ff.; von Ah, Besteuerung des Liegenschaftshandels und Ermittlung des Grundstücksgewinns bei Geschäftsgrundstücken, Teil 2, in zsis) 2012, Aufsätze Nr. 2, Ziff. 6.7d.). Die Anerkennung einer Maklerprovision als gewinnmindernden Veräusserungsaufwand im Grundstücksgewinnsteuerrecht setzt daher voraus, dass es sich beim Provisionsempfänger auch wirtschaftlich gesehen um eine Drittperson handelt. Sogenannte Eigenprovisionen als Entschädigungen für eigene Kauf- oder Verkaufsbemühungen können daher ebenso wenig akzeptiert werden wie Vergütungen, welche eine juristische Person ihren Organen für Kaufs- und Verkaufsbemühungen leistet (BGE 103 Ia 20 E. 4c S. 24; VGE 649/2003 vom 20. April 2004 E. 4b; VGE TG vom 30. Mai 1990 E. 2b, in: ZBl 1991 S. 205 m.H. auf Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Bd., Bern 1966, N. 34 zu § 166). Die Anerkennung eines Maklers als Drittperson muss daher ihre Grenze dort finden, wo der Makler nur formell als vom Veräusserer unabhängig auftritt (VGE 649/2003 vom 20. April 2004 E. 4b). Wie das Verwaltungsgericht in dem von der Vorinstanz zitierten Entscheid aus dem Jahr 2004 festgestellt hat, können sich Anhaltspunkte hierfür aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen untereinander ergeben. Muss aus den Umständen geschlossen werden, der steuerpflichtige Verkäufer hätte den gleichen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen, so ist im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtung nicht auf die zivilrechtliche Gestaltung, sondern auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen; die Provisionszahlung ist bei der Steuerbemessung nicht zu berücksichtigen, da sie auf einem in Wirklichkeit nicht gewollten Scheingeschäft beruht (VGE 649/2003 vom 20. April 2004 E. 4b m.H. auf Steiner, Die neuere Praxis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im zürcherischen Grundsteuerrecht, in: ASA 1983/84 S. 305 ff., 327/8; Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkomentar, Zürich 1994, N 65 ff. zu § 166; so nun auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 92). Demgegenüber wurden in der älteren zürcherischen Praxis Makleraufträge eines Alleinaktionärs an seine Aktiengesellschaft oder zwischen Gesellschaften mit Konzernverbindungen akzeptiert, soweit der Vertrag in gleicher Weise auch mit einem Dritten abgeschlossen worden wäre und es sich nicht um ein Scheingeschäft handelte (BGE 103 Ia 20 E. 4c S. 24f.). Immerhin hat das Bundesgericht diesbezüglich aber aufgrund der Parallelität der Interessen von Auftraggeber und Beauftragtem und ihrer engen wirtschaftlichen Verbindung dafür gehalten, diese Praxis zu ändern (BGE 103 Ia 20 E. 4d S. 25).

Wie die Vorinstanz ausgeführt hat, ist ein Maklervertrag dann unbeachtlich, wenn er sich in wirtschaftlicher Betrachtung als Scheingeschäft zum Zweck der Steuerumgehung erweist. Eine Steuerumgehung liegt dabei vor, wenn [1.] eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, [2.] anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich ist und lediglich deshalb getroffen wurde, um

Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und [3.] das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (BGE 131 II 627 E. 5.2 S. 635 f.; 107 Ib 315 E. 4 S. 322 f.; BGer 2A.753/2005 vom 20. Juni 2006 E. 3.1; 2A.470/2002 vom 22. Oktober 2003 E. 4.1; StR 59/2004 S. 127; ASA 55 S. 129 E. 2; VGE VD.2012.219 vom 12. August 2013 E. 2.1.2).

2.5 Als steuermindernde Tatsachen sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer als Verkaufsaufwendung anrechenbaren Maklerprovision von der steuerpflichtigen Person und mithin von der Rekurrentin nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 81).

