

## **SO\_GERICHTE SGSTA.2021.43 vom 7. Juni 2022**

SO Obergericht, 2022-06-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGSTA.2021.43](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2021.43)

FR: SO\_GERICHTE SGSTA.2021.43 du 7 juin 2022

IT: SO\_GERICHTE SGSTA.2021.43 del 7 giugno 2022

### **Regeste**

Grundstückgewinnsteuer, Aufwendungen, § 56 Abs. 1 lit. c StG. In casu kein Nachweis für Vermittlerprovision, unzulässige Eigenprovision.

### **Volltext**

Urteil vom 7. Juni 2022

Es wirken mit:

Präsident: Th. A. Müller

Richter: Flury, D. S. Müller

Sekretär: Hatzinger

In Sachen SGSTA.2021.43

A. + B. Z.

v.d.

gegen

Veranlagungsbehörde Olten-Gösgen

betreffend Grundstückgewinnsteuer 2020

hat das Steuergericht den Akten entnommen:

1.1 Die Steuerpflichtigen A. + B. Z. kauften die Liegenschaft GB Y. Nr. 001 am September 2012 für CHF 340'000 und verkauften sie am November 2020 für CHF 1'325'000. Am 9. Dezember 2020 stellte die Veranlagungsbehörde (VB) Olten-Gösgen ihnen die Steuererklärung für Grundstückgewinnsteuer zu mit einer Einreichfrist auf den 31. Januar 2021. Ein Antrag der Steuerpflichtigen auf Fristverlängerung bis 31. März 2021 wurde in der Folge gewährt. Da die Steuererklärung indes nicht fristgerecht eingereicht wurde, wurden die Steuerpflichtigen am 6. April 2021 gemahnt. Da trotz Mahnung keine Steuererklärung für Grundstückgewinnsteuer eingereicht wurde, erfolgte am 11. Juni 2021 die Veranlagung nach Ermessen im Betrag von jeweils CHF 48'609.75 bei einem steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 462'950 und einem Steuersatz von 10.5 %.

1.2 Am 9. Juli 2021 wurde bei der VB Einsprache erhoben mit der ausgefüllten Steuererklärung für Grundstückgewinnsteuer. Die Veranlagung sei offensichtlich unrichtig. Infolge jeweils hälftiger Beteiligung der Steuerpflichtigen an der Liegenschaft wurde die Steuererklärung für den hälftigen Anteil ausgefüllt und bei den Anlagekosten Provisionszahlungen von total CHF 532'500.50 (Hälfte) geltend gemacht. Es wurde ein steuerbarer Grundstücksgewinn von CHF 25'741 errechnet und eine Steuer von CHF 2'055.

Am 6. August 2021 verlangte die VB von den Steuerpflichtigen zusätzliche Beweismittel bezüglich der bezahlten Provisionszahlungen durch die Firma X. AG von total CHF 335'001. Da die Steuerpflichtigen die Frist zur Einreichung der zusätzlichen Beweismittel verstreichen liessen, wurden sie in der Folge gemahnt. Auch diese Frist verstrich ohne Reaktion der Steuerpflichtigen.

1.3 Mit Verfügung vom 25. Oktober 2021 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen. Der steuerbare Grundstückgewinn wurde je auf CHF 460'635 festgesetzt. Die Auslagen für Vermittlerprovisionen wurden nicht gewährt. Dazu wurde ausgeführt, für den Abzug einer Vermittlungsgebühr seien diverse Voraussetzungen zu erfüllen, u.a. der Zahlungsnachweis und ein gültiger Mäklervertrag mit Dritten; ein Vertrag mit der eigenen Aktiengesellschaft sei ausgeschlossen. Die geltend gemachten Vermittlerprovisionen würden die gesetzlichen Anforderungen nicht erfüllen und seien daher nicht zu gewähren. Indessen wurden die Hand-änderungssteuern und Gebühren von CHF 4'926 gemäss Steuererklärung übernommen.

