



Entscheid

29. März 2017

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunski

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch die Kommission für die Grundsteuern,

diese vertreten durch D AG,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) erwarben mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 29. Juni 2010, der gleichentags grundbuchlich vollzogen wurde, zwei Stockwerkeinheiten, nämlich eine 5½-Zimmerwohnung mit diversen Nebenräumen und zwei Parkplätzen (GB Blatt) sowie einen Bastelraum (GB Blatt) an derstrasse 28b in der Gemeinde C zum Gesamtpreis von Fr. 3'950'000.-. Veräusserin war die E AG in Liquidation, welche eine Tochtergesellschaft der F Holding AG in Liquidation ist, deren Beteiligungsrechte zu 100% vom Pflichtigen gehalten werden. Zudem waren beide Pflichtige für die E AG tätig. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 8. Juli 2011, der am 27. Juli 2011 grundbuchlich vollzogen wurde, verkauften die Pflichtigen die 5½-Zimmerwohnung zum Preis von Fr. 4'540'000.- an G. Den Bastelraum (GB Blatt) hatten sie bereits am 29. September 2010 zum Preis von Fr. 30'000.- an die Ehegatten H weiter veräussert, woraus gemäss Veranlagung ein Verlust von Fr. 59'992.55 resultierte (GR-Nummer 2010/0126).

Die Steuerkommission der damaligen ausserkantonalen Wohnsitzgemeinde der Pflichtigen mass bei der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern für die Steuerperiode 2010 dem Erwerbspreis von Fr. 3'950'000.- keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zu, weil die erworbenen Objekte kurz darauf für insgesamt Fr. 4'570'000.- an Dritte veräussert worden seien. Dementsprechend rechnete sie den Differenzbetrag von Fr. 321'774.- (Fr. 620'000.- abzüglich bezahlte wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 298'226.-) als geldwerte Leistung zufolge unterpreislicher Liegenschaftsentnahme dem steuerbaren Einkommen zu.

Mit Veranlagungsentscheid vom 23. September 2015 auferlegte die Kommission für die Grundsteuern der Gemeinde C den Pflichtigen zufolge Veräusserung der 5½-Zimmerwohnung eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 142'100.- bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 310'700.- (GR-Nummer 2011/0102). Die Veranlagung erging nach pflichtgemässen Ermessen, da die Pflichtigen trotz Mahnung keine Steuererklärung eingereicht hatten. Bei den Anlagekosten berücksichtigte die Grundsteuerkommission den anteiligen Erwerbspreis von Fr. 3'860'227.27, wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 298'226.-, Handänderungskosten von Fr. 4'980.18 (Erwerb) und Fr. 5'857.- (Veräusserung) sowie den aus der Veräusserung des Bastelraums resultie-

renden Verlust von Fr. 59'992.55, nicht dagegen die von Steuerkommission der ausserkantonalen Wohnsitzgemeinde besteuerte geldwerte Leistung.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache, womit die Pflichtigen die Nichtigkeit des Veranlagungsentscheids geltend machten und eventualiter beantragten, die bei der Einkommenssteuer besteuerte geldwerte Leistung von Fr. 321'774.- bei den Anlagekosten anzurechnen, wies die Grundsteuerkommission der Gemeinde C am 9. Juni 2016 ab.

C. Mit Rekurs vom 29. Juni 2016 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer mit Fr. Null zu veranlagern. Zur Begründung brachten sie vor, dass die von der Steuerkommission der ausserkantonalen Wohnsitzgemeinde aufgerechnete geldwerte Leistung von Fr. 321'774.- bei den Anlagekosten zu berücksichtigen sei. Würde der Differenzbetrag zwischen dem beurkundeten Erwerbspreis und dem Verkehrswert der beiden Stockwerkeinheiten nicht als weitere Kaufpreisleistung angerechnet, läge eine verfassungsrechtlich unzulässige Doppelbesteuerung vor, indem derselbe Gewinnanteil sowohl der Einkommens- als auch der Grundstückgewinnsteuer unterworfen würde.

In der Rekursantwort vom 9. August 2016 schloss die Grundsteuerkommission der Gemeinde C auf Abweisung des Rekurses und beantragte eine Parteientschädigung.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen

