

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00010 vom 13. Mai 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-05-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00010

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00010 du 13 mai 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00010 del 13 maggio 2015

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2010 | Geschäftsmässige Begründetheit einer Mäklerprovision Für den Verkauf einer Liegenschaft mandatierte die Pflichtige exklusiv eine ausländische Mäklerin; ein Jahr nach Vertragsschluss ging sie mit einer CH-Mäklerin ebenfalls einen Exklusivmäklervertrag für dieselbe Liegenschaft ein. Nach erfolgreichem Verkauf der Liegenschaft wurde beiden Mäklerinnen die Provision bezahlt, wobei nur diejenige der CH-Mäklerin bei der Grundstückgewinnsteuerabrechnung angegeben wurde; die an die ausländische Mäklerin geleistete Provision wurde in der Erfolgsrechnung als Aufwand verbucht. Letzterer Betrag wurde von den Vorinstanzen bei der Gewinnsteuer als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand aufgerechnet. Vereinigung der Verfahren (E. 1.1). Steuersukzession und Weiterführung des Verfahrens durch die Rechtsnachfolgerin der Pflichtigen (E. 1.2). Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung und Beweislastverteilung, insb. bei Zahlungen ins Ausland (E. 3). Die Auslegung des mit der ausländischen Mäklerin geschlossenen Vertrags ergibt, dass jener – entgegen einer automatischen Verlängerungsklausel – auf ein Jahr befristet abgeschlossen wurde. Just nach dessen Ablauf wurde die CH-Mäklerin eingesetzt, deren Bemühungen zum Verkaufserfolg führten. Dass die ausländische Mäklerin irgendwelche Verkaufsbemühungen erbrachte, vermochte die Pflichtige nicht nachzuweisen (E. 4.5). Ob es sich bei der ausländischen Mäklerin um eine nahestehende Person handelt, ist unklar: Dieser Schluss drängt sich jedoch geradezu auf, nachdem ihr gleichwohl, ohne dass sie eine Eigenleistung erbracht hätte, eine hohe Mäklerprovision ausbezahlt wurde. Die Aufrechnung der geldwerten Leistung ist daher zu Recht erfolgt (E. 4.6). Bei der direkten Bundessteuer erweist sich die Mäklerprovision ebenfalls als geschäftsmässig nicht begründet und ist aufzurechnen (E. 5). Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2015.00010 SB.2015.00011 Urteil der 2. Kammer vom 13. Mai 2015
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A AG, als Rechtsnachfolgerin der B GmbH, vertreten durch die C AG, Beschwerdeführerin, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern Direkte Bundessteuer 1.1.–31.12.2010 hat sich ergeben: I. Die B GmbH schloss am 26. September 2008 mit der im Ausland domizilierten Gesellschaft D einen Mäklervertrag ab, worin Letzterer das exklusive Recht eingeräumt wurde, einen Käufer für ein Büro- und Geschäftshaus an der E-Strasse 01 in Zürich, zu finden. Betreffend die Dauer

