

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00116 vom 27. Februar 2008**

ZH Verwaltungsgericht, 2008-02-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2007.00116](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2007.00116)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00116 du 27 février 2008

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00116 del 27 febbraio 2008

## **Regeste**

Grundstückgewinnsteuer | Im Rahmen eines Verkaufs einer Immobiliengesellschaft, der als wirtschaftliche Handänderung nach § 216 Abs. 2 lit. a StG die Grundstückgewinnsteuer auslöste, haben sich die beschwerdeführenden Verkäufer zur Übernahme von Schulden der Gesellschaft verpflichtet. Diese Schuldentilgung kann als Erlösverwendung bei der Bestimmung des steuerlich massgebenden Kaufpreises im Sinn von § 222 StG nicht berücksichtigt werden, weil sie einzig bezweckte, die Gesellschaft in den vertraglich geschuldeten Zustand zu bringen. Eine von den Pflichtigen geltend gemachte Mäklerprovision kann zudem nicht als Aufwendung im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. c StG angerechnet werden, da der Zeitpunkt, zu welchem der Mäklervertrag abgeschlossen wurde, nicht nachgewiesen wurde. Die von den Pflichtigen erhobene Beschwerde ist folglich abzuweisen.

## **Erwägungen**

### **E. 2.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Diesen (so genannten zivilrechtlichen) Handänderungen, die in der sachenrechtlichen Übertragung des Eigentums an Grundstücken bestehen, sind gemäss § 216 Abs. 2 lit. a StG Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie Handänderungen wirken. Eine solche wirtschaftliche Handänderung liegt unter anderem dann vor, wenn die Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft veräussert und damit die Beherrschung der Gesellschaft einem Dritten übertragen wird (RB 1998 Nr. 154, mit weiteren Hinweisen). Nach der Rechtsprechung zeichnet sich eine Gesellschaft dadurch als Immobiliengesellschaft aus, dass sie aufgrund ihres tatsächlichen Verhaltens oder nach den Statuten ausschliesslich oder überwiegend die Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes oder dessen Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage bezweckt, wobei dies durch Veräusserung, Vermietung, Verpachtung oder Überbauung geschehen kann (RB 1998 Nr. 154; RB 1992 Nr. 50; RB 1989 Nr. 21 = StE 1990 B 24.4 Nr. 18; RB 1964 Nr. 70). Vorliegend steht ausser Frage, dass es sich bei der N AG um eine Immobiliengesellschaft handelt und eine die Grundstückgewinnsteuer auslösende wirtschaftliche Handänderung gegeben ist. Bestritten wird jedoch die von der Vorinstanz vorgenommene Berechnung des steuerlich massgebenden Grundstückgewinns.

### **E. 2.2.1**

Grundstückgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Ausschlaggebend für die

Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer ist die letzte Handänderung (Abs. 2). Gemäss § 222 StG gilt als Erlös der Kaufpreis mit Einschluss aller weiterer Leistungen des Erwerbers. Als weitere Leistungen kommen alle Leistungen des Erwerbers in Frage, welche mit der Handänderung in kausalem Zusammenhang stehen (vgl. RB 2003 Nr. 106). Der Erlös bei wirtschaftlichen Handänderungen zufolge Übertragung einer beherrschenden Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft bestimmt sich folglich nach dem Preis, den der Erwerber der Beteiligung dem Veräusserer für diese Übertragung zukommen lässt, abzüglich der darin eingeschlossenen Entschädigung für nichtliegenschaftliche Werte. Der nominelle Aktienpreis darf bei wirtschaftlichen Handänderungen zufolge Übertragung einer beherrschenden Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft nicht den steuerlich massgebenden Handänderungspreisen gleichgesetzt werden (RB 1976 Nr. 83, auch zum Folgenden). Während der steuerlich anzurechnende Kaufpreis bei einer zivilrechtlichen Handänderung den Wert des Grundstücks widerspiegelt und die zu seiner Tilgung übernommenen Grundpfandschulden bereits einschliesst, drückt der nominelle Aktienkaufpreis bei einer wirtschaftlichen Handänderung nur den Nettowert (Aktiven abzüglich Passiven) der Gesellschaftsbeteiligung aus, so dass der steuerlich massgebende Gesamtpreis für die liegenschaftlichen Werte unter Hinzurechnung der übernommenen Schulden bestimmt werden muss. Zur Bestimmung der Gesellschaftsschulden ist – wie die Vorinstanz richtig ausgeführt hat – auf die so genannte Übernahmebilanz, d.h. die Bilanz, welche die Parteien ihrem Vertrag zugrunde gelegt haben, abzustellen (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Züricher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 220 N. 7 in Verbindung mit § 222 N. 2).

