

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00014 vom 3. Juni 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-06-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00014

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00014 du 3 juin 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00014 del 3 giugno 2015

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Abzugsmöglichkeit einer Mäklerprovision bei Interessenidentität von Aktionär und Auftraggeber Die Pflichtigen waren zum massgeblichen Zeitpunkt Angestellte und Organe der H AG und haben die zum Verkauf führenden Tätigkeiten zum grössten Teil selber ausgeführt. Bei dieser engen wirtschaftlichen Verbindung ist die zwischen diesen Vertragspartnern geflossene Provision steuerrechtlich nicht zum Abzug zuzulassen (E. 2.2.2). Dass der Mäklervertrag angesichts dieser besonderen Umstände nicht als zwischen Drittpersonen abgeschlossen gelten kann, stellt keinen verbotenen Methodendualismus dar. Es geht nicht um die Nichtanerkennung der rechtlichen Selbständigkeit der H AG als solche, sondern um die Würdigung eines einzelnen von ihr abgeschlossenen Geschäfts. Erst wenn die Steuerbehörde ein und denselben Sachverhalt einmal nach der äusseren rechtlichen Form und ein anderes Mal nach dem wirtschaftlichen Hintergrund beurteilte, läge ein derartiger verpönter Methodendualismus vor (E. 2.2.3). Wird die Gesellschaft von einem alleinigen oder beherrschenden Aktionär als Instrument benützt um bestimmte Rechtsvorschriften zu umgehen, wenn somit Rechtsmissbrauch vorliegt, wird die rechtliche Selbstständigkeit einer juristischen Person nicht beachtet und vom beherrschten auf das beherrschende Subjekt oder umgekehrt "durchgegriffen". Vorliegend wird die Existenz der AG als selbständiger juristischer Person nicht verneint und durch sie "hindurchgegriffen" (E. 2.4). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Streitig ist vorliegend, ob die geltend gemachte Mäklerprovision der H AG in der Höhe von Fr. ... zum Abzug zuzulassen ist.

E. 2.1.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben haben. Der zu steuernde Gewinn ist dabei laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Anrechenbare Aufwendungen sind gestützt auf § 221 Abs. 1 lit. c StG unter anderem die üblichen Mäklerprovisionen. Unter Mäklerprovision ist der Mäklerlohn im Sinn von Art. 413 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (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, beschränkt auf den üblichen Umfang, voraus (vgl. VGr, 22. August 2012, SB.2012.00018, E. 2.1, mit

weiteren Hinweisen).

E. 2.1.2

Eine Aktiengesellschaft kann grundsätzlich von ihren Aktionären beauftragt werden, 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 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 Mäkler beauftragte Gesellschaft demnach nicht gelten, wenn die entscheidenden, zum Verkauf führenden Tätigkeiten vom Auftraggeber selbst – allenfalls zivilrechtlich betrachtet für den Mäkler – erbracht worden sind. Der Rechtsgrund einer Provision liegt dann nicht im Mäklervertrag, sondern vielmehr im Beteiligungsverhältnis zwischen Mäkler und Veräusserer und stellt eine nicht anrechenbare Eigenprovision für eigene Verkaufsbemühungen dar (VGr, 2. August 2012, SB.2012.00018, E. 2.1).

E. 2.1.3

Es stellt sich jedoch das Problem des verbotenen Methodendualismus. Wenn auf der einen Seite durch die Rechtsprechung ausdrücklich verlangt wird, dass es sich für die Anrechnung einer Mäklerprovision um einen Mäklervertrag im zivilrechtlichen Sinn handeln muss, geht es nicht an, für die Beurteilung, ob ein Dritter vorhanden ist, einfach auf die wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen. Die Umstände müssen zu der Schlussfolgerung führen, dass der Grundeigentümer selbst die Mäklertätigkeit ausgeübt hat. Ein wesentliches Indiz stellt daher die Tatsache dar, ob die mäkelnde AG überhaupt über eigene Angestellte verfügt. Sind keine Angestellten vorhanden und kann somit die AG nur über ihr Organ handeln, das mit dem veräussernden Aktionär identisch ist, ist die bezahlte Entschädigung nicht anrechenbar (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 221 N. 92 f.).

E. 2.2

Die Vorinstanz liess die geltend gemachte Mäklerprovision nicht zum Abzug zu. Zur Begründung führte sie aus, dass in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Mäklerauftrag als Scheingeschäft zu qualifizieren sei. Die H AG könne im vorliegenden Zusammenhang im Verhältnis zu den Pflichtigen nicht als Drittperson anerkannt werden.