des Vertrags wurde eine Gültigkeit von 12 Monaten bestimmt, mit automatischer Verlängerung um die gleiche Zeitperiode. Für den Verkaufsfall der Liegenschaft wurde eine Provision von 2 % des realisierten Verkaufspreises vereinbart (Zielpreis: Fr. ...). Mit "Verkaufsmandat" vom 24./28. September 2009 mandatierte die B GmbH die G S.A. mit Sitz in Zürich exklusiv zum Verkauf desselben Geschäftshauses. Als Honorierung der G S.A. wurden 1.25 % des Verkaufspreises bei einem Zielpreis von Fr. ... vorgesehen. Die Exklusivität des Mandats wurde bis 15. Juli 2010 garantiert. Die Liegenschaft an der E-Strasse 01, Zürich, wurde am 16. April 2010 und zum Preis von Fr. ... an die H AG mit Sitz in Zug veräussert. Die G S.A. stellte der B GmbH für ihre Bemühungen am 21. April 2010 Rechnung über Fr. ..., entsprechend 0.25 % des Verkaufspreises. Mit Rechnung vom 12. Mai 2010 forderte auch die Gesellschaft D von der B GmbH eine Provision von EUR ... im Zusammenhang mit dem Liegenschaftsverkauf; die B GmbH überwies am 20. Januar 2011 diese Summe an die Gesellschaft D. Unter dem Vermerk "Gesellschaft D, inv. 153", 12.05.2010, wurden dem Aufwandkonto "sales expenses" der B GmbH Fr. ... belastet. Im Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer vom 1.1.–31.12.2010 wurden von der B GmbH mit Auflage vom 16. November 2012 und Mahnung vom 15. Januar 2013 ein lückenloser Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der "sales expenses" per 2010 (inkl. Unterlagen) verlangt. Mit Folgeaufgabe vom 5. März 2013 verlangte das kantonale Steueramt u. a. überdies Kopien der zugrunde liegenden Verträge mit der Gesellschaft D, den Zahlungsnachweis von der B GmbH betreffend EUR ..., Nachweise über erbrachte Leistungen der Gesellschaft D gegenüber der B GmbH sowie Nachweise über Verkaufsbemühungen der Gesellschaft D nach aussen (z. B. Inserate, Verkaufsdokumentation). Nach Eingang diverser Unterlagen, namentlich des Mäklervertrags vom 26. September 2008, wurde die B GmbH für die Staats- und Gemeindesteuern vom 1.1.–31.12.2010 am 8. Oktober 2013 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (zum Gewinnsteuersatz von 8 %) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... (zum Kapitalsteuersatz von 0.75 ‰) eingeschätzt. Gleichentags erging die Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer derselben Steuerperiode, worin die B GmbH mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (zum Steuersatz von 8.5 %) veranlagt wurde. Dabei erachtete das kantonale Steueramt die an die Gesellschaft D geleistete Zahlung von EUR ... bzw. Fr. ... als geschäftsmässig nicht begründet und rechnete letzteren Betrag auf. Die gegen den Einschätzungsentscheid bzw. die Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 24. Juli 2014 ab, da der Nachweis, dass die Gesellschaft D den Kontakt zwischen der B GmbH und der Käuferin hergestellt habe, nicht erbracht worden sei, womit dieser auch kein Anspruch auf eine Mäklerkommission zustünde. II. Die gegen die Einspracheentscheide erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 18. Dezember 2014 ab. III. Mit Beschwerden vom 5. Februar 2015 liess die B GmbH dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und es sei hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer vom 1.1.–31.12.2010 auf eine Aufrechnung des Aufwands von Fr. ... zu verzichten; unter Kostenfolgen zulasten der Beschwerdegegnerschaft. Mit Präsidialverfügung vom 9. Februar 2015 wurde der Rechtsnachfolgerin der B GmbH, der A AG, eine Frist angesetzt, um dem Verwaltungsgericht mitzuteilen, ob sie die Verfahren weiterführe, ansonsten diese als gegenstandslos abgeschlossen würden. Eine entsprechende, positive Erklärung der A AG ging fristgerecht beim Verwaltungsgericht ein. Während das Steuerrekursgericht auf

Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerde bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern vom 1.1. – 31.12.2010 (SB.2015.00010) und der direkte n Bundessteuer vom 1.1. – 31.12.2010 (SB.2015.00011) betreffen dieselbe Pflichtige und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind. 1.2 Die Aktiven und Passiven der B GmbH wurden laut Eintrag im Handelsregister des Kantons Zürich (Tagesregister-Nr. ... vom ... 2012) infolge Fusion auf die A AG übertragen. In der Folge wurde die B GmbH im Handelsregister gelöscht. Gelöschten juristischen Personen kommt keine Partei- und Prozessfähigkeit zu (vgl. Peter Forstmoser/Arthur Meier-Hayoz/Peter Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 56 N. 153). Mit der durch die Übernahme der Aktiven und Passiven erfolgten Universalsukzession hat auch eine Steuersukzession auf die A AG stattgefunden (vgl. § 59 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]; Art. 54 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]). Die A AG ist aufgrund des Parteiwechsels zur Führung der vorliegenden Verfahren befugt und gewillt.

