

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/105 vom 15. November 2024

Sg Verwaltungsgericht, 2024-11-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2024_105

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/105 du 15 novembre 2024

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/105 del 15 novembre 2024

Regeste

Grundstückgewinnsteuer. Art. 130 Abs. 1, 134 Abs. 1 und 137 Abs. 1 lit. e StG (SR 811.1). Art. 412 f. OR (SR 220). Streitig war, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid die im Einspracheentscheid des Steueramtes (Beschwerdegegner) bestätigte Nichtanerkennung des Maklerlohns von CHF 38'800 als Aufwendung im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. e StG zu Recht unbeanstandet liess. Das Verwaltungsgericht hielt fest, die Beschwerdeführerin sei im vorliegend relevanten Zeitraum unbestritten die einzige Beschäftigte in der GmbH gewesen, und die Ausführung des Maklerauftrags durch sie sei kausal für den Abschluss des Kaufvertrags gewesen. Für die vertragliche Erteilung des Maklerauftrags an die GmbH in Bezug auf den Miteigentumsanteil der Beschwerdeführerin sei von einer Vertretung der Beschwerdeführerin durch den Beschwerdeführer (Ehemann) auszugehen. Die Beschwerdeführerin habe in der Folge die Mäklertätigkeit in der GmbH einerseits für ihre eigenen Miteigentumsanteile an den zu veräussernden Liegenschaften und andererseits als Maklerin für die Miteigentumsanteile ihres Ehemannes ausgeführt. Zutreffend sei zwar, dass die blossе Tatsache der Anstellung der Beschwerdeführerin bei der GmbH noch keine wirtschaftliche Verbundenheit zu dieser bewirkt habe. Indes habe sich ein enger faktischer (persönlicher und wirtschaftlicher) Bezug der Beschwerdeführerin zur GmbH insofern ergeben, als sie vom Beschwerdeführer/Ehemann und Organ sowie Eigentümer der GmbH dort als einzige Angestellte beschäftigt worden sei. So-dann habe eine Gleichlagerung der Interessen der Beschwerdeführer unter sich einerseits und im Verhältnis zur GmbH andererseits aus dem Umstand resultiert, dass Gegenstand des Maklervertrags die je hälftigen Miteigentumsanteile der Beschwerdeführer/Ehepartner an den zu veräussernden Liegenschaften gebildet hätten und deren Verkauf die Zahlung des Maklerlohns an die vom Beschwerdeführer beherrschte GmbH zur Folge gehabt habe. Im Weiteren sei eine wirtschaftliche Verbundenheit der GmbH und des Beschwerdeführers als deren Organ und Eigentümer ohne Weiteres gegeben. Die von den Beschwerdeführern als Auftraggeber im Maklervertrag an die GmbH (Beauftragte im Maklervertrag) bezahlte Vergütung/Provision könne angesichts der engen wirtschaftlichen und persönlichen Verflechtung und Gleichlagerung der Interessen der Vertragsparteien bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer nicht als anrechenbare Aufwendung abgezogen werden. Die GmbH könne mit-hin nicht als "Drittperson" im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. e StG gelten. Sodann sei angesichts der geschilderten tatsächlichen Verhältnisse auch nicht zureichend dargetan, dass das Maklergeschäft mit einem unabhängigen Dritten in gleicher Weise vereinbart worden wäre, zumal die dem Beschwerdeführer gehörende GmbH den Kauf und Verkauf bzw. die Vermittlung von Immobilien gerade zum Gesellschaftszweck habe und die Beschwerdeführerin die entsprechende Tätigkeit in der GmbH im hier massgebenden Zeitpunkt effektiv ausgeübt habe. Bestätigung des angefochtenen Rekursentscheids (Verwaltungsgericht, B 2024/105). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans

Bundesgericht wurde mit Urteil vom 4. April 2025 abgewiesen (Verfahren 9C_6/2025)