2.6 Diese Grundsätze gilt es auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden:

2.6.1 Unabhängig von der Frage der wirtschaftlichen Nähe der Rekurrentin zur Maklerin hat die Vorinstanz erwogen, dass die Maklertätigkeit im Fall des Verkaufs der Stockwerkeigentumsparzelle STWEP 1 [...] -3 an C_____, den Verwaltungsratspräsidenten der Maklerin, und dessen Ehefrau nicht notwendig und damit für den Verkaufsabschluss nicht kausal gewesen sei. Dieser sei in der Verkaufsdokumentation als Kontakt angegeben worden und habe daher die Maklertätigkeit mit sich selbst geführt. Mit einem Maklervertrag erhält der Makler nach Art. 412 Abs. 1 OR den Auftrag, gegen eine Vergütung die Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen oder den Abschluss eines Vertrages zu vermitteln. Gemäss Art. 415 OR verwirkt der Makler aber seinen Lohnanspruch, wenn er in einer Weise, die dem Verträge widerspricht, für den vermittelten Kaufinteressenten tätig gewesen ist. Daraus wird abgeleitet, dass ein Selbsteintritt des Maklers in das Geschäft, für das er einen Interessenten nachzuweisen hat, unzulässig ist. ■ Man kann sich als Interessenten weder nachweisen noch vermitteln ■ (Gautschi, Berner Kommentar, Art. 415 OR N 3a). Der Makler hat daher bei einem Selbsteintritt keinen Lohnanspruch (Hofstetter, Der Maklervertrag, in: SPR VII/2, Basel 1979, 129 f.; Ammann, Basler Kommentar, Art. 415 OR N 5). Mit der Vorinstanz ist festzustellen, dass es bei eigenem Kaufinteresse des Maklers von vornherein an der Notwendigkeit einer eigenen, für den Vertragsabschluss kausalen Vermittlungsaktivität, welche das erfolgsabhängige Honorar begründet, fehlt. Dies muss auch dann gelten, wenn eine juristische Person als Maklerin handelt und das für sie handelnde Organ selbst als Kaufinteressent vermittelt, liegt doch insoweit eine Doppelvertretung vor. Daraus folgt mit der Vorinstanz, dass für den Verkauf der Stockwerkeigentumsparzelle an C_____ keine Maklerprovision als Veräusserungsaufwand gewinnmindernd geltend gemacht werden kann.

2.6.2 Die enge Verbundenheit der Rekurrentin mit der Maklerin leitet die Vorinstanz aus dem Umstand ab, dass D_____ und E_____ Mitglieder des Verwaltungsrats beider Gesellschaften sind. Dies ist unbestritten. Daraus folgt zunächst eine personelle und wirtschaftliche Nähe zwischen den beiden Firmen. Auffällig ist weiter auch, dass die Rekurrentin und die Maklerin gemäss den jeweiligen Handelsregistereinträgen einen weitgehend identischen Zweck haben. Zudem hat die Rekurrentin vom 19. Juli 1999 bis zum 4. Dezember 2003 unter dem gleichen Namen firmiert, den nun die Maklerin trägt. Dem hält die Rekurrentin aber entgegen, dass dem Verwaltungsrat der Firma B_____ AG neben ihren beiden Besitzern weitere Personen angehörten und dieser durch C_____ präsiert werde. Weiter macht sie geltend, dass D_____ und E_____ als Aktionäre der Rekurrentin an der B_____ AG nur eine Minderheitsbeteiligung besitzen. Auch hat sich die