E. 2.1

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.2

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 DBG), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

E. 2.3.1

Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt bei den Staats- und Gemeindesteuern wie bei der direkten Bundessteuer das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Neue Tatsachen und Beweismittel im Sinn von unechten Noven dürfen nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gegeben hat (vgl. hierzu Art. 99 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG] sowie § 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Vorinstanz einen Neuentscheid getroffen oder die angefochtene Verfügung zwar bestätigt, jedoch neu begründet hat oder auf neue Gesichtspunkte abstützte, die in der ursprünglichen Anordnung nicht zum Ausdruck gekommen waren (vgl. VGr, 23. März 2005, VB.2004.00289, E. 5.2). Letzteres ist etwa der Fall, wenn die Vorinstanz materielles Recht in einer Weise spricht, dass bestimmte Sachumstände neu und erstmals – durch den angefochtenen Entscheid – an

Rechtserheblichkeit gewinnen und die Vorinstanz sich auf einen Rechtstitel beruft, der von den Parteien bisher nicht thematisiert worden ist und diesen seinem Urteil als massgebliches Entscheidmotiv zugrunde legt. Indessen fehlt es an der Rechtserheblichkeit, wenn im vorangehenden Verfahren Tatsachen in Verletzung der Mitwirkungspflicht nicht vorgetragen oder belegt wurden (Ulrich Meyer/Johanna Dormann in: Marcel Alexander Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger [Hrsg.], Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 2. A., Basel 2011, Art. 99 N. 47).

E. 2.3.2

Ebenfalls vom Novenverbot ausgenommen sind echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149).

E. 3

Staats- und Gemeindesteuern

E. 3.1

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (Ziff. 1), und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Ziff. 2), wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. e). Geschäftsmässig begründet sind Aufwendungen, die objektiv im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (vgl. Stephan Kuhn/Peter Brülisauer in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 24 StHG N. 57 ff.).

E. 3.2

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung verstehen Rechtsprechung und Lehre geldwerte Vorteile, die von der Gesellschaft an ihre Aktionäre oder diesen nahestehende Personen bewusst zugewendet werden, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen des Anteilinhabers gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären, m. a. W. handelt es sich um Leistungen, die ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.2; BGr, 19. November 2012, 2C_414/2012, E. 3.1 = StE 2013 B 72.13.22 Nr. 55; VGr, 23. Juli 2014, SB.2013.00157 und SB.2013.00158, E. 3.1 [nicht auf www.vgr.zh.ch veröffentlicht]; 14. Mai 2008, SB.2007.00073, E. 2). Hierzu ist im Rahmen eines Drittvergleichs (sog. Prinzip des "dealing at arm's length") und unter Berücksichtigung aller konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts festzustellen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem und marktgerechtem Geschäftsgebaren als derart ungewöhnlich einzustufen ist, dass sie (so) nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungsempfänger der Gesellschaft oder dem Anteilinhaber nicht nahestehen würde (vgl. u. a. BGE 138 II 57 E. 2.2 ff. m. w. H.). Bei der – im Gesetz nicht

definierten – nahestehenden Person kann es sich um natürliche (z. B. Familienangehörige des Anteilsinhabers) oder juristische Personen (z. B. Schwesterngesellschaften) handeln bzw. um Nichtgesellschafter, mit denen der Inhaber der Beteiligungsrechte durch verwandtschaftliche oder freundschaftliche Beziehungen oder durch gemeinsame wirtschaftliche Interessen verbunden ist (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 64 N. 178; Roland Böhi, Das verdeckte Eigenkapital im Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2014, S. 89). Ist der Leistungsempfänger hingegen keine dem Anteilsinhaber nahestehende Person oder ist er ein unabhängiger Dritter, so ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Leistung Aufwandcharakter zukommt und dieser als solcher bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen ist (vgl. Peter Brülisauer/Flurin Poltera in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 58 DBG N. 87). In Lehre und Praxis wird zudem gefordert, dass der Vorteil bewusst zugewendet wird, wobei jedoch mehrheitlich bereits die Erkennbarkeit respektive Offensichtlichkeit des Leistungsmissverhältnisses als ausreichend erachtet wird (Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinn ausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, Heft 15, Bern 2001, S. 222 ff. mit weiteren Hinweisen ; Brülisauer/Poltera, Art. 58 N. 136; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N. 189).