Volltext

Kanton St.Gallen Gerichte Verwaltungsgericht Abteilung III Entscheid vom 15. November 2024 Besetzung Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid Geschäftsnr. B 2024/105 Verfahrens- A.___, beteiligte B.___, Beschwerdeführer, beide vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Benno Lindegger, Wildeggsstrasse 24, 9000 St. Gallen, gegen Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen, Vorinstanz, Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Beschwerdegegner, Gegenstand Grundstückgewinnsteuer

Das Verwaltungsgericht stellt fest: A. a. A.___ und B.___ erwarben die Liegenschaften Nrn. 0000_ und 0001_, Grundbuch Z.___, im Jahr 2004 für CHF 750'000 zu hälftigem Miteigentum. Mit Vertrag vom 19. April 2021 beauftragten sie die C.___ GmbH mit dem Verkauf der Liegenschaften. Am 7. Oktober 2021 verkauften A.___ und B.___ die beiden Grundstücke für CHF 1'980'000. Am 3. November 2021 stellte die C.___ GmbH A.___ den vereinbarten Mäklerlohn (Provision von 2% des Verkaufspreises) in Rechnung. In der Steuererklärung für Grundstückgewinne deklarierten A.___ und B.___ einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 771'815 (Veräusserungserlös CHF 1'980'000 abzüglich Anlagekosten [Erwerbspreis CHF 750'000, Nebenkosten CHF 98'109, Aufwendungen CHF 360'076]). Das Kantonale Steueramt liess lediglich Nebenkosten von CHF 14'059 und wertvermehrnde Aufwendungen von CHF 78'284 und somit anrechenbare Anlagekosten von CHF 842'343 zum Abzug zu und veranlagte am 7. Juni 2022 einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 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 CHF 59'309 und die wertvermehrenden Aufwendungen auf CHF 91'476, woraus – bei anrechenbaren Anlagekosten von CHF 900'785 – ein steuerbarer Grundstückgewinn von CHF 1'079'215 resultierte. b. Den gegen den Einspracheentscheid von 4. Juli 2023 erhobenen Rekurs vom 28. Juli 2023 mit dem Antrag, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die anrechenbaren Anlagekosten seien – unter Einbezug des Mäklerlohns – mit CHF 939'585 und der steuerbare Grundstückgewinn mit CHF 1'040'415 zu beziffern (act. G 7/1), wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) mit Entscheid vom 25. April 2024 ab und auferlegte den Rekurrenten die amtlichen Kosten von CHF 1'500 (act. G 2). B. a. Gegen diesen Rekursentscheid erhoben A.___ und B.___ mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 31. Mai 2024 Beschwerde mit den Anträgen, der Rekursentscheid und der Einspracheentscheid vom 4. Juli 2023 seien aufzuheben. (Ziffer 1). Die anrechenbaren Anlagekosten seien auf CHF 939'585 und der steuerbare Grundstückgewinn auf CHF 1'040'415 zu beziffern und der Steuer- B 2024/105 2/9

betrag auf diesen Grundlagen neu zu berechnen (Ziffern 2 und 3). Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (einschliesslich Mehrwertsteuer) für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren zu lasten der Vorinstanz bzw. des Beschwerdegegners (act. G 1). b. Die Vorinstanz teilte mit Schreiben vom 18. Juni 2024 den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit (act. G 7). Der Beschwerdegegner verzichtete am 25. Juni 2024 ebenfalls auf eine Vernehmlassung und beantragte Abweisung der Beschwerde (act. G 10). Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung: 1. Das Verwaltungsgericht ist zum

Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuer- gesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Als Steuerpflichtige, deren Begehren mit dem angefochtenen Entscheid abgewie- sen wurden, sind die Beschwerdeführer zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerde gegen den am 30. April 2024 versandten und am 1. Mai 2024 zugestellten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 31. Mai 2024 rechtzeitig erhoben und erfüllt formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Darauf ist einzutreten. 2. 2.1. Gemäss Art. 130 Abs. 1 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne, die aus Ver- äusserung 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 unter anderem Provisionen an Drittpersonen, soweit sie ortsüblich sind und für eine Tätigkeit entrichtet wurden, die zum Vertragsabschluss geführt hat (sog. Mäklerprovisionen; vgl. Art. 137 Abs. 1 lit. e StG). Die Anrechnung eines Mäklerlohns im Sinn von Art. 413 Obligationenrecht (SR 220, OR) setzt den Abschluss eines Mäklervertrags gemäss Art. 412 OR mit einer Drittperson voraus. Eigenpro- visionen wie Entschädigungen an Miterben, Mit- und Gesamteigentümer sowie Verkaufsbemü- hungen von Organen für eine Gesellschaft fallen für eine Anrechnung grundsätzlich ausser Be- tracht. Eine Gesellschaft kann grundsätzlich von ihren Anteilsinhabern beauftragt werden, für sie B 2024/105 3/9