### **E. 2.2.2**

Nach Ziff. 5 des vorliegenden Aktienkaufvertrags hat die Käuferin mittels Bankchecks "Zug um Zug gegen die Übergabe der rechtsgültig zedierten bzw. indossierten Aktien-Zertifikate – sowie des nachgeführten Aktienbuches – Fr. 1,5 Mio. zu bezahlen minus die [von der N AG] der S-Bank geschuldeten Fr. 700'000.--, total Fr. 800'000.--". Ausgangspunkt der Bestimmung des steuerlich anzurechnenden Kaufpreises ist somit der Betrag von Fr. 1'500'000.-, wobei darin von der Käuferin übernommene Gesellschaftsschulden im Umfang von Fr. 700'000.- bereits berücksichtigt sind. Aus dem Aktienvertrag ergibt sich sodann, dass die Zwischenbilanz der N AG vom 1. Juli 2004 mit den genannten Gesellschaftsschulden von Fr. 700'000.- als Übernahmebilanz zu qualifizieren ist. Dies wird denn auch nicht bestritten. Nach dem Gesagten wäre der von der Vorinstanz angenommene Erlös von Fr. 1'500'000.- einzig dann zu hoch angesetzt, wenn die mittels Bankchecks bezahlten Fr. 800'000.- mit dem Aktienkaufvertrag übertragene nichtliegenschaftliche Werte abgelten würden.

### **E. 2.2.3**

Die Pflichtigen machen sinngemäss geltend, dass im mittels Bankchecks bezahlten Betrag von Fr. 800'000.- eine Entschädigung für die von der Rekurskommission nicht erlösmindernd berücksichtigte Schuldentilgung eingeschlossen sei. Auch wenn ein Teil des Erlöses von Fr. 1,5 Mio. wirtschaftlich gesehen als Entgelt für die Übernahme der Schuldentilgung durch die Pflichtigen zu betrachten ist, vermögen die Pflichtigen jedoch nicht darzutun, dass die Schuldentilgung nicht in einem kausalem Zusammenhang zur vorliegenden Handänderung steht. Aufgrund der Umstände ist vielmehr davon auszugehen, dass die Schuldentilgung durch die Pflichtigen eine Bedingung des Zustandekommens des

Vertrags zum vereinbarten Preis war. Die Schuldentilgung hatte nur den Zweck, die Immobiliengesellschaft in den Zustand zu bringen, welcher nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien vertraglich geschuldet war. Mangels Übertragung nichtliegenschaftlicher Werte wurde dafür auch kein Entgelt geleistet. Im Ergebnis ist der vorliegende Sachverhalt mit jenen Fällen vergleichbar, in welchen bei zivilrechtlichen Handänderungen die erlösmindernde Anrechnung zusätzlicher Leistungen des Veräusserers verweigert wurde, weil diese Leistungen als nachgeholtter Unterhalt zu würdigen waren (vgl. RB 1999 Nr. 157 = StE 1999 B 44.11 Nr. 10 = ZStP 1999, 252 ff., mit weiteren Hinweisen). Die Vorinstanz hat die Schuldentilgung durch die Pflichtigen folglich zu Recht als unbeachtliche Erlösverwendung qualifiziert und der Gewinnsteuerberechnung einen Erlös von Fr. 1'500'000.- zugrunde gelegt.

### **E. 2.3**

Im vorliegenden Fall ist sodann umstritten, ob die an die P Foundation bezahlte Mäklerprovision von Fr. 30'000.- als Aufwendung anrechenbar ist.

#### **E. 2.3.1**

Mäklerprovisionen im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. c StG sind Leistungen des Steuerpflichtigen an einen Dritten für die Vermittlung oder den Nachweis einer Kaufs- oder Verkaufsgelegenheit (Art. 412 Abs. 1 des Obligationenrechts [OR] ; RB 1988 Nr. 43). Der Mäklerlohn ist verdient, sobald der Vertrag infolge Nachweises oder infolge der Vermittlung des Mäklers zustande gekommen ist (Art. 413 Abs. 1 OR). Die Anrechnung einer Mäklerprovision setzt den Abschluss eines gültigen 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, beschränkt auf den üblichen Umfang, voraus. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so bildet das, was dem Dritten für dessen Bemühungen zusteht, nicht Mäklerprovision, sondern allenfalls Honorar aus einfachem Auftrag oder Spesenersatz, deren Vergütung keine nach § 221 Abs. 1 lit. c StG anrechenbare Aufwendung ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N. 78 ff., mit Hinweisen). Als steuermindernde Tatsachen sind die anrechenbaren Aufwendungen vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen geltend zu machen und hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Er hat somit neben dem Beweis über den Abschluss des Mäklervertrags und die Art der Mäklerei auch den Zahlungsnachweis oder die Anerkennung des geschuldeten Mäklerlohns zu erbringen. Diesen Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss. Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, und somit ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder ■minderung erlaubt. Bei ungenügender Substanziierung hat die Rekursbehörde nicht von Amtes wegen eine Untersuchung durchzuführen, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (RB 1987 Nr. 35). Eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden, dient doch dieses vielmehr nur noch dazu, die Richtigkeit des substantiiert dargelegten Sachverhalts zu überprüfen. Entsprechend gehört zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln, anhand derer sich die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts ergibt (Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, ASA 49, S. 518). Kommt der

Steuerpflichtige diesen Anforderungen nicht nach, so haben die Aufwendungen unberücksichtigt zu bleiben (RB 1980 Nr. 72).