E. 3.3

Was die Beweislast betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt. Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten ist es grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist. Kann sie hierfür sachliche Gründe, das heisst genügende Tatsachen für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit (BGr, 13. Juni 2012, 2C_862/2011 und 2C_863/2011, E. 2.4 = StE 2012 B 72.14.2 Nr. 39) anführen, kommt der aus Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG abgeleitete Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zum Tragen (BGr, 16. Juli 2013, 2C_273/2013 und 2C_274/2013, E. 3.3 = StE 2013 B 93.5 Nr. 27; so wohl auch Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, "dealing at arm's length", Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG: Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], ASA 77 S. 657 ff., insbesondere S. 691 f.). Bei internationalen Geschäfts- und Rechtsbeziehungen gelten sodann besonders strenge Beweiserfordernisse: Bei Zahlungen ins Ausland ist nicht nur der Empfänger zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben (Grund - geschäfte, weitere Vereinbarungen mit Zahlungsempfängern, lückenlose Korrespondenz mit Zahlungsempfängern und allenfalls involvierten Banken). Die geschäftsmässige Begründetheit muss so nachgewiesen werden, dass sich die Steuerbehörde vergewissern kann, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren (BGr, 31. Juli 2013, 2C_797/2012 und 2C_798/2012 , E. 2.2.2 = StE 2013 B 72.14.2 Nr. 41; 13. Juni 2012, 2C_862/2011 und 2C_863/2011, E. 2.4 = StE 2012 B 72.14.2 Nr. 39; 3. Oktober 2011, 2C_88/2011 und 2C_89/2011 , E. 2. 1.2).

E. 3.4

Fehlt der direkte Beweis, dass es sich beim Leistungsempfänger um eine nahestehende Person handelt, drängt sich dieser Schluss jedoch aufgrund der Umstände geradezu "gebieterisch auf", sodass eine andere Erklärung gar nicht möglich ist, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung gleichwohl angenommen werden. Hierfür massgebend ist stets eine Gesamtbetrachtung; der Drittvergleich allein genügt für diese Annahme nicht (BGr, 19. November 2012, 2C_414/2012, E. 6.1 = StE 2013 B 72.13.22 Nr. 55; BGE 119 Ib 431 E. 3b = Pra 83 [1994] Nr. 104; BGE 115 Ib 274 E. 9b). Indem das Bundesgericht von der ungewöhnlichen Leistung als quantitatives Element auf das qualitative Element der Verbundenheit zwischen Drittem und Inhaber der Beteiligungsrechte schliesst, hat es den Begriff der nahestehenden Person "verobjektiviert" (Böhi, S. 89; Thomas Gehrig, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Bern etc. 1998, S. 194 f. und S. 200 ff.). Diese Auffassung ist in der Lehre auf Kritik gestossen (vgl. Brülisauer/Poltera, Art. 58 N. 128 ff.).

E. 3.5

Unabhängig von der konkreten Beweislastverteilung ist die steuerpflichtige Gesellschaft verpflichtet, an der Erhebung des Sachverhalts mitzuwirken (vgl. VGr, 1. April 2015, SB.2014.00130, E. 4.3.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 135 N. 6): Gemäss § 135 Abs. 1 StG muss die steuerpflichtige Kapitalgesellschaft alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Insbesondere hat sie auf Verlangen der Steuerbehörde mündlich oder schriftlich Auskunft zu erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen oder deren Einsichtnahme an Ort und Stelle zu dulden (§ 135 Abs. 2 und § 132 Abs. 2 StG).

E. 4.1

Im Rekursverfahren brachte die B GmbH vor, an der Vermittlung der Liegenschaft seien nachweislich mehrere Parteien involviert gewesen. Die Gesellschaft D habe Kontakt mit diversen Käufern aufgenommen und eine umfassende Verkaufsdokumentation verfasst. Im September 2009 habe sie den Kontakt mit der G S.A. herstellen können, welche auf den Immobilienmarkt im Raum Zürich spezialisiert sei. Dieser Kontakt sei über die Gesellschaft I mit Sitz im Ausland zustande gekommen, was von der Gesellschaft I schriftlich bestätigt werde. Die Gesellschaft I weise den Verkauf der Büroliegenschaft auf ihrer Website als Referenz aus. Die eingereichte Rechnung der Gesellschaft D, der Bankbeleg der Zahlung, der Mäklervertrag, das Informationsmemorandum von Gesellschaft D, die Bestätigung der Gesellschaft I und der G S.A. als auch die Referenzen auf der Website der Gesellschaft I vermöchten die erfolgreichen Verkaufsbemühungen als auch die Kontaktherstellung durch die Gesellschaft D klar und glaubwürdig nach zu weisen.

