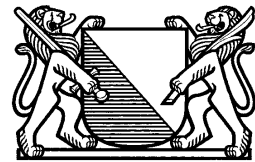


Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2019.22

---

**Entscheid**

6. April 2020

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Michael Ochsner, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

**A,**

vertreten durch B,

**Rekurrent,**

gegen

**Gemeinde C,**

vertreten durch den Finanzausschuss,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom ... 2013 räumte D der E AG, F, ein Kaufrecht ein am Grundstück GBI ..., Kat. Nr. ..., ...strasse 57, C. Der Kaufpreis wurde auf Fr. 2'800'000.- festgesetzt; die Käuferin hatte am selben Tag eine unverzinsliche Vorauszahlung von Fr. 150'000.- und per ... 2013 eine weitere unverzinsliche Anzahlung von Fr. 50'000.- zu leisten. Das Kaufrecht war bis zum ... 2014 befristet und wurde in der Folge nicht ausgeübt.

Am ... 2015 schloss D stattdessen einen Kaufvertrag ab mit A (nachfolgend der Pflichtige), dem Anteilsinhaber der E AG, über die erwähnte Liegenschaft, und zwar zum selben Kaufpreis. Die bereits geleistete Vorauszahlung der Gesellschaft von total Fr. 200'000.- wurde an den Kaufpreis angerechnet; ferner hatte der Pflichtige bis ... 2015 eine weitere unverzinsliche Anzahlung von Fr. 50'000.- zu leisten. Die Eigentumsübertragung hatte bis spätestens am ... 2015 zu erfolgen. Nach Ablauf dieses Zeitraums war die säumige Vertragspartei in Verzug.

Am ... 2015 reichte die Verkäuferin beim Friedensrichteramt Klage gegen den Pflichtigen ein auf Vollzug des Vertrags. In Ziff. 1 einer darauf abgeschlossenen Vereinbarung vom .../... 2016 anerkannte der Pflichtige, der Verkäuferin ab ... 2015 bis zum ... 2016 (210 Zinstage) einen Verzugszins von 5% auf dem Betrag von Fr. 2'550'000.-, somit Fr. 74'375.-, zu schulden. Weiterer Verzugszins wurde vorbehalten, sollte der Kaufvertrag bis ... 2016 nicht vollzogen sein. Weiter anerkannte der Pflichtige die Übernahme von Verfahrenskosten von Fr. 6'700.-. Mit Grundbucheintrag vom ... 2017 wurde das Grundstück schliesslich übertragen und am ... 2017 der ausstehende Rest des Kaufpreises überwiesen.

Mit am ... 2017 öffentlich beurkundetem Vertrag verkaufte der Pflichtige die Liegenschaft an die E AG für Fr. 3'012'163.-; die Handänderung erfolgte am ... 2018. In der am ... 2018 beim Steueramt C eingegangenen Steuererklärung für die Grundstücksgewinnsteuer deklarierte er einen Gewinn von Fr. 0.-. Unter den Anlagekosten listete er Verzugszinsen von Fr. 199'750.- sowie Abgaben bei Ankauf von Fr. 26'224.- auf.

Der Finanzausschuss C setzte am 23. Mai 2019 den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 206'200.- und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 107'820.- fest. In seiner Entscheidung liess er u.a. die Verzugszinsen nicht als Anlagekosten zu. Er begründete dies damit, dass die Verzugszinsen keine Gegenleistung für die Liegenschaft, sondern für den Zahlungsaufschub seien.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 11. Juni 2019 Einsprache mit dem Antrag, u.a. die bezahlten Verzugszinsen von Fr. 199'750.- als weitere Leistung des Erwerbers zu berücksichtigen, und dementsprechend den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 0.- festzusetzen.

Der Finanzausschuss hiess die Einsprache am 3. Juli 2019 in einem nicht mehr streitigen Punkt gut und wies sie im Übrigen ab. Dies ergab einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 198'900.- und eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 103'440.-.

C. Mit Rekurs vom 29. Juli 2019 beantragte der Pflichtige, die Verzugszinsen von Fr. 199'750.- zum Abzug zuzulassen, eventualiter die während der Besitzesdauer bezahlten Verzugszinsen von Fr. 40'375.- sowie die Abgaben beim Kauf von Fr. 14'792.- zu berücksichtigen und den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 146'756.- festzusetzen.

Das Steueramt C schoss am 3. September 2019 auf Abweisung des Rekurses.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) 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 nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten, d.h. den

Erwerbspreis (§ 220 StG) und Aufwendungen (§ 221 StG) übersteigt. Der notariell beurkundete Erwerbspreis ist kraft ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift unter Umständen im Einzelfall zu erhöhen. Zur Festsetzung des massgebenden Erwerbspreises sind daher neben dem beurkundeten Kaufpreis auch sämtliche weiteren Parteivereinbarungen (innerhalb oder ausserhalb des eigentlichen Kaufvertrags) zu berücksichtigen. Es kommen alle Leistungen des Erwerbers zur Festlegung des Erwerbspreises in Anrechnung, die mit der Handänderung in kausalem Zusammenhang stehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 220 N 23 StG).

Gemäss § 221 Abs. 1 StG sind demgegenüber als Aufwendungen anrechenbar:

- a. Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde;
- b. Grundeigentümerbeiträge, wie Strassen-, Trottoir-, Dolen-, Werkleitungs- oder Perimeterbeiträge;
- c. übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten für Erwerb und Veräusserung;
- d. mit der Handänderung verbundene Abgaben;
- e. Baukreditzinsen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen.