den Verkauf einer Liegenschaft zu vermitteln. Ein solches Rechtsgeschäft ist steuerlich als Mäk- lervertrag anzuerkennen, ausser wenn mit einem unbeteiligten Dritten ein gleichartiger Vertrag nicht abgeschlossen worden wäre oder es sich um ein in Wirklichkeit nicht gewolltes Scheinge- schäft handelt. Muss aus den Umständen geschlossen werden, der Veräusserer hätte einen gleichartigen Vertrag mit einem unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen, kann die Provisions- zahlung nicht angerechnet werden (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizeri- sches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 10 N 165-168.; Steuerbuch [StB] 137 Nr. 1). Als weitere Voraussetzung muss die Provision ortsüblich sein. Die Ansätze gemäss Honorarordnung des Schweizerischen Verbandes der Immobilien-Treuhänder, Sektion Ost- schweiz (OSVIT), gelten in der Praxis als ortsüblich. Für Wohn- und Geschäftshäuser gilt gemäss Veran- lagungspraxis eine Provision von 1 bis 3 % und für Einzelobjekte im Stockwerkeigentum eine solche von 2 bis 4 % als ortsüblich (vgl. StB 137 Nr. 1). Für die Anerkennung der Mäklerpro- vision als Anlagekosten ist im Weiteren erforderlich, dass die Vermittlungstätigkeit der Mäklerin auch effektiv zum Vertragsabschluss führte (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT a.a.O., § 10 N 166; ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, V./N 98). Eine Mäklerprovision kann als steuermindernde Tatsache gemäss der allgemeinen Beweiss- lastregel grundsätzlich nur berücksichtigt werden, wenn die steuerpflichtige Person neben dem Beweis über den Abschluss des Mäklervertrags und die Art der Mäklertätigkeit auch die zum Grundstücksverkauf führende Mäkler- tätigkeit sowie den Zahlungsnachweis zu belegen vermag (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/ OESTERHELT a.a.O., § 10 N 173). 2.2. Streitig ist vorliegend einzig, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid die im Einsprache- entscheid vom 4. Juli 2023 bestätigte Nichtanerkennung des Mäklerlohns von CHF 38'800 als Aufwendung im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. e StG zu Recht unbeanstandet liess. Die Vorinstanz hielt im angefochtenen

Entscheid fest, die C. __ GmbH sei gemäss Art. 620 ff. OR als juristische Person ein eigenes Rechts- und Steuersubjekt. Allein deshalb könne aber noch nicht von einer unabhängigen Drittperson i.S.v. Art. 137 Abs. 1 lit. e StG ausgegangen werden. Der Mäklerprovision könne die Anrechenbarkeit nicht bereits deshalb abgesprochen werden, weil die Beschwerdeführer die von ihnen als Eigentümern respektive Alleinzeichnungsberechtigten beherrschte C. __ GmbH als Mäklerin beauftragt hätten. Stattdessen müssten die gesamten Umstände des Einzelfalls geprüft werden. Beim Mäklervertrag vom 19. April 2021 handle es sich um einen standardmässigen Vertrag. Die im Vertrag festgehaltenen Mäklertätigkeiten umfassten sämtliche Aufgaben, die ein solcher Auftrag normalerweise mit sich bringe. Des Weiteren liege auch die Mäklerprovision von 2 % des effektiv erzielten Bruttoverkaufspreises im Rahmen des Ortsüblichen (vgl. StB 137 Nr. 1). In Anbetracht dessen sei grundsätzlich davon auszugehen, B 2024/105 4/9