an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt gemäss § 220 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Massgebend für die Bestimmung des Erwerbspreises ist in der Regel der öffentlich beurkundete Kaufpreis (BGr, 12. Dezember 2016, StE 2017 B 44.11 Nr. 15), wenn dieser mit dem tatsächlichen Veräusserungspreis übereinstimmt und keine weiteren Parteivereinbarungen zu berücksichtigen sind. Denn in der Regel kann bei einem "normalen" Kaufgeschäft im Sinn einer in der Lebenserfahrung gründenden natürlichen Vermutung davon ausgegangen werden, dass der vereinbarte Kaufpreis dem Verkehrswert des Kaufobjekts entspricht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 220 N 16 und 101). Beim Verkehrswert handelt es sich aber nicht um eine eindeutig bestimmte, genau errechenbare Grösse. Denn je nach Marktlage, Art des Handelsobjekts und geschäftlich-finanziellen und persönlichen Verhältnissen der Parteien vollzieht sich die Preisbildung auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines mehr oder minder weiten Spielraums (VGr, 6. September 1988, StE 1989 B 44.12.2 Nr. 1). Dabei wird für die Besteuerung grundsätzlich hingenommen, dass die einen Vertragsparteien ihr Grundstücksgeschäft preislich wohlfeil gestalten, die anderen jedoch zu einem teuren Preis handeln (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 101). Auch bei der Schätzung des Verkehrswerts besteht ein Ermessensspielraum, der zu Abweichungen bei der Schätzung führen kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 103). Soll abweichend von der gesetzlichen Regel dem vereinbarten Kaufpreis die rechtsgeschäftliche Bedeutung abgesprochen werden und stattdessen der Verkehrswert als Ersatzwert für die Bemessung des Erwerbspreises berücksichtigt werden, dann setzt dies einerseits eine besondere Beziehung zwischen Veräusserer und Erwerber voraus, welche eine nicht dem Marktwert Rechnung tragende Preisgestaltung erklärt oder nahe legt. Dies ist häufig der Fall bei Grundstücksgeschäften zwischen Aktiengesellschaft und Aktionär (BGr, 12. Dezember 2016, StE 2017 B 44.11 Nr. 15; RB 1979 Nr. 65) oder einer ihm nahestehenden Gesellschaft, zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer (RB 1996 Nr. 56; VGr, 6. September 1988, StE 1989 B 44.12.2 Nr. 1), zwischen Schwestergesellschaften und zwischen Verwandten (VGr, 4. November 2003, StE 2004 B 42.32 Nr. 7 = ZStP 2004, 130). Andererseits muss gemäss der Rechtsprechung ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis zwischen vereinbarter Leistung und dem objektiven Grundstückswert bestehen (BGr, 12. Dezember 2016, StE 2017 B 44.11 Nr. 15; VGr, 4. November 2003, StE 2004 B 42.32 Nr. 7 = ZStP 2004, 130, RB 1993 Nr. 29). Der Nachweis eines solchen offen-

sichtlichen Missverhältnisses zwischen dem vereinbarten Kaufpreis und dem Verkehrswert gilt nach zürcherischer Rechtsprechung in der Regel als erbracht, wenn die Differenz zwischen diesen beiden Werten (vom Verkehrswert aus berechnet) mehr als 25% beträgt. Indessen handelt es sich bei dieser (nur bei Grundstücksgeschäften praktizierten) Prozentregel um keine starre, allgemein verbindliche Grösse für die steuerrechtliche Qualifizierung von Wertunterschieden zwischen Kaufpreis und Verkehrswert. Eine geldwerte Leistung der veräussernden Gesellschaft an ihren wirtschaftlichen Teilhaber und im vorliegenden Fall auch Angestellten kann sich unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls allenfalls auch bei einem tieferen Wertunterschied zwischen Kaufpreis und Verkehrswert ergeben (VGr, 2. Oktober 2013, SB.2013.00088); beispielsweise dann, wenn eine unterpreislich erworbene Liegenschaft noch am gleichen Tag zu einem wesentlich höheren Preis an einen unbeteiligten Dritten weiter veräussert wird (vgl. BGr, 12. Dezember 2016, StE 2017 B 44.11 Nr. 15, wobei im betreffenden Fall der Wertunterschied bei 63,5% lag).

2. a) Der Pflichtige ist indirekt Teilhaber und Angestellter der E AG (seit Juli 2012 in Liquidation infolge Konkursöffnung) und hat von dieser zusammen mit seiner Ehefrau die streitbetroffene Eigentumswohnung zusammen mit einem Bastelraum am 29. Juni 2010 zu einem Gesamtkaufpreis von Fr. 3'950'000.- erworben. Drei Monate später, nämlich mit öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 29. September 2010 veräusserten die Pflichtigen den Bastelraum zum Preis von Fr. 30'000.- an die Ehegatten H weiter. Rund ein Jahr später, nämlich mit Kaufvertrag vom 8. Juli 2011, verkauften sie die Eigentumswohnung zum Preis von Fr. 4'540'000.- an G. Mit diesen beiden Verkäufen erzielten sie einen Gesamterlös von Fr. 4'570'000.-, der den Einstandspreis um Fr. 620'000.- überstieg. Zwischen Erwerb und Veräusserung tätigten die Pflichtigen bezüglich der Eigentumswohnung allerdings verschiedene wertvermehrnde Aufwendungen, die sich gemäss Mehrkostenabrechnung der E AG bzw. der ebenfalls nahestehenden als Totalunternehmerin tätigen I Immobilien AG (beide in Liquidation) vom 15. April 2011 auf Fr. 363'965.40 beliefen, jedoch von den Pflichtigen nur im Umfang von Fr. 298'226.20 bezahlt wurden. Berücksichtigt man die bezahlten Aufwendungen und geht man mit der Steuerkommission des ausserkantonalen Wohnsitzes davon aus, dass der Marktwert für Eigenheime am Zürichsee zwischen 2010 und 2011 unverändert blieb und nur bezahlte Investitionen zu einer entsprechenden Erhöhung des Verkehrswerts führen, dann ergibt sich nach der Optik der ausserkantonalen Steuerkommission ein Wertunterschied zwischen vereinbartem Preis und Verkehrswert von