E. 4.2

Das Steuerrekursgericht erwog, das kantonale Steueramt habe im Einschätzungsverfahren mit Recht den von der B GmbH mit der Gesellschaft D geschlossenen Mäklervertrag, den Zahlungsnachweis für die Provision mittels Bankbelastungsanzeige und einen Nachweis über die Verkaufsbemühungen der Gesellschaft D verlangt. Während die B GmbH den beiden ersten Aufforderungen nachgekommen sei, habe sie weder im Einschätzungs-, noch im Einsprache- und Rekursverfahren nachweisen können, dass die Gesellschaft D ihren Verpflichtungen aus dem Mäklervertrag vom 26. September 2008 nachgekommen wäre. Vielmehr sei nicht ersichtlich, dass die Gesellschaft D tatsächlich – wie vertraglich

vereinbart – die Käuferin der Liegenschaft an die B GmbH vermittelt hätte, die Vertragsverhandlungen geführt und abgeschlossen sowie den Kaufvertrag zur Unterschrift gebracht hätte und damit die Provision im Umfang von 2 % des Verkaufspreises der Liegenschaft verdient hätte. Ob die Gesellschaft D überhaupt irgendwelche sonstigen Verkaufsbemühungen im Sinn der vereinbarten zahlreichen Nebenleistungen gemäss Mäklervertrag erbrachte, sei ebenfalls nicht erstellt. Weder das eingereichte "Marketingkonzept Geschäftshaus E-Strasse 01/L-Strasse 02, in Zürich" vom 20. August 2009, welches von der "M AG" stamme, noch das Konzept über die Gebäudetechnik von der N AG vom 18. Juni 2007 oder das "Informationsmemorandum" vom Oktober 2009 mit Angabe der Gesellschaft D als Kontaktperson, seien für die Bemühungen der Gesellschaft D beweisbildend. Ob das "Informationsmemorandum" tatsächlich von der Gesellschaft D stamme bzw. erstellt worden sei, sei fraglich, sage die blosser Angabe der Gesellschaft D als Kontaktperson doch nichts über den Verfasser oder Urheber der Verkaufsbroschüre aus. Die B GmbH habe die hohen Beweisanforderungen, die an den Nachweis von Zahlungen ins Ausland gestellt würden, nicht erfüllt. Im Übrigen stünde der Anspruch der Gesellschaft D im Widerspruch zu dem mit der G S.A. geschlossenen Mäklervertrag, in welchem die B GmbH der G S.A. ausdrücklich und exklusiv das Recht zur Vermittlung der betreffenden Liegenschaft einräume. Unter diesen Umständen hätte die Gesellschaft D ab September 2009 gar nicht mehr tätig werden dürfen, weshalb kein Raum dafür bestehe, die streitige Provision zumindest teilweise als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Da sich die der Gesellschaft D ausgerichtete Provision als geschäftsmässig nicht begründet erweise, könne letztlich offen gelassen werden, ob es sich hierbei um eine verdeckte Gewinnausschüttung handle. Dass es sich bei der Gesellschaft D um eine der B GmbH nahestehende Person handle, sei zumindest vermutungsweise anzunehmen, da der Nachweis von Verkaufsbemühungen nicht erbracht worden sei.

E. 4.3

Vor Verwaltungsgericht macht die Beschwerdeführerin geltend, die Vorinstanz habe zu Unrecht die Eigenleistungen der Gesellschaft D in Bezug auf die Vermittlung des Bürogebäudes an der E-Strasse 01, Zürich, angezweifelt. So sei das Informationsmemorandum von der Gesellschaft I im Auftrag der Gesellschaft D erstellt worden, wofür Erstere entschädigt worden sei. Zum Beleg und unter dem Titel zulässiges Novum reiche sie daher eine entsprechende Bestätigung der Gesellschaft I vom 4. Februar 2015 und eine entsprechende Rechnung der Gesellschaft I bei, welche erst durch den angefochtenen Entscheid als Beweismittel notwendig geworden seien. Im Schreiben vom 4. Februar 2015 bestätige die Gesellschaft I auch, dass das Marketingkonzept eine Gemeinsamproduktion von Gesellschaft D, Gesellschaft I, M AG und der B GmbH gewesen sei. Demgegenüber habe die Vorinstanz ohne weitere Abklärungen behauptet, das Marketingkonzept stamme von der M AG. Diese neu eingereichten Beweismittel und die damit verbundenen Vorbringen der Beschwerdeführerin sind jedoch als unzulässige Noven aus dem Recht zu weisen: Unabhängig von der Beweislastverteilung war die Pflichtige im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht gehalten, Unterlagen betreffend die von der Mäklerin, der Gesellschaft D, erbrachten Eigenleistungen einzureichen. Bereits in der Mahnung des kantonalen Steueramts vom 8. Juli 2013 wurde moniert, das im Einschätzungsverfahren eingereichte "Marketingkonzept" der M AG sei nicht beweisbildend, weshalb es die Auflage in diesem Punkt als nicht erfüllt erachtete. Damit wurde die Beschwerdeführerin nicht erst durch den vorinstanzlichen Entscheid veranlasst, die Urheberschaft des Marketingkonzepts näher zu belegen bzw. zu klären. Gleiches gilt für das