dass die Beschwerdeführer einen gleichartigen Vertrag auch mit einem unbeteiligten Dritten abgeschlossen hätten. Aufgrund der offensichtlichen Nähe der Rekurrenten zur beauftragten Mäklerin sei jedoch weiter zu prüfen, ob es sich um ein in Wirklichkeit nicht gewolltes Scheingeschäft handle. Ein Scheingeschäft wäre beispielsweise dann anzunehmen, wenn die Beschwerdeführer als Auftraggeber selbst – allenfalls zivilrechtlich betrachtet für die Mäklerin – die entscheidenden Tätigkeiten erbracht hätten, welche zum Verkauf der Liegenschaften geführt hätten. Es sei nicht davon auszugehen, dass die Gesellschaft ausser den Beschwerdeführern weitere Mitarbeiter beschäftige. Des Weiteren sei die Rechnung der C. __ GmbH nicht unterschrieben und es fänden sich in dieser Rechnung keinerlei Hinweise auf die "Mäklertätigkeit" einer Drittperson (act. G 7/6/2/59). Dies zeige auch der in den Akten liegende Vertrag vom 19. April 2021 (act. 7/6/8), sei doch mit diesem immer die C. __ GmbH respektive ihre offensichtlich einzigen Mitarbeiter (Beschwerdeführer) bevollmächtigt worden. Selbst wenn die Beschwerdeführerin als "blosse" Angestellte der C. __ GmbH (vgl. act. G 7/1 S. 6) sämtliche Mäklertätigkeiten alleine erbracht hätte, was von den Beschwerdeführern in keiner Art und Weise belegt worden sei, könne in dieser Konstellation (Beschwerdeführerin als einzelzeichnungsberechtigte Mitarbeiterin und Miteigentümerin der Liegenschaften) nicht von einer Drittperson ausgegangen werden. Die einzelzeichnungsberechtigte Beschwerdeführerin wäre nämlich sogar allein berechtigt gewesen, für die C. __ GmbH mit sich selber als Auftraggeberin und Miteigentümerin der Liegenschaften einen Mäklervertrag abzuschliessen. So seien 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 könne. Sie könnten dies alleine tun. Eine beauftragte juristische Person könne jedoch, wie 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 worden seien. Demzufolge sei anzunehmen, dass es sich beim Mäklervertrag vom 19. April 2021 um ein in Wirklichkeit nicht gewolltes Scheingeschäft gehandelt habe. Die Abzugsfähigkeit der Mäklerprovision sei zu Recht verneint worden (act. G 2 S. 5 f.). 2.3. Die Beschwerdeführer wenden ein, einerseits habe – anders als in dem von der Vorinstanz zitierten Entscheid SB.2015.00014 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich – die C. __ GmbH nicht über den Beschwerdeführer als Alleingesellschafter und Organ gehandelt; im Gegenteil sei die Vermittlungstätigkeit über die Beschwerdeführerin erfolgt, welche ausschliesslich und fallentscheidend bei der GmbH angestellt gewesen sei.

Andererseits genüge die Identität der für die Parteien eines Mäklervertrages handelnden Personen/Organe nicht; gemäss SGE 1994 Nr. 10 und gemäss StB 137 Nr. 1 sei vielmehr die Interessenlage der Parteien des Mäklervertrages massgebend, was mithin hier noch einzig streitbetroffen sei. Zur Interessenlage der Beschwerdeführer B 2024/105 5/9