Rekurrentin im vorinstanzlichen Verfahren darauf bezogen, dass die Maklerin über eigene Angestellte verfügt, welche in die Erfüllung des Auftrages involviert gewesen seien. Dies würde ein wesentliches Indiz gegen den Bestand eines Scheingeschäfts darstellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 93), ist vorliegend aber nicht weiter erstellt worden. Zutreffend ist zwar, dass C_____ selber im Handelsregister nicht als Organ der Rekurrentin eingetragen ist. Dieser Feststellung steht aber der Umstand entgegen, dass auch die öffentlich beurkundeten Kaufverträge mit den Käufern G_____ und H_____ (STWEP [...]4), I_____ und J_____ (STWEP [...]5), K_____ (STWEP [...]6) sowie L_____ und M_____ (STWEP [...]7) für die Rekurrentin jeweils durch C_____ mit Vollmacht ■als Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift■ abgeschlossen worden sind. Nur im Falle des Verkaufs der Stockwerkeigentumsparzelle [...]3 an C und N_____ selber hat D_____ für die Rekurrentin gehandelt. Die Bezeichnung des Vertreters als Verwaltungsrat der Rekurrentin widerspricht zwar dem Handelsregisterauszug der Rekurrentin, in dem er nur im Zeitraum vom 19. Juli 1999 bis zum 4. Dezember 2003 als Mitglied des Verwaltungsrats aufgeführt wird. Die notarielle Bezeichnung des dem Notar persönlich bekannten Vertreters der Rekurrentin bei den genannten Kaufverträgen verdeutlicht aber, dass er eine grosse persönliche Nähe zur Verkäuferin selber aufweist und für diese wie ein Organ tätig ist. Anders lässt sich nicht erklären, dass sich C_____ in den öffentlichen Urkunden als Mitglied des Verwaltungsrats der Rekurrentin hat bezeichnen lassen und für diese mit Einzelunterschrift die fraglichen Kaufverträge unterschrieben hat. Er erscheint damit zumindest als faktisches Organ der Rekurrentin. Diese hat denn auch seinen Auftrag und seine Legitimation zur Unterzeichnung der Verträge nicht in Frage gestellt. Damit ist festzuhalten, dass wie bei einem kürzlich vom Verwaltungsgericht entschiedenen Fall die gleiche Person sowohl für die geltend gemachten Nachweisbemühungen der Maklerin verantwortlich gewesen ist und in der Folge auch den Kaufvertrag über die Liegenschaften für die Verkäuferin unterzeichnet hat (VGE VD.2013.220 vom 15. August 2014 E. 2.5), was für eine wirtschaftliche Einheit der beiden Gesellschaften spricht.

Eine solche folgt auch aus der Bezahlung einer wie gesehen zivilrechtlich nicht geschuldeten Maklerprovision in der stolzen Höhe von CHF 25'920.■ mit Bezug auf den Verkauf an C_____, welcher den Maklerauftrag als Organ der B_____ AG vorgenommen hat. Eine solche Liberalität ist unter sich nicht sehr nahe stehenden Firmen nicht zu erwarten. Damit entspricht der Maklerauftrag an die B_____ AG wirtschaftlich etwa der Vergabe eines Maklervertrages zwischen zwei vom gleichen Hauptaktionär beherrschten Gesellschaften oder zwischen einer juristischen Gesellschaft und ihrem Organ, bei denen die Abzugsfähigkeit der Provision in der Praxis verneint worden ist (vgl. auch die Beispiele aus der Kasuistik des Verwaltungsgerichts Zürich in Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 221 N 95 sowie VGE ZH SB.2012.00018 vom 22. August 2012, E. 2.1; SR.1994.0026 vom 7. Juli 1994, E. 3b).

Zusammenfassend ist daher mit der Feststellung der Vorinstanzen davon auszugehen, dass der Maklerin die Eigenschaft einer von der Verkäuferin unabhängigen Drittperson abgesprochen werden muss, sodass auch die Provisionen für die Vermittlung der Käufer G_____ und H_____ (STWEP [...]4), I_____ und J_____ (STWEP [...]5), K_____ (STWEP [...]6) sowie L_____ und M_____ (STWEP [...]7) zur Ermittlung des Grundstücksgewinns nicht vom Veräusserungserlös in Abzug gebracht werden können.

E. 3

Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass der Rekurs abzuweisen ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt die Rekurrentin die Kosten des Verfahrens (vgl. § 30 Abs. 1 VRPG).

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