Informationsmemorandum: Es liegt auf der Hand, dass die blossige Angabe der Kontaktadresse der Gesellschaft D nicht ohne Weiteres darauf schliessen lässt, jene habe auch den Verkaufsprospekt erstellt. Die von der Beschwerdeführerin erstmals vor Verwaltungsgericht aufgestellte Behauptung, die Gesellschaft I habe den Verkaufsprospekt zuhanden der Gesellschaft D und in deren Auftrag erstellt, ist aufgrund des Novenverbots (vgl. E. 2.3) nicht zu hören. Sodann wurde bereits im Einschätzungsentscheid vom 8. Oktober 2013 darauf hingewiesen, dass die Steuerbehörde die schriftliche Berichterstattung vermisste, zu welcher die Gesellschaft D gemäss Mäklervertrag vom 26. September 2008 verpflichtet gewesen sei. Die nun erstmals vor Verwaltungsgericht eingereichte schriftliche Liste der potenziellen Kunden zum Beleg der Verkaufsbemühungen der Gesellschaft D sind als unzulässige Noven nicht zu berücksichtigen, zumal diese vom März und vom August 2009 datieren und damit längst hätten eingereicht werden können. Schliesslich beinhaltet auch das Schreiben der Gesellschaft I vom 4. Februar 2015, in welchem die von ihr erbrachten Leistungen im Zusammenhang mit dem Liegenschaftenverkauf im Einzelnen geschildert werden, neue Tatsachen und damit – vor Verwaltungsgericht – unzulässige Vorbringen.

E. 4.4

Die Beschwerdeführerin stellt sich im Beschwerdeverfahren im Wesentlichen auf den Standpunkt, die von ihrer Rechtsvorgängerin B GmbH eingesetzte Mäklerin sei ihren vertraglichen Pflichten aus dem Mäklervertrag vom 26. September 2008 nachgekommen, weshalb ihr die vergütete Mäklerprovision zu Recht ausbezahlt und die Zahlung zu Recht in der Erfolgsrechnung der B GmbH als Aufwand verbucht worden sei. Die Mäklerprovision sei nämlich laut Vertrag auch dann verdient gewesen, wenn – wie geschehen – weitere Mäkler in den Verkauf der Liegenschaft involviert wären. Die Vorinstanz gelange zum unzutreffenden Schluss, die Gesellschaft D hätte die Käuferin des Objekts an die B GmbH nicht – wie vereinbart – selber vermittelt; auch seien die Vertragsverhandlungen nicht selber geführt und abgeschlossen worden und der Verkaufsvertrag nicht selber zur Unterschrift gebracht worden. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz lasse sich eine derartige Verpflichtung dem englischen Wortlaut des Mäklervertrags vom 26. September 2008 nicht entnehmen: Vielmehr habe die Gesellschaft D unter Wahrung ihres Provisionsanspruchs die genannten Arbeiten nicht zwingend selber ausführen müssen, sondern habe Drittpersonen damit beauftragen dürfen, was vorliegend auch erfolgt sei.

E. 4.5.1

Bei dem von der B GmbH mit der Gesellschaft D geschlossenen Mäklervertrag vom 26. September 2008 handelt es sich um einen Exklusivmäklervertrag ("This exclusive agreement [...]"). Der Vertrag mit Beginn am 26. September 2008 wurde für eine Zeitdauer von 12 Monaten geschlossen und soll gemäss Ziff. 3 ("Duration") des Vertrags automatisch für dieselbe Zeitperiode erneuert werden. Die Kommission war unter den folgenden Konditionen geschuldet (Hervorhebungen hinzugefügt): "6: Commission: The Commission in the case of sale shall be: 2% on the realized selling price. [...] The commission is indebted starting from the signing of the agreement or the accomplishment of any suspensive conditions and is to be paid in full when the act is signed. Under sales is understood that the Corporation D as first mediator, will have presented the property to the candidate buyer – even when this is done by another property adviser – that he will have completed negotiations and also has accomplished the signing of the contract. The Commission is also payable: • For every sale within six months of the end of this agreement

, to a candidate introduced by Corporation D in the course of the agreement, and which negotiations were started before the end date of the present contract . Corporation D will always inform the owner in writing about the identity of its customers. At the expiration date of the agreement , the owner will be handed a written list of all natural and legal persons with which negotiations were conducted with a view to the sale of the property. • For every sale of additional spaces to a buyer – presented by Corporation D – within six months following this agreement ."