2.1 Mit Rekurs vom 25. November 2021 gelangte der Rechtsvertreter der Steuerpflichtigen (nachfolgend Rekurrenten) an das Kantonale Steuergericht. Es wurde beantragt, der Einspracheentscheid der VB vom 25. Oktober 2021 sei aufzuheben und die Sache zu ergänzenden Abklärungen zurückzuweisen. Der steuerbare Grundstückgewinn sei auf je CHF 25'741 festzusetzen. Eventualiter sei der steuerbare Grundstückgewinn auf je CHF 427'510 festzulegen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der VB. Dazu wurde im Wesentlichen ausgeführt, es hätten sich Auslagen betreffend Vermittlerprovisionen für die Rekurrenten in der Höhe von je CHF 532'500 ergeben, welche hier zu berücksichtigen seien. Die X. AG habe die Drittrechnungen bzw. Provisionsforderungen lediglich zur Hälfte weiter verrechnet und ihre mit der Liegenschaft in Zusammenhang stehenden Aufwendungen ebenfalls in Rechnung gestellt. Damit seien die Aufwendungen mit den teils beglaubigten Rechnungen für diese Drittforderungen belegt. Der von der VB verlangte Zahlungsbeleg sei nicht notwendig, zumal die VB hätte überprüfen können, dass die Belege Eingang in die Buchhaltungen der Rechnungssteller gefunden hätten. Weiter beriefen sich die Rekurrenten in Bezug auf die Höhe der Mäklerprovisionen auf die Vertragsfreiheit; deshalb könnten auch höhere Provisionen als von der VB eingewendet vereinbart werden und müssten auch abzugsfähig sein. Hier hätten zumindest CHF 66'250 abzugsfähig sein müssen, da es sich um eine schwer verkäufliche Liegenschaft gehandelt habe und die Vermittlungstätigkeit der involvierten Personen bedeutend und erwiesen gewesen sei. Trotz der aufgelegten Belege seien keine der tatsächlich geschuldeten Provisionen akzeptiert worden. Schliesslich gehe es bei den umstrittenen Provisionen nicht um Eigenprovisionen. Vielmehr habe die X. AG lediglich Drittaufwendungen weiter verrechnet.

2.2 Mit Vernehmlassung vom 15. Dezember 2021 beantragte die VB Olten-Gösgen (Vorinstanz) die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Dazu wurde vor allem angeführt, die Rekurrenten würden die Voraussetzungen für den Abzug einer Mäklerprovision gar nicht erfüllen. Sie würden über keine gültigen Mäklerverträge mit Dritten verfügen. Auch die Höhe dieser umstrittenen Provisionen von 25 % des Verkaufspreises sei unrealistisch. Bei der betreffenden Firma X. AG gehe es um die Firma des Rekurrenten; eine wirtschaftliche Verbundenheit liege hier eindeutig vor. Die Mäklerprovision der X. AG in Höhe von 55 % des Verkaufspreises wäre nie mit einem unbeteiligten Dritten zustande gekommen. Zudem hätten die Rekurrenten den Zahlungsnachweis des Honorars nicht

erbracht. Dass die Zahlungen in der Buchhaltung der jeweiligen Firmen verbucht worden seien, sei keine Voraussetzung für einen Abzug.

2.3 Mit Replik vom 25. März 2022 hielten die Rekurrenten an den bisherigen Ausführungen und Anträgen fest; es wurde um deren Gutheissung ersucht. Die Abwicklung der Verkäufe sei über die X. AG erfolgt, bei welcher Aufwand und Ertrag der Grundstückverkäufe ordentlich verbucht und versteuert worden seien. Im Ergebnis hätten die Rekurrenten nicht mehr als in der Steuererklärung deklariert erhalten. Der verbleibende Gewinnanteil sei bei der X. AG und den Empfängern der Provisionszahlungen angefallen. Bei den Rekurrenten sei kein höherer Gewinn als deklariert angefallen, welcher besteuert werden dürfe.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Der Rekurs erfolgte frist- und formgerecht. Das Steuergericht ist sachlich zuständig (§ 160 Abs. 1 des Steuergesetzes, StG, BGS 614.11). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.1 Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens unterliegen - von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen - der Grundstückgewinnsteuer (§ 48 Abs. 1 lit. a StG). Dass hier eine steuerbegründende Veräusserung anzunehmen ist, ist unbestritten. Nach § 53 Abs. 1 StG ist der Grundstücksgewinn die Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten, wobei sich diese Kosten aus dem Erwerbspreis und den Aufwendungen zusammensetzen. Zu den Aufwendungen gehören nach § 56 Abs. 1 lit. c StG die Kosten und Abgaben, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, mit Einschluss der üblichen Provisionen und Vermittlungsgebühren.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob zurecht kein steuerlicher Abzug für die umstrittenen Vermittlerprovisionen zugelassen wurde bzw. ob diese vollumfänglich oder zumindest teilweise berücksichtigt werden müssen.