gelte, dass die Beschwerdeführerin im massgebenden Zeitpunkt Angestellte der GmbH ohne Beteiligung und ohne Organstellung gewesen sei, womit der Rechtsgrund des Mäklerlohns nicht in einem Beteiligungsverhältnis und einer Organstellung liegen könne (Entscheid SB.2015.00014 a.a.O. a.a.O E. 2.1.2). Mithin beschränke sich die Interessenlage der Beschwerdeführerin an der GmbH auf ihre Anstellung bei dieser, was vor allem fallrelevant keine wirtschaftliche Verbundenheit mit "ohne weiteres" (StB 137 Nr. 1) parallellaufenden Interessen zu dieser bewirkt habe. Aus der Einzelunterschriftsberechtigung resultiere keine wirtschaftliche Verbundenheit zu einer Gesellschaft. Der von der Beschwerdeführerin an die GmbH bezahlte Mäklerlohn sei daher keine Eigenprovision gewesen; das Mäklergeschäft sei auch kein Scheingeschäft gewesen. Zur Anrechnung des Mäklerlohns sei nicht zu differenzieren zwischen dem Beschwerdeführer einerseits, sofern bei ihm von einer Eigenprovision ausgegangen werde, und der Beschwerdeführerin andererseits. So lasse sich der Mäklerauftrag nicht gemäss dem Miteigentumsverhältnis halbieren, sondern habe nur als Einheit ausgeführt werden können, womit auch der bezahlte Mäklerlohn steuerrechtlich einheitlich zu beurteilen sei. Somit sei der Mäklerlohn von CHF 38'800 gesamthaft zum Abzug zuzulassen mit den entsprechenden Korrekturen bei den anrechenbaren Anlagekosten und beim steuerbaren Gewinn. - Im Weiteren werde auf die Grundstückgewinnsteuer-Veranlagungsverfügung vom 16. Januar 2019 verwiesen. Dieser habe ein Liegenschaftsverkauf vom 28. August 2018 zugrunde gelegen, bei welchem die Mäkler Tätigkeit durch die C. GmbH ausgeübt und der vom Beschwerdeführer an die GmbH geleistete Mäklerlohn bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zugelassen worden sei. Der Beschwerdegegner habe sich mit Bezug auf BGE 1C_444/2014 E. 4.2 zu seiner (derzeit widersprüchlichen) Praxis bei der Veranlagung von Eigenprovisionen zu äussern (act. G 1). 2.4. 2.4.1. Fest steht vorliegend, dass der Beschwerdeführer gemäss Handelsregister geschäftsführender Gesellschafter mit Einzelzeichnungsberechtigung und die Beschwerdeführerin einzelzeichnungsberechtigte Mitarbeiterin der C. GmbH ist. Am 19. April 2021 schloss der Beschwerdeführer mit der C. GmbH einen Mäklervertrag für den Verkauf der beiden Grundstücke Nrn. 0000_ und 0001_ (Langgasse 127-131, St. Gallen), an welchen seine Ehefrau (Beschwerdeführerin) und er hälftiges Miteigentum (vgl. act. G 1 S. 3) hatten. Für den Mäklerauftrag mussten somit beide Miteigentümer ihr Einverständnis erteilen. Nachdem die Beschwerdeführerin den Mäklervertrag zwar für die C. GmbH als Mäklerin unterzeichnete, im Vertrag jedoch nicht als Auftraggeberin für den Liegenschaftsverkauf fungierte (act. G 7/6/8), ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer für die Auftragserteilung zum Verkauf des Miteigentumsanteils seiner Ehefrau als deren Vertreter handelte. Mit dem Vertrag wurde die GmbH beauftragt, für die Liegenschaften Nrn. 0000_ und 0001_ den gesamten Verkauf - mit der Verantwortung für das Zustandekommen des Kaufvertrages (als Abschlussmäkler) - abzuwickeln. B 2024/105 6/9

2.4.2. Eine Aktiengesellschaft kann grundsätzlich von ihren Aktionären beauftragt werden, den Verkauf einer Liegenschaft zu vermitteln. Ein solches Rechtsgeschäft ist steuerlich grundsätzlich als Mäklervertrag anzuerkennen. Muss indes aus den Umständen geschlossen werden, der Veräusserer hätte einen gleichartigen Vertrag mit einem