E. 2.2.1

Die Pflichtigen machen geltend, es liege kein Scheingeschäft vor. Sie hätten im Jahre 2008 die H AG mit dem Verkauf der sich in ihrem Eigentum befindenden Liegenschaften an der E-Strasse 04 und 01–02 beauftragt. Die Erstellung einer professionellen Verkaufsdokumentation wie auch die Verkaufsbemühungen wären für sie als Privatpersonen nicht möglich gewesen, da sie privat nicht über die dafür notwendige Infrastruktur verfügten. Der Gebrauch der Infrastruktur der H AG (Computer, Drucker, Grafiksoftware, Besprechungszimmer, Geschäftsfahrzeuge, etc.) und somit das Tätigwerden der AG sei unumgänglich gewesen. Weiter seien sie immer als AG und nicht als Privatpersonen aufgetreten. Sodann hätten sie sich lediglich als Wochenaufenthalter in I

aufgehalten und die anfallende Arbeit an ihrem Wohnort im Kanton J gar nicht erbringen können. Ferner spreche auch die Höhe der geltend gemachten Mäklerprovision nicht vornherein dafür, dass mit einem unabhängigen Dritten kein gleicher Vertrag abgeschlossen worden wäre. Die Mäklerprovision von 3 % sei bei schwer verkäuflichen Objekten üblich. Dass dieser Betrag später in der Einsprache auf 1,5 % reduziert worden sei, sei ein Zugeständnis an die Abzugslimitierung gemäss der Grundstückgewinnsteuerpraxis des Kantons Zürich. Die Grundsteuerkommission D wendet dagegen ein, dass es sich dabei teilweise um unzulässige Noven handle, welche aus dem Recht zu weisen seien.

E. 2.2.2

Es kann vorliegend offenbleiben, ob es sich bei diesen Vorbringen (teilweise) tatsächlich um unechte Noven handelt oder nicht, da steuerrechtlich bereits von einem Scheingeschäft ausgegangen wird, wenn es bei der mit dem Verkauf der Liegenschaften Beauftragten nicht um eine Drittperson handelt. Die Pflichtigen waren zum massgeblichen Zeitpunkt Angestellte und Organe der H AG (Präsident und Vizepräsident des Verwaltungsrats). Es besteht daher eine Interessensidentität zwischen der AG und den Aktionären. Vor allem jedoch, haben die Pflichtigen die zum Verkauf führenden Tätigkeiten unbestrittenermassen zum grössten Teil selber ausgeführt. Einzig die Immobilienbesichtigung mit dem späteren Käufer F wurde durch die Hauswartin durchgeführt. Dass darüber hinaus weitere Arbeitnehmer für die H AG tätig gewesen sein sollen, machen die Pflichtigen nicht geltend. Dies lässt sich im Übrigen auch der Erfolgsrechnung 2009 entnehmen, wonach der Lohnaufwand für Drittangestellte vernachlässigbar klein war (Lohnaufwand total Fr. ...; Anteil Drittangestellte Fr. ..., Anteil Pflichtige: Fr. ...). Die Pflichtigen haben somit die zum Verkauf führenden Tätigkeiten als Auftraggeber fast ausschliesslich selbst erbracht und sich eine Eigenprovision ausbezahlt. Unter diesen Umständen ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz zum Schluss gekommen ist, dass es sich um ein Scheingeschäft handelt. Bei dieser engen wirtschaftlichen Verbindung ist es nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zulässig, eine zwischen diesen Vertragspartnern geflossene Provision steuerrechtlich nicht zum Abzug zuzulassen.

