

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2019.1 vom 7. März 2018

ZH Steuerrekursgericht, 2018-03-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_GR.2019.1](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2019.1)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2019.1 du 7 mars 2018

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2019.1 del 7 marzo 2018

## Regeste

Innert Monatsfrist erfolgt Kauf- und Verkauf eines Grundstücks durch eine kurz zuvor neu gegründete, ansonsten aber inaktive Aktiengesellschaft. Keine Liegenschaftenhändlerin, da der Verkauf nicht planmässig, sondern bei sich zufällig bietender Gelegenheit erfolgt ist und zudem aufgrund der Umstände eine Gewinnabsicht nicht ersichtlich ist. Mangels ausgeübter Mäklertätigkeit sowohl Maklerprovision bei Ankauf als auch Maklerprovision bei Verkauf an formell unabhängige Drittpartei verneint, war doch der AG das Verkaufs- bzw. Kaufsinteresse der jeweiligen Gegenpartei bereits vorgängig bekannt. Erlös Verkauf entspricht dem im Verkaufsvertrag genannten Verkaufspreis, unabhängig davon, dass ein Teil der Geldleistung aufgrund eines Vertrags zugunsten Dritter nicht direkt an den Verkäufer gezahlt worden ist. Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Gemäss der von der Pflichtigen beigebrachten "Bestätigung" von F vom

### E. 5

a) Die Pflichtige beantragt sodann sowohl hinsichtlich des Kaufs der streit- betroffenen Liegenschaft am ... März 2013 als auch hinsichtlich des Verkaufs am 2 GR.2019.1

- 12 - ... März 2013 die gewinnmindernde Anrechnung der ihr von der I GmbH in Rechnung gestellten Mäklerprovisionen von Fr. 40'000.- bzw. Fr. 50'000.-. b) aa) Zu den anrechenbaren Aufwendungen, die den steuerbaren Grund- stückgewinn 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, be- schränkt auf den üblichen Umfang, voraus (RB 1958 Nr. 98; RB ORK 1956 Nr. 106; BGr, 14. April 1978, ASA 48, 441 ff.). Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so bil- det das, was dem Dritten für dessen Bemühungen zusteht, nicht Mäklerprovision, son- dern 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). bb) Während der Nachweismäkler nur die Gelegenheit zum Kauf oder Verkauf eines Grundstücks nachzuweisen hat, geht die Tätigkeit des Vermittlungsmäklers wei- ter. Letzterer hat neben dem Finden eines Interessenten die potentiellen Vertrags- partner auch zusammenzubringen und den Vertragsabschluss aktiv zu fördern (z.B. durch Teilnahme und Vermittlung an den Vertragsverhandlungen, Redaktion des Ver- trages; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221

N 78; Caterina Ammann, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 6. A., 2015, Art. 412 N 1). 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). cc) 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

- 13 - ber 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/Meuter, § 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). c) Wie die Pflichtige selber vorbringt, war es die – von C präsierte – E, die ihre Liegenschaft an der ...strasse 25 verkaufen wollte und hierfür die von C jeweils als Geschäftsführer geleitete J GmbH bzw. I GmbH als Makler beizog. Letztere bzw. C ist jeweils an die Pflichtige bzw. ihre Gründerin F herangetreten und hat ihr ein Angebot für den Kauf der Liegenschaft sowie – noch vor Abschluss des Kaufvertrags – ein weiteres Angebot für den Verkauf der Liegenschaft präsentiert. Der Pflichtigen waren das Verkaufsinteresse resp. das Kaufsinteresse der späteren Gegenparteien (E resp. Ehegatten G/H) durch die unterbreiteten Angebote somit bereits bekannt. Entsprechend fehlt es vorliegend für die Annahme von Mäklerverträgen zwischen der Pflichtigen und der I GmbH schon am zentralen Hauptelement jeder Form von Mäkelei, nämlich dem Ausfindig-Machen und Bezeichnen von Interessenten, hatte die I GmbH doch für die Pflichtige gar keine solchen mehr zu suchen. Ohne diesbezügliche Tätigkeit der I GmbH für die Pflichtige entfällt von vornherein jeder adäquat kausale Zusammenhang mit den erfolgten Vertragsabschlüssen mit der E bzw. den Ehegatten G/H. Entsprechend legt die Pflichtige – welche keine schriftlichen Mäklerverträge mit der I GmbH eingereicht hat – denn auch weder die (offenbar nur mündlich erfolgte) konkrete Auftragserteilung noch die eigentliche, zum jeweiligen Vertragsabschluss führende (für die Pflichtige vorgenommene) Mäklertätigkeit der I GmbH substantiiert dar und bleiben Nachweise hierfür genauso aus wie hinsichtlich der Zahlung der in Rechnung gestellten Mäklerlöhne; dies obwohl dem Vertreter der Pflichtigen spätestens seit dem in lit. B der Prozessgeschichte erwähnten rechtskräftigen Verwaltungsgerichtsurteil bekannt ist, dass Auszüge aus der Geschäftsbuchhaltung und nicht mit Quittungen oder anderen Zahlungsbelegen versehene Rechnungen keinen rechtsgenügenden Nachweis für 2 GR.2019.1