unbeteiligten Dritten nicht abgeschlossen, so ist steuerlich nicht auf die zivilgerichtliche Gestaltung, sondern auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen. Die Provisionszahlung ist alsdann steuerlich nicht anzuerkennen, da sie auf einem in Wirklichkeit nicht gewollten Scheingeschäft beruht. Als ein im Verhältnis zum Veräusserer als unabhängig einzustufender Dritter kann eine als Makler beauftragte Gesellschaft nicht gelten, wenn die entscheidenden, zum Verkauf führenden Tätigkeiten vom Auftraggeber selbst – allenfalls zivilrechtlich betrachtet für den Makler – erbracht worden sind. Der Rechtsgrund einer Provision liegt dann nicht im Maklervertrag, sondern vielmehr im Beteiligungsverhältnis zwischen Makler und Veräusserer und stellt eine nicht anrechenbare Eigenprovision für eigene Verkaufsbemühungen dar (vgl. Entscheide des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2015.00014 vom 3. Juni 2015 E. 2.1.2, SB.2015.00088 vom 23. September 2015 E. 2.2, und 2.2.2 sowie SB.2012.00018 vom 22. August 2012 E. 2.1; vgl. auch ZEHNDER/KLÖTI-WEBER, in: Klöti-Weber/Schudel/Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl. 2023, § 104 N 17a, 18). Die Beschwerdeführerin war im vorliegend relevanten Zeitraum unbestritten die einzige Beschäftigte in der C.___ GmbH, und die Ausführung des Maklerauftrags durch sie war kausal für den Abschluss des Kaufvertrags (act. G 1 S. 3). Soweit die Beschwerdeführerin die Gleichlagerung der Interessen der Beschwerdeführerin als Angestellte der C.___ GmbH (ohne Beteiligung und ohne Organstellung) einerseits und der GmbH andererseits in Abrede stellen, ist folgendes festzuhalten: Für die vertragliche Erteilung des Maklerauftrags an die GmbH in Bezug auf den Miteigentumsanteil der Beschwerdeführerin ist wie dargelegt von einer Vertretung der Beschwerdeführerin durch den Beschwerdeführer auszugehen. Die Beschwerdeführerin führte in der Folge die Maklertätigkeit in der GmbH einerseits für ihre eigenen Miteigentumsanteile an den zu veräussernden Liegenschaften aus und fungierte andererseits als Maklerin für die Miteigentumsanteile ihres Ehemannes. Zutreffend ist zwar, dass die blosser Tatsache der Anstellung der Beschwerdeführerin bei der GmbH noch keine wirtschaftliche Verbundenheit zu dieser bewirkte (act. G 1 S. 5). Indes ergab sich ein enger faktischer (persönlicher und wirtschaftlicher) Bezug der Beschwerdeführerin zur GmbH insofern, als sie vom Beschwerdeführer/Ehemann und Organ sowie Eigentümer der GmbH dort als einzige Angestellte beschäftigt wurde. Sodann resultierte eine Gleichlagerung der Interessen der Beschwerdeführerin unter sich einerseits und im Verhältnis zur GmbH andererseits aus dem Umstand, dass Gegenstand des Maklervertrags wie dargelegt die je hälftigen Miteigentumsanteile der Beschwerdeführer/Ehepartner an den zu veräussernden Liegenschaften bildeten und deren Verkauf die Zahlung des Maklerlohns an die vom Beschwerdeführer beherrschte GmbH zur Folge hatte. Im Weiteren ist eine wirtschaftliche Verbundenheit der GmbH und des B 2024/105 7/9

Beschwerdeführers als deren Organ und Eigentümer ohne Weiteres gegeben. Die von den Beschwerdeführern als Auftraggeber im Maklervertrag an die C.___ GmbH (Beauftragte im Maklervertrag) bezahlte Vergütung/Provision kann angesichts der engen wirtschaftlichen und persönlichen Verflechtung und Gleichlagerung der Interessen der Vertragsparteien bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer nicht als anrechenbare Aufwendung abgezogen werden. Die GmbH kann mithin nicht als "Drittperson" im Sinn von Art. 137 Abs. 1 lit. e StG gelten. Sodann ist angesichts der geschilderten tatsächlichen Verhältnisse auch nicht zureichend dargetan, dass das Maklergeschäft mit einem unabhängigen Dritten in gleicher Weise vereinbart worden wäre, zumal die dem Beschwerdeführer gehörende C.___ GmbH den Kauf und Verkauf bzw. die Vermittlung von Immobilien gerade zum Gesellschaftszweck hat (vgl. Handelsregister) und die Beschwerde-