2.2 Vermittler- bzw. Mäklerprovisionen sind Leistungen des steuerpflichtigen Veräusserers an einen Dritten für den Nachweis (einer Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages) oder die Vermittlung eines Vertrages im Sinne von Art. 412 Abs. 1 OR (SR 220). Die Anrechnung einer Mäklerprovision ist laut Bundesgericht (BGer, Urteil 2C\_119/2009 vom 29.5.2009, E. 2.3), möglich, wenn folgende fünf Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: (1) Abschluss eines zivilrechtlich gültigen Mäklervertrags i.S. von Art. 412 OR, (2) Abschluss des Vertrags mit einer Drittperson, (3) eine in Erfüllung dieses Vertrags zum Grundstückskauf führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Mäklers, (4) die Zahlung des geschuldeten Mäklerlohns sowie (5) eine Beschränkung der Anrechnung der Mäklerprovision auf den üblichen Umfang. Sind diese Voraussetzungen nicht gegeben, liegt keine anrechenbare Aufwendung vor. Für deren Vorliegen trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast; gemäss den allgemeinen Regeln über die Beweislastverteilung sind steuermindernde Tatsachen von den Steuerpflichtigen nachzuweisen (Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Art. 123 N 77).

2.3 Im Gegensatz zur Anrechenbarkeit wertvermehrender Aufwendungen, bei denen auch die vom Veräusserer selbst erbrachten Eigenleistungen zur Anrechnung gelangen können, ist die Anrechnung einer Eigenprovision, d.h. für die nicht einem Dritten bezahlten eigenen Bemühungen um Kauf oder Verkauf, unzulässig. Ob eine Eigenprovision vorliegt, muss aufgrund der gesamten Umstände des Einzelfalls beurteilt werden. Massgebend ist, ob der Mäkler aus Sicht des Veräusserers (d.h. der auftraggebenden Person) im Verhältnis zur

auftraggebenden Person als Drittperson betrachtet werden kann. Insbesondere ist zu prüfen, ob zwischen der steuerpflichtigen Person und dem Empfänger der Provision eine enge persönliche (evtl. verwandtschaftliche) oder wirtschaftliche Verbundenheit vorliegt, so dass ohne Weiteres von gleichlautenden Interessen zwischen Auftraggeber und Beauftragtem ausgegangen werden kann. Die Anerkennung des Mäklers als Drittperson findet dort ihre Grenzen, wo der Mäkler bzw. die Mäklergesellschaft nur formell vom Veräusserer unabhängig auftritt. Anhaltspunkte dafür können sich aus der Interessenlage der Vertragsparteien oder aus deren organisatorischen und personellen Beziehungen zueinander ergeben. Nicht als unabhängige Drittpersonen gelten etwa: Mit- und Gesamteigentümer, welche bei Veräusserung eines gemeinsamen Grundstücks eine Vermittlungstätigkeit erbringen; Miterbe im Auftrag der Erbengemeinschaft; Tochter als Mälerin eines als Liegenschaftenhändler tätigen Vaters; Verkaufsbemühungen von Organen für eine Gesellschaft. Grundsätzlich kann eine Gesellschaft von ihren Anteilsinhabern oder einer anderen Konzerngesellschaft beauftragt werden, für sie den Verkauf einer Liegenschaft zu vermitteln. Ein solches Rechtsgeschäft ist steuerlich als Mäklervertrag anzuerkennen, ausser wenn mit einem unbeteiligten Dritten ein gleichartiger Vertrag nicht abgeschlossen worden wäre oder es sich um ein in Wirklichkeit nicht gewolltes Scheingeschäft handelt. Muss aus den Umständen geschlossen werden, der Veräusserer hätte einen gleichartigen Vertrag mit einem unabhängigen Dritten nicht abgeschlossen, kann die Provisionszahlung nicht angerechnet werden (zum Ganzen: Zweifelet al., Schweizerisches Grundstückssteuerrecht, 2021, § 10 N 167 f.).