gesamthaft Fr. 321'774.- bzw. ein Missverhältnis zwischen Erwerbspreis und Verkaufspreis von 7,04% (vom Verkehrswert aus berechnet). Bereits diese Abweichung liegt deutlich unter dem Schwellenwert von 25%, welcher im Normalfall für den Nachweis der fehlenden rechtsgeschäftlichen Bedeutung einer Grundstückspreisvereinbarung erforderlich ist. Ein offenkundiges, in die Augen springendes Missverhältnis zwischen Erwerbspreis und Verkehrswert liegt bei dieser Sachlage nicht vor.

b) Es kann auch nicht in allen Teilen der Argumentation der Steuerkommission der ausserkantonalen Wohnsitzgemeinde, die sich die Pflichtigen zu eigen machen, gefolgt werden:

aa) Der am 29. Juni 2010 vereinbarte Kaufpreis von Fr. 3'950'000.- kann nicht mit dem Gesamterlös von Fr. 4'570'000.- verglichen werden, weil bezüglich der Eigentumswohnung bauliche Investitionen erfolgten, die sich gemäss Abrechnung der E AG vom 15. April 2011 (revidiert am 24. November 2011) auf Fr. 363'965.40 beliefen. Diese Mehrkosten haben sich mehr oder minder in dieser Grössenordnung im Verkaufspreis für die Eigentumswohnung niedergeschlagen. Sie sind deshalb bezüglich der Frage, ob dem vereinbarten Erwerbspreis rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt, vollumfänglich und nicht nur im tatsächlich bezahlten Umfang von Fr. 298'226.20 zu berücksichtigen. Rechnet man die gesamten baulichen Investitionen vom Gesamterlös von Fr. 4'570'000.- ab, resultiert per 8. Juli 2011 ein bereinigter Verkaufspreis von Fr. 4'206'034.60.

bb) Weiter ist zu berücksichtigen, dass die Marktpreise für Eigenheime im Kanton Zürich im Zeitraum von Juni 2010 bis Juli 2011 entgegen der Annahme der ausserkantonalen Steuerkommission nicht stabil blieben, sondern kontinuierlich anstiegen. Der bereinigte Verkaufspreis kann somit nicht ohne Weiteres dem Verkehrswert per 29. Juni 2010 gleichgesetzt werden kann. So stiegen die Preise für Wohnbauland in der Gemeinde C gemäss der Modellpreisstatistik des statistischen Amts während dieser Zeit von Fr. 1'262.- auf Fr. 1'319.- (Median-Wert) bzw. von Fr. 1'551.- auf Fr. 1'621.- (75%-Quantil). Bei den effektiv bezahlten Preisen fiel die Preissteigerung noch deutlicher aus, weil im Median-Bereich die Landpreise von Fr. 1'202.- auf Fr. 2'022.- und im 75%-Quantil-Bereich von Fr. 2'118.- auf Fr. 2'557.- anstiegen (www.statistik.zh.ch). Auch der Zürcher Index für Eigenheime in den Seegemeinden und in der Stadt Zürich (ZWEX See) erhöhte sich während dieser Zeit, nämlich von 117.39 im 2. Quartal 2010 auf 126.05 im 2. Quartal 2011 (www.zkb.ch/de/pr/

pk/finanzieren-eigenheim/marktinfos-research/wohneigentumsindex-zwex.html). Lässt man die tatsächlich bezahlten Preise für Wohnbauland in der Gemeinde C ausser Betracht, weil sie alle Bauzonen betreffen und somit für die Wertentwicklung eines bestimmten Grundstücks nicht repräsentativ sind, ergibt sich von Juni 2010 bis Juli 2011 im Sinn eines Trendwerts eine Preissteigerung zwischen 4,51% (Land) und 7,38% (Eigenheime am Zürichsee). Diese Preisentwicklung muss bei der Überprüfung der rechtsgeschäftlichen Bedeutung von Preisvereinbarungen berücksichtigt werden, da es nicht üblich ist, dass der Eigentümer einer Liegenschaft Werterhöhungen, die während seiner Besitzesdauer eingetreten sind, dem früheren Eigentümer der Liegenschaft abgeliefert. Demensprechend steht es den Steuerbehörden bei Fehlen eines offensichtlichen Missverhältnisses zwischen vereinbartem Preis und Verkehrswert bei Geschäften unter nahestehenden Personen nicht zu, über die Gewinnzuweisung nach Belieben zu entscheiden.