E. 4.5.2

Mit "Verkaufsmandat" vom 24./28. September 2009 setzte die B GmbH die G S.A. als Exklusivmäklerin (Exklusivität bis 15. Juli 2010 garantiert, vgl. Ziff. 6 des Verkaufsmandats) ein, mit dem Ziel, eine geeignete Käuferin für die besagte Liegenschaft an der E-Strasse 01, Zürich, zu finden. Die G S.A. war laut Vertrag verpflichtet, die Verkaufsbroschüren zu erstellen sowie den gesamten Verkaufsprozess mit den potenziellen Käufern bis zur Handänderung der Immobilie zu leiten bzw. zu führen (vgl. Ziff. 2 des Verkaufsmandats). Im Erfolgsfall schuldete die B GmbH der G S.A. u. a. ein Basishonorar von 1,25 % des Verkaufspreises (Ziff. 4 des Verkaufsmandats).

E. 4.5.3

Mit Verkauf der Liegenschaft am 16. April 2010 erzielte die B GmbH einen Verkaufserlös von Fr. ...; gemäss Grundstückgewinnsteuerabrechnung machte sie Anlagekosten von insgesamt Fr. ... geltend, weshalb aus dem Verkauf schliesslich ein Verlust von Fr. ... resultierte. Am 21. April 2010 stellte die G S.A. der B GmbH Rechnung für ihre Bemühungen (im reduzierten Umfang von 0.25 % des Verkaufserlöses); am 12. Mai 2010 fakturierte die Gesellschaft D der B GmbH das volle Mäklerhonorar (2 % des Verkaufserlöses). Unter den Aufwandposten in der Grundstückgewinnsteuerabrechnung vom 8. November 2010 finden sich unter dem Titel "Mäklerprovision beim Verkauf" einzig die der G S.A. gemäss Rechnung vom 21. April 2010 geschuldeten Fr.

E. 4.5.4

Vor diesen – vertraglichen und tatsächlichen – Hintergründen rechtfertigen sich folgende Überlegungen: Die Beschwerdeführerin verfiicht sinngemäss den Standpunkt, die Gesellschaft D gelte auch dann als "first mediator" im Sinn des Mäklervertrags vom 26. September 2008 und habe Anspruch auf die volle Mäklerprovision, wenn die Vermittlung der Käuferin letztlich nicht durch sie selbst, sondern durch eine von ihr herangezogene Hilfsperson oder eine von ihr mandatierte Untermäklerin zustande gekommen sei. So habe die Gesellschaft D Drittparteien wie die Gesellschaft I und die G S.A. "involviert" ohne gegen die Bestimmungen im Mäklervertrag zu verstossen. Dabei verkennt sie, dass die B GmbH sowohl mit der Gesellschaft D als auch mit der G S.A. je einen separaten Exklusivmäklervertrag – jeweils befristet auf ein Jahr – abgeschlossen hatte. Die sich jeweils gegenseitig ausschliessenden Verträge wurden nahtlos aneinander abgeschlossen. Dies lässt darauf schliessen, dass der auf 12 Monate geschlossene Vertrag mit der Gesellschaft D am 26. September 2009 auslief. Denn obwohl die Vertragsparteien in Ziff. 3 des Vertrags eine automatische Verlängerung nach Ablauf von 12 Monaten vereinbarten, wird im Vertrag an zahlreichen Stellen auf das Enddatum des Vertrags Bezug genommen (siehe E. 4.5.1, Hervorhebungen im Fettdruck). Just nach Auslaufen des Vertrags mit der Gesellschaft D betraute die B GmbH am 28. September 2009 exklusiv die G S.A. mit dem Verkauf der Geschäftsliegenschaft. Im Licht der vorstehenden Erwägungen