3.1 Im konkreten Fall haben die Rekurrenten das Grundstück GB Y. Nr. 001 am September 2012 für CHF 340'000 gekauft und am November 2020 für CHF 1'325'000 verkauft. Nachdem die Steuererklärung Grundstückgewinnsteuer 2020 auch auf Mahnung hin nicht eingereicht wurde, wurden die Rekurrenten nach Ermessen veranlagt. In der Einsprache vom 9. Juli 2021 machten sie insgesamt Vermittlungsprovisionen von CHF 1'065'000 geltend. Da die Rekurrenten dazu nur Rechnungen eingereicht hatten, verlangte die VB weitere Beweismittel, so insbesondere Verträge und Zahlungsbelege, welche indes nicht eingereicht wurden. Darauf hiess die VB die Einsprache nur zu einem geringen Teil teilweise gut; akzeptiert wurde eine Handänderungssteuer von CHF 4'926. Im vorliegenden Rekurs halten die Rekurrenten an den Vermittlungsprovisionen fest und berufen sich vor allem auf die Vertragsfreiheit. Weiter machen sie geltend, Zahlungsbelege seien nicht notwendig und die Buchungen könnten überprüft werden.

3.2 Der Nachweis einer Mäklerprovision obliegt im vorliegenden Zusammenhang den Rekurrenten (vgl. oben, E. 2.2). Nach herrschender Rechtsprechung wird verlangt, dass ein gültiger Vertrag vorliegt, dieser mit einer Drittperson abgeschlossen worden ist, eine Vermittlungstätigkeit stattgefunden hat und der Mäklerlohn effektiv bezahlt worden ist. Eigenprovisionen sind nicht zulässig (vgl. Urteil des Bundesgerichts BGer 2C\_119/2009 vom 29.5.2009, E. 2.3; siehe auch Zweifelet al., a.a.O., § 10 N 166 f.; oben, E. 2.3). Die umstrittene Mäklerprovision wurde gemäss den eingereichten Rechnungen an die X. AG ausbezahlt. Diese ihrerseits bezahlte rund CHF 335'001 an weitere Personen. Einziger Verwaltungsrat der X. AG ist der Rekurrent A. Z. (Handelsregisterauszug). Es ist hier deshalb nach dem Ausgeführten (vgl. oben, E. 2.3) von einer unzulässigen Eigenprovision auszugehen. Weiter ist unklar, ob überhaupt je einmal Provisionen ausbezahlt worden sind; Zahlungsbelege oder Verträge wurden trotz mehrfacher Nachfrage der VB nicht ausgehändigt. Sodann beschränkt die Mehrheit der Kantone die Höhe der Mäklerprovision

(vgl. BGer vom 29.5.2009, a.a.O., E. 2.2). Der Kanton Solothurn erachtet eine Provision von 2-3 %, bei schwer vermittelbaren Grundstücken gar von 5 % als üblich (Solothurner Steuerbuch, § 56 Nr. 1 Ziff. 2.1, unter so.ch). Dass im vorliegenden Fall rund 80 % des Gewinns an Mäkler ausbezahlt worden wären, ist völlig unglaubwürdig. Nachdem hier aber nicht nachgewiesen werden konnte, dass überhaupt eine Mäklerprovision ausbezahlt wurde, ist der entsprechende, geltend gemachte Abzug gänzlich zu verweigern. Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet und ist somit abzuweisen.

4. Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten zu tragen. Diese sind in Anwendung der §§ 3 und 150 des Gebührentarifs (BGS 615.11) auf CHF 5'976 festzusetzen (Grundgebühr: CHF 750; Zuschlag: CHF 5'226). Ausgangsgemäss ist keine Parteientschädigung geschuldet.

\*\*\*\*\*

Demnach widerkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten von CHF 5'976 werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.

Im Namen des Steuergerichts

Der Präsident:

Der Sekretär:

Dr. Th. A. Müller

W. Hatzinger

Rechtsmittel: Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Bundesgericht (Adresse: Schweizerisches Bundesgericht, 1000 Lausanne 14) Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angaben der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten.

Dieser Entscheid ist schriftlich zu eröffnen an:

- Vertreterin der Rekurrenten (eingeschrieben)
- VB Olten-Gösgen (mit Steuerakten)
- KStA, Rechtsdienst
- Finanzdepartement
- Steuerregisteramt der EG

Expediert am:

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