Aufgrund der aufgezeigten Preisentwicklung ist – ausgehend vom bereinigten Gesamterlös per 8. Juli 2011 – bezüglich der beiden erworbenen Objekte per 29. Juni 2010 von einem geschätzten Verkehrswert zwischen rund Fr. 3'917'000.- (= Fr. 4'206'034.60 ./ Fr. 289'070.- [7,38% von Fr. 3'916'965.-]) und Fr. 4'024'500.- (= Fr. 4'206'034.60 ./ Fr. 181'500.- [4,51% von Fr. 4'024'535.-]) auszugehen. Damit liegt die Differenz zwischen vereinbartem Preis und geschätztem Verkehrswert nur mehr zwischen - Fr. 33'000.- (Fr. 3'917'000.- ./ Fr. 3'950'000.-) und Fr. 74'500.- (Fr. 4'024'500.- ./ Fr. 3'950'000.-) bzw. in Prozentwerten gemessen zwischen - 0,84% und 1,85%. Diese in Relation zum Erwerbspreis geringfügige Differenz reicht nicht aus, um dem Erwerbspreis vom 29. Juni 2010 die rechtsgeschäftliche Bedeutung abzusprechen.

cc) Daran vermag die Tatsache, dass sich die Pflichtigen gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerkommission der ausserkantonalen Wohnsitzgemeinde vom 9. September 2013 nicht ernsthaft zur Wehr setzten, sondern mit der Aufrechnung einer (korrigierten) geldwerten Leistung sogar ausdrücklich einverstanden waren, nichts zu ändern. Besteht zwischen vereinbartem Preis und Verkehrswert kein offenkundiges Missverhältnis, steht es weder den Steuerpflichtigen noch der Steuerbehörde zu, Preisvereinbarungen nachträglich zu korrigieren und demensprechend in fiktiver Weise Gewinnumverteilungen vorzunehmen.

dd) Aus den von den Pflichtigen zitierten Entscheidungen ergibt sich keine andere Beurteilung zu ihren Gunsten. Dem Entscheid der Steuerrekurskommission I vom 18. Dezember 1989 (StE 1990 B 22.2 Nr. 8 = StR 1992, 28) und des Verwaltungsgerichts vom 10. Juli 1990 (RB 1990 Nr. 31) lag ein Fall zu Grunde, bei welchem ein bei einer Generalunternehmung tätiger Arbeitnehmer von der Schwestergesellschaft seiner Arbeitgeberin ein Grundstück zum Preis von Fr. 15'000.- erworben hat, das im selben Zeitpunkt einen 6,5-fach höheren Verkehrswert von Fr. 100'000.- aufwies. Es bestand in diesem Fall ein offensichtliches Missverhältnis von über 25% zwischen vereinbartem Preis und Verkehrswert, so dass der Differenzbetrag beim Empfänger zu Recht als Erwerbseinkommen besteuert wurde. Die Pflichtigen wie auch die Steuerkommission der ausserkantonalen Wohnsitzgemeinde verkennen, dass es sich beim Verkehrswert eines Grundstücks im Gegensatz zu anderen Vermögensobjekten (z.B. Aktien) nicht um eine eindeutig bestimmte, genau errechenbare Grösse handelt. Aus diesem Grund kann bei Grundstückübergangungen zwischen nahestehenden Personen dem vereinbarten Kaufpreis die rechtsgeschäftliche Bedeutung nur dann abgesprochen werden kann, wenn ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis zwischen vereinbartem Kaufpreis und Verkehrswert besteht. Eine Differenz in der Grössenordnung von 0,7% bis 3,4% reicht für den Nachweis, dass dem vereinbarten Kaufpreis keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt, bei Weitem nicht aus.

ee) Da der Einspracheentscheid der Steuerkommission der ausserkantonalen Wohnsitzgemeinde der Steuerpraxis widerspricht, kommt ihm ungeachtet der sich daraus ergebenden Doppelbesteuerung für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens keine bindende Wirkung zu. Dies führt zur Abweisung des Rekurses.

3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Sodann ist der Rekursgegnerin für das Rekursverfahren eine Parteientschädigung im angemessenen Umfang von Fr. 3'500.- (einschliesslich Mehrwertsteuer) zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 VRG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]