### **E. 2.3.2**

Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass vorliegend C, der selbst Aktionär der verkauften Gesellschaft war, als Makler tätig geworden ist. Sie stützte sich dabei auf die Einspracheschrift, in welcher die Pflichtigen ausführten, dass C J, den Sohn des Hauptaktionärs der späteren Käuferin, kennengelernt habe und dieser Interesse gezeigt habe, die Aktien der N AG über die spätere Käuferin zu erwerben, um die Liegenschaft der N AG der in Gründung befindlichen P Foundation zur Verfügung zu stellen. Als Mieter der Liegenschaft der N AG habe für C wie auch für die weiteren Beteiligten ein Interesse bestanden, die Liegenschaft weiter der P Foundation zur Verfügung zu stellen. Aufgrund dieser Verknüpfungen von C mit der N AG und der P Foundation sei der mit ihm mündlich abgeschlossene Mäklervertrag, welcher zwischen unabhängigen Dritten nicht abgeschlossen worden wäre, als Scheingeschäft nicht anzuerkennen. Demgegenüber nehmen die Pflichtigen im Wesentlichen an, dass C weder Partei des Mäklervertrages war, noch als Makler tätig geworden ist. Stattdessen sei davon auszugehen, dass der Mäklervertrag zwischen den durch A vertretenen Pflichtigen und K, einem Gründer der P Foundation, als Vertrag zugunsten der seinerzeit noch in Gründung befindlichen Stiftung abgeschlossen worden sei. Die P Foundation sei in jeder Hinsicht unabhängig, so dass kein Scheingeschäft vorliege.

### **E. 2.3.3**

Ungeachtet der vorinstanzlichen Begründung der fehlenden Anrechenbarkeit der vorliegenden Provision und der hiergegen vorgebrachten Einwände der Pflichtigen muss die geltend gemachte Mäklerprovision unberücksichtigt bleiben, weil der Abschluss des Mäkelauftrages nicht hinreichend bewiesen ist: Der Abschluss des Mäkelauftrages ist vom Steuerpflichtigen inklusive Datum nachzuweisen (VGr, 20. November 1990, SR 89/0084; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N. 81). Vorliegend kann weder aus der Sachdarstellung der Pflichtigen, noch aufgrund der Beweismittel eruiert werden, wann der Mäklervertrag abgeschlossen worden ist. Aus der Einsprache, nach welcher A anfangs 2004 erstmals von der Möglichkeit des Verkaufs der Aktien der N AG erfuhr, und dem Schreiben von C vom 7. Oktober 2004, in welchem die Zusicherung der Vermittlungsprovision erwähnt wird, kann lediglich gefolgert werden, dass es zwischen dem Beginn des Jahres 2004 und anfangs Oktober 2004 zum Abschluss des Mäklervertrages gekommen sein muss. Ob der vor dem 30. Juni 2004 ausgeübten Vermittlungstätigkeit die Erteilung des Mäkelauftrages vorausgegangen ist, ist unklar. Es erscheint nicht ausgeschlossen, dass erst nach Abschluss des Aktienkaufvertrages eine Vermittlungsprovision versprochen und die Vermittlungstätigkeit folglich nicht in Erfüllung eines Mäkelauftrages ausgeübt wurde. Dass den Pflichtigen die Substanziierung und/oder Beweisleistung aus Gründen, die sie nicht zu vertreten haben, nicht möglich oder nicht zumutbar war (vgl. RB 1982 Nr. 95), ist nicht ersichtlich. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz zu Recht von einem grundstücksgewinnsteuerlich massgebenden Erlös von Fr. 1'500'000.- und nicht von einem Erlös von Fr. 1'413'715.10 (Fr. 1'500'000.- abzüglich Fr. 86'284.90) ausgegangen ist und die an die P Foundation gezahlten Fr. 30'000.- richtigerweise nicht als Mäklerprovision gemäss § 221 Abs. 1 lit. c StG anerkannt hat. Somit ist die Beschwerde abzuweisen.

## **E. 3**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihnen keine Parteienschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer:

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