erscheint daher ausgeschlossen, dass die G S.A. in einem Hilfspersonen- oder Mandatsverhältnis zur Gesellschaft D stand, weshalb sich die Gesellschaft D die von der G S.A. erbrachten Leistungen nicht anrechnen lassen kann. Auch ein gemeinsames Zusammenwirken zweier konkurrenzierender Mäklerinnen beim Verkauf einer Liegenschaft wäre unüblich, wird doch bei parallel agierenden Mäklerinnen regelmässig nicht die volle Provision, sondern bloss ein nach Massgabe ihres Anteils am Erfolg zu bestimmender Teilbetrag geschuldet (Caterina Ammann in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand [Hrsg.], Basler Kommentar zum Obligationenrecht I, 5. A., Basel 2011, Art. 413 N. 12; BGE 72 II 421). Der Ansicht der Beschwerdeführerin, die G S.A. habe nur einen Anteil der ursprünglich geschuldeten Provision erhalten, weil sie gemeinsam mit der Gesellschaft D die Käuferin vermittelt habe, kann nicht gefolgt werden: Tatsächlich wurde der G S.A. die volle vereinbarte Provision vergütet, wobei ein Teil von der Verkäuferin (0.25 % des Verkaufserlöses) und ein Teil von der Käuferin (1 % des Verkaufserlöses) übernommen wurde. Dass die Käuferin die vom Verkäufer geschuldete Mäklerprovision übernimmt, ist nicht ungewöhnlich, sondern kann in der Regel als weitere Kaufpreisleistung des Käufers qualifiziert werden (vgl. RB 1976 Nr. 76; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N. 26).

E. 4.6

Nachdem die Beschwerdeführerin nicht in rechtsgenügender Weise dargetan hat, inwiefern die Vertragspartnerin der B GmbH ihren Verpflichtungen aus dem Mäklervertrag nachgekommen wäre bzw. keinerlei Anhaltspunkte hierfür bestehen, dass die Gesellschaft D – innert der vertraglich vereinbarten Frist von einem Jahr bzw. sechs Monaten nach Ablauf des Vertrags – der B GmbH als "first mediator" die Käuferin der Liegenschaft vermittelt hätte, wobei diesbezüglich auf die zutreffenden Erwägungen der Vorinstanz verwiesen werden kann, hat sie keinen Anspruch auf die Mäklerprovision erworben. Insbesondere hat sie die hohen Anforderungen an den Nachweis von Zahlungen ins Ausland nicht erfüllt (vgl. E. 3.3). Nachdem feststeht, dass der Leistung der B GmbH (Fr. ...) keine Gegenleistung der Gesellschaft D gegenübersteht, vermag die bezahlte Provision einem Drittvergleich nicht standzuhalten. Der Beschwerdeführerin bzw. ihrer Rechtsvorgängerin ist es nicht gelungen, die geschäftsmässige Begründetheit der Provisionszahlung nachzuweisen, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (vgl. E. 3.3 auch zum Folgenden). Ob es sich bei der Mäklerin auch um eine nahestehende Person handelt, entzieht sich der Kenntnis des Gerichts. Eine andere Erklärung, weshalb die Gesellschaft D – ohne eine Eigenleistung zu erbringen – durch die B GmbH derart begünstigt werden sollte, findet sich nicht. Damit drängt sich der Schluss, bei der Gesellschaft D handle es sich um eine der B GmbH nahestehende Drittperson, geradezu auf. Für die handelnden Organe musste sodann das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ohne Weiteres erkennbar sein, wurde doch für eine letztlich nicht erbrachte Dienstleistung eine erhebliche Provision ausbezahlt. Die Aufrechnung der geldwerten Leistungen erfolgte daher zu Recht. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 5

Direkte Bundessteuer Die in § 64 Abs. 1 und die in dessen Ziff. 2 lit. e StG enthaltene Regelung entspricht derjenigen von Art. 58 Abs. 1 DBG, wonach sich der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft zusammensetzt aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (lit. a), und allen vor Berechnung

des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. b). Der Grundsatz der vertikalen Steuerharmonisierung gebietet unter diesen Umständen, beide Regelungen im gleichen Sinn auszulegen (vgl. BGr, 22. September 2011, 2C_180/2011 und 2C_181/2011, E. 4.1). Damit präsentiert sich die Sach- und Rechtslage für die direkte Bundessteuer gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern. Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG).

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