führerin die entsprechende Tätigkeit in der GmbH im hier massgebenden Zeitpunkt effektiv ausübte. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung geht der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung in der Regel der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor. Der Umstand, dass das Gesetz in anderen Fällen nicht oder nicht richtig angewendet worden ist, gibt grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden. Ausnahmsweise wird jedoch ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht anerkannt (Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, BV, SR 101). Die Gleichbehandlung im Unrecht setzt voraus, dass die zu beurteilenden Fälle in den tatbestandserheblichen Sachverhaltselementen übereinstimmen und dieselbe Behörde in ständiger Praxis vom Gesetz abweicht. Eine falsche Rechtsanwendung in einem einzigen Fall oder in einigen wenigen Fällen begründet keinen Anspruch, ebenfalls abweichend von der Norm behandelt zu werden. Zudem muss die zuständige Behörde ausdrücklich zu erkennen geben, auch inskünftig nicht gesetzeskonform entscheiden zu wollen. Nur wenn eine Behörde nicht gewillt ist, eine bewusst geübte rechtswidrige Praxis aufzugeben, kann das Interesse an der Gleichbehandlung der Betroffenen dasjenige an der Gesetzmässigkeit überwiegen. Äussert sich die Behörde nicht über ihre Absicht, so ist anzunehmen, sie werde aufgrund der Urteilerwägungen zu einer gesetzmässigen Praxis übergehen. Schliesslich dürfen einer Gleichbehandlung im Unrecht keine überwiegenden Gesetzmässigkeitsinteressen oder Interessen Dritter entgegenstehen (vgl. BGer 1C_444/2014 vom 27. Januar 2015 E. 4.2 m.H.). Die Beschwerdeführer berufen sich mit Hinweis auf den vorerwähnten Entscheid auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht, indem sie auf eine Grundstücksgewinnsteuer-Veranlagungsverfügung vom 16. Januar 2019 verweisen und einen mit den vorliegenden Verhältnissen vergleichbaren Sachverhalt geltend machen (vorstehende E. 2.3 am Schluss). Soweit vorliegend davon auszugehen wäre, dass der Beschwerdegegner in dem von den Beschwerdeführern erwähnten Fall eine vom Gesetz abweichende Entscheidung getroffen hat, würde daraus grundsätzlich wie dargelegt noch kein Anspruch resultieren, in einer vergleichbaren B 2024/105 8/9

Situation ebenfalls abweichend von der Norm behandelt zu werden. Dieser Anspruch besteht jedenfalls solange nicht, als es sich nur um einzelne abweichende Fälle handelt. Vorliegend gab der Beschwerdegegner nicht zu erkennen, auch inskünftig nicht gesetzeskonform entscheiden zu wollen. Vielmehr liess er selbst die Zahlung an die C. GmbH nicht zum Abzug zu (vgl. S. 3 unten des Einspracheentscheids, act. 7/2) und hielt an der diesem Entscheid zugrundeliegenden Rechtsauffassung in seiner im Rekursverfahren eingereichten Vernehmlassung explizit fest (act. 7/5). Auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren beantragte er in seiner Vernehmlassung die Abweisung der Beschwerde (act. G 10). Vor diesem Hintergrund ist anzunehmen, dass er bezüglich der Abzugsfähigkeit von Mäklerprovisionen bei der Festlegung der Grundstücksgewinnsteuer auch künftig einer gesetzmässigen Praxis folgen wird. Aus dem Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht können die Beschwerdeführer mithin nichts zu ihren Gunsten ableiten. 3. Im Sinn der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. Aufgrund dieses Verfahrensausgangs gehen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens – mit Blick auch auf den Streitwert angemessen ist eine Entscheidegebühr von CHF 2'000 – zulasten der Beschwerdeführer (Art. 95 Abs. 1 VRP). Ausseramtliche Entschädigungen (Art. 98 und 98bis VRP) sind nicht geschuldet. Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Die Beschwerdeführer bezahlen amtliche Kosten des

Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000, unter Anrechnung des von ihnen geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe. 3. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt. B 2024/105 9/9

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