E. 2.2.3

Die Pflichtigen rügen einen unzulässigen Methodendualismus, weil die Steuerbehörde in den 80er Jahren die "Trennung zwischen Geschäftlichem und Privatem" gefordert habe. Daher sei die Mäklertätigkeit der H AG auch anzuerkennen. Sie verweisen hierzu auf BGE 103 Ia 20, wo das Bundesgericht auf einen unzulässigen Methodendualismus erkannte, als bei der Umwandlung einer Einzelfirma in eine Holdingstruktur mit mehreren Aktiengesellschaften zwar Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern bezogen wurden (zivilrechtliche Betrachtungsweise), später aber eine zwischen zwei dieser Gesellschaften geflossene Provision infolge der Konzernbindung nicht zum Abzug zugelassen wurde (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Der vorliegende Sachverhalt liegt demgegenüber insofern anders, als die Steuerbehörde die H AG seit Jahrzehnten als eigenes Steuersubjekt anerkannt und besteuert hat und es nicht um die Nichtanerkennung der rechtlichen Selbständigkeit der H AG als solche geht, sondern um die Würdigung eines einzelnen von ihr abgeschlossenen Geschäfts, dem Mäklervertrag für die streitbetroffenen Liegenschaften. Dass dieser Vertrag angesichts der besonderen, oben dargelegten Umstände nicht als zwischen Drittpersonen abgeschlossen gelten kann, stellt keinen verbotenen Methodendualismus dar. Denn nach BGE 103 Ia 20 E. 4d bedeutet es keinen unzulässigen Methodendualismus, wenn in einem Fall den wirtschaftlichen Gesichtspunkten und in

einem anderen, davon völlig unabhängigen Fall den zivilrechtlichen Gesichtspunkten mehr Gewicht verliehen wird. Erst wenn die Steuerbehörde "ein und denselben Sachverhalt" – also hier den Mäklervertrag – "einmal nach der äusseren rechtlichen Form und ein anderes Mal nach dem wirtschaftlichen Hintergrund" beurteilte, läge ein derartiger verpönte Methodendualismus vor. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die H AG bezüglich der Pflichtigen im vorliegend interessierenden Zusammenhang nicht als Dritte zu betrachten ist und aus diesem Grund die an sie geleistete Provision nicht zum Abzug zugelassen werden kann.

E. 2.3

In dieselbe Richtung zielt das Argument der Pflichtigen, die H AG sei ein eigenes Rechtssubjekt und ein "Durchgriff" auf die Aktionäre sei nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur ausnahmsweise erlaubt. Beim Durchgriff handelt es sich um ein Instrument gegen die missbräuchliche Verwendung einer juristischen Person durch die beherrschende Person. Die Aktiengesellschaft ist als juristische Person grundsätzlich ein eigenes Rechts- und Steuersubjekt (Art. 620 Abs. 1 und 2 OR und § 54 Abs. 1 lit. a StG). Diese rechtliche Selbständigkeit juristischer Personen von den wirtschaftlich daran berechtigten natürlichen Personen wird nur ausnahmsweise, unter dem Gesichtspunkt des so genannten Durchgriffs, durchbrochen. Das ist einzig der Fall, wenn die Gesellschaft von einem alleinigen oder beherrschenden Aktionär als Instrument benützt wird, um bestimmte Rechtsvorschriften zu umgehen, wenn somit Rechtsmissbrauch vorliegt. Bei Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs wird im konkreten Einzelfall die rechtliche Selbständigkeit einer juristischen Person nicht beachtet und vom beherrschten auf das beherrschende Subjekt oder umgekehrt "durchgegriffen" (vgl. vgl. Theo Guhl/Alfred Koller, Das Schweizerische Obligationenrecht, 9. A., Zürich 2000, S. 704 f.; BGE 136 I 65, BGE 132 III 489, BGE 103 Ia 20, BGr, 2C_396/2011, 26. April 2012, E. 4.2). Vorliegend wird jedoch nicht – wie für einen Durchgriff kennzeichnend – die Existenz der H AG als selbständiger juristischer Person verneint und durch sie "hindurchgegriffen". Vielmehr wird die H AG lediglich in Bezug auf den Mäklervertrag gestützt auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht als Drittperson anerkannt. Dies wäre aber für die Abzugsfähigkeit der Mäklerprovision erforderlich. Es geht vorliegend nicht um eine missbräuchliche Verwendung der juristischen Person durch die sie beherrschende natürliche Person (BGE 136 I 49 E.5.4; BGE 132 III 489 E. 3.2).

E. 2.4

Die Vorinstanz hat die Mäklerprovision somit zu Recht nicht zum Abzug zugelassen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 und § 213 Satz 2 StG) und ist diesen keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 213 Satz 2 StG sowie § 152 und § 153 Abs. 4 und StG). Die Gerichtskosten sind den zwei Beschwerdeführenden je zur Hälfte aufzuerlegen. Da die Aufwendungen der Beschwerdegegnerin für das vorliegende Verfahren nicht über das Mass hinausgegangen sind, das von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erwartet werden darf, hat sie keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (§ 152 StG in Verbindung mit

§ 153 Abs. 4 und 213 StG und § 17 Abs. 2 lit. a VRG).

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