- 14 - Aufwendungen im Sinn von Art. 221 StG resp. deren Zahlung zu erbringen vermögen (vgl. E. 3c). Aus diesen Gründen muss der Pflichtigen die grundstückgewinnsteuerliche Anrechnung der in Rechnung gestellten Maklerprovisionen der I GmbH versagt bleiben; daran ändert auch nichts, dass der von Anfang an von F resp. der Pflichtigen beauftragten bzw. mit Vollmacht zur Vertretung in allen Rechtsangelegenheiten (Generalvollmacht) ausgestatteten, von C geführten I GmbH für die sich daraus ergebenden Bemühungen (z.B. Organisation der Finanzierung, Buchhaltung, Vertretung beim Notariat) wohl zwar durchaus eine Entschädigung zustand (Art. 394 Abs. 3 OR), deren Vergütung möglicherweise mittels der mit "Maklerprovision" versehenen Rechnungen vorgesehen war. Hierbei handelt es sich aber nicht um anrechenbare Aufwendungen nach § 221 Abs. 1 lit. c StG, was erst recht gilt, wenn wie vorliegend per se keine Mäklertätigkeit für die Pflichtige mehr vorgenommen werden musste (und folglich auch mit einem unbeteiligten Dritten kein Maklervertrag abgeschlossen worden wäre).

## E. 6

a) Die Pflichtige beantragt ferner, den vom Steueramt angenommenen massgebenden Erlös von Fr. 2'550'000.-, welcher dem am .... März 2013 notariell beurkundeten Verkaufspreis entspricht, um die von den Ehegatten G/H direkt an die J GmbH bezahlte "Maklerprovision" von Fr. 50'000.- zu reduzieren, da dieser Betrag nichts mit ihr zu tun habe und ihr somit nicht als Verkaufspreisbestandteil angerechnet werden könne. b) Der Erlös umfasst alle Leistungen, die in kausalem Verhältnis zur Handänderung standen (VGr, 1. April 2015, SB.2014.00130, E. 4.3.1; VGr, 9. Juli 2014, SB.2014.00019, E. 3.5; VGr, 20. April 2005, SB.2004.00066, E. 2.2). Massgebend ist der Preis für jene Leistungen, welche die Vertragsparteien zum Gegenstand des obligatorischen Vertrags als dem Rechtsgrund für die Übereignung des Grundstücks gemacht haben (VGr, 1. April 2015, SB.2014.00130, E. 4.3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 222 N 2 i.V.m. § 220 N 2, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung). Dabei wird der Erlös nicht nach zivil- bzw. sachenrechtlichen Kriterien, sondern einzig nach wirtschaftlichen Merkmalen festgelegt. So bildet alles, was der Erwerber in einem wirtschaftlichen Sinn verstanden an den Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung an einen Dritten für die Grundstückübertragung leistet, den grundstückgewinnsteuerlich massgebenden Erlös. Auf die Bezeichnung, die Form oder den for- 2 GR.2019.1

- 15 - mellen Empfänger dieser Leistungen kommt es dabei nicht an (VGr, 1. April 2015, SB.2014.00130, E. 4.3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 3 und N 23; Felix Richner, in: Alfred Koller [Hrsg.], Der Grundstückskauf, 3. A., 2017, § 11 N 109, mit weiteren Hinweisen). c) Im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom ... März 2013 vereinbarten die Parteien einen Kaufpreis von Fr. 2'550'000.-. Im Rahmen der Kaufpreistilgung wurde den Erwerbern die bereits an die J GmbH geleistete Anzahlung von Fr. 50'000.- angerechnet, so dass diese nach Vertragsschluss noch Fr. 2'500'000.- zu begleichen hatten. Zwecks Tilgung dieses restlichen Betrags verpflichteten sich die Ehegatten G/H – unter Konventionalstrafenfolge bei Nichterfüllung – gegenüber der Pflichtigen u.a. dazu, der J GmbH "als Maklerprovision" Fr. 50'000.- zu bezahlen. Dabei handelt es sich um einen Vertrag zugunsten eines Dritten i.S.v. Art. 112 OR, mit der Pflichtigen als Stipulantin/Promissarin, den Ehegatten G/H als Promittenten/Schuldner und der J GmbH als begünstigte Dritte. Der Erfüllung einer Schuldverpflichtung aus einem Vertrag zugunsten Dritter liegen stets zwei Rechtsbeziehungen zugrunde, die zivil- und somit auch steuerrechtlich auseinandergehalten werden müssen (StRG, 25. November 2015, 1

DB.2015.117 / 1 ST.2015.145, E. 1b/cc/bbb, www.strgzh.ch; vgl. Ingeborg Schwenzer, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 7. A., 2016, Rz. 86.04 f., auch zum Folgenden): einerseits die als Deckungsverhältnis bezeichnete Beziehung zwischen Promittent und Stipulant, andererseits die als Valutaverhältnis bezeichnete Beziehung zwischen Stipulant und Dritten. Der vertragliche Anspruch, der dem Stipulanten aus dem Deckungsverhältnis für seine eigene Gegenleistung zusteht, ist im Sinne einer logischen Sekunde zunächst ihm selber (bzw. seiner Vermögenssphäre) zuzurechnen. Erst danach verfügt er zugunsten des Dritten über den erworbenen Anspruch, wobei der Rechtsgrund für die Zuwendung an den Dritten, die letztlich aus dem Vermögen des Stipulanten stammt, im Valutaverhältnis zu suchen ist. Durch die (direkte) Leistung des Promittenten an den Dritten wird lediglich eine Abkürzung des Leistungsweges erreicht. Vorliegend stand der Pflichtigen aus dem Deckungsverhältnis mit den Ehegatten G/H ein einklagbares Forderungsrecht über Fr. 50'000.- zu (auch wenn sie diesbezüglich nur Leistung an die Dritte verlangen durfte; vgl. Gauch/Schluep/Schmid/Emmenegger, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 10. A., 2014, Rz. 3884 und 3895). Die Erwerber hatten auch diese sich aus dem Kaufvertrag ergebende Verpflichtung zu erfüllen, um das Eigentum am Grundstück erlangen zu 2 GR.2019.1

- 16 - können. Daher steht die am .... Juni 2013 kurz vor der Eigentumsübertragung erfolgte Geldleistung der Ehegatten G/H auf das Konto der J GmbH – wie zuvor schon jene vom ... März 2013 – genauso in kausalem Verhältnis zur Handänderung wie die übrigen im Kaufvertrag vereinbarten Leistungen zur Tilgung des Kaufpreises. Folglich hat die Vorinstanz im Einspracheentscheid zu Recht den beurkundeten und von den Ehegatten G/H geleisteten Kaufpreis von Fr. 2'550'000.- als grundstückgewinnsteuerlich massgebenden Erlös (§ 222 StG) eingesetzt. Was die Stipulantin im Rahmen des Valutaverhältnisses dazu veranlasst hat, der Dritten insgesamt Fr. 100'000.- zukommen zu lassen, hat auf die Höhe des Erlöses keinen Einfluss, da dies vorliegend eine grundstückgewinnsteuerlich unbeachtliche Erlösverwendung darstellt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 222 N 8 f.), woran auch die von den Ehegatten G/H gegenüber der J GmbH und der mitunterzeichnenden E erfolgten Maklerprovisions-Schuldenerkennung in der ebenfalls vom ... März 2013 datierenden "Provisionsvereinbarung/Reservation" nichts zu ändern vermag.

## **E. 7**

Beim am ... März 2013 erfolgten Erwerb der Liegenschaft ...strasse 25 durch die Pflichtige war die E kraft § 217 StG steuerpflichtige Veräusserin. Am .... September 2018 wurde die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 266'235.20 (vermutlich aus dem zuvor geleisteten Depot) beglichen. Schuldnerin der im vorliegenden Verfahren zu entrichtenden Grundstückgewinnsteuer ist die Pflichtige. Weil die beiden Handänderungen ungeachtet des von C gewählten ungewöhnlichen Vorgehens als separate Steuertatbestände zu würdigen sind, tun allfällige vertragliche Vereinbarungen zwischen der E und der Pflichtigen betreffend die Begleichung der Steuerschuld nichts zur Sache. Wenn letztere somit behauptet, dass sie der E ein Darlehen zur Bezahlung der Grundstückgewinnsteuer ausgerichtet habe, das sich heute als uneinbringlich erweise, schmälert dies den im vorliegenden Verfahren zu besteuern den Gewinn nicht. Weitere substantiierte Einwendungen gegen den Einspracheentscheid erhebt die Pflichtige nicht. Soweit sie beiläufig Mobilarkosten erwähnt, handelt es sich bei diesen – wie auch bei den Räumungskosten – nicht um anrechenbare Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 1 StG.

Aufgrund der Akten erweist sich die Steuerberechnung als korrekt. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. 2 GR.2019.1

- 17 -

### **E. 8**

Bei diesem Prozessausgang sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen auf- zuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihr eine Parteientschädigung versagt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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