Diese Aufzählung ist abschliessend (BGr, 25. August 2015, 2C\_817/2014, E. 2.2.3). Nach Massgabe von § 221 Abs. 2 StG können überdies natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, weitere in Abs. 1 nicht aufgezählte, aber gleichwohl "mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben".

bb) Gemäss Art. 104 Abs. 1 OR hat der Schuldner dann, wenn er mit der Zahlung einer Geldschuld in Verzug ist, Verzugszinsen von fünf vom Hundert für das Jahr zu bezahlen, selbst wenn die vertragsmässigen Zinsen weniger betragen. Dieser Regelung liegt die Fiktion zugrunde, dass der verzugsbelastete Schuldner bis zur Erfüllung weiterhin über den Betrag verfügen kann und dem Gläubiger dadurch eine dementsprechende Vermögensbeeinträchtigung widerfährt. Ob der Schuldner das fällige Geld auch tatsächlich zu seinen Gunsten verwendet, spielt hierbei keine Rolle. Die Funktion dieser Zinsen besteht grundsätzlich in der Abgeltung aller dem Gläubiger aus

der Leistungsverspätung entstehenden Nachteile durch Vorenthaltung der geschuldeten Geldsumme (Lüchinger/Wiegand, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1 - 529 OR, 7. A., 2020, Art. 104 N 1).

Demnach handelt es sich bei Verzugszinsen bei einem Kaufvertrag nicht um Leistungen, die als Gegenleistung zum Kaufobjekt erbracht werden. Der vereinbarte Kaufpreis bildet vielmehr nach wie vor den Inhalt der vereinbarten Leistung; der Verzugszins stellt von Gesetzes wegen bloss Schadenersatz aufgrund Ausbleibens der Leistung zum vereinbarten Zeitpunkt dar. Mithin wird die Höhe der vertraglich geschuldeten Leistung dadurch nicht tangiert. Es handelt sich nicht um eine zusätzliche Kaufpreisleistung des Erwerbers.

Dementsprechend stellen die Zinsen auf dem Kaufpreis nach der Praxis bei den Grundstückgewinnsteuern Ertrag dar und unterliegen der Einkommenssteuer (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 89 StG mit Verweis auf VGr, 19. Dezember 2001, ZStP 2003, 126).

b) Es ist unbestritten, dass es sich vorliegend um Verzugszinsen handelt. Dies wird auch durch die vorliegenden Akten bestätigt. Demnach hatte die Eigentumsübertragung spätestens am ... 2015 zu erfolgen (Ziff. 1 der Weiteren Bestimmungen im Vertrag vom ... 2015). Nachdem aufgrund Säumnis des Pflichtigen der Vertrag zum vereinbarten Zeitpunkt nicht vollzogen werden konnte, hielt die Verkäuferin weiterhin an der Erfüllung fest und leitete einen Zivilprozess ein. In der Vereinbarung vom .../... 2016 anerkannte der Pflichtige, dass er ab ... 2015 einen Verzugszinse von 5% auf dem ausstehenden Kaufpreis von Fr. 2'550'000.- zu leisten hatte. Die Gutschrift des Rests des Kaufpreises erfolgte am ... 2017.

Nach dem Gesagten ist dieser Verzugszins somit nicht als weitere Leistung gemäss § 220 Abs. 1 StG anzurechnen.

c) aa) An diesem Schluss ändert auch der Verweis des Pflichtigen auf das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 30. Juni 1972 (RB 1972 Nr. 48) nichts. In jenem Fall erfolgte die Eigentumsübertragung rund fünf Jahre nach Abschluss des Kaufvertrags. Der Käufer leistete einen Teil des Kaufpreises bei Vertragsabschluss und hatte den Rest jährlich zu verzinsen. Das Verwaltungsgericht rechnete diese Zinsen dem Kaufpreis hinzu mit der Begründung, diese seien vom Grundstückskäufer auf Grund

des Kaufvertrags bezahlt worden. Es seien dies im wörtlichen Sinn Leistungen des Erwerbers, die mit der Handänderung sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich unmittelbar kausal zusammenhängen. Dieser Entscheid lässt sich indessen nicht auf die vorliegende Situation übertragen. Im Unterschied zum vorliegenden Fall bestehen keine Anhaltspunkte, dass sich der Käufer im verwaltungsgerichtlichen Präjudiz im Verzug befunden hätte. Die Zinsen waren demnach Teil des bereits im Voraus festgesetzten, bis zum Zeitpunkt der Eigentumsübertragung insgesamt zu leistenden Kaufpreises; die Erfüllung des Vertrags erfolgte vereinbarungsgemäss. Die Zinsen drückten damit einen Mehrwert der Liegenschaft aus. Demgegenüber sind im vorliegenden Fall die Verzugszinsen aufgrund der verspäteten Leistung des säumigen Pflichtigen bezahlt worden und waren deshalb nicht Teil des eigentlichen, im Voraus vereinbarten Kaufpreises. Sie repräsentieren keinen Mehrwert des veräusserten Grundstückes.

bb) Der Pflichtige beruft sich ferner auf das Urteil des Bundesgerichts vom 16. Dezember 2019 (2C\_1009/2019) bezüglich einer Vorfälligkeitsentschädigung. Darin bestätigte das Bundesgericht seine bereits mit Urteil vom 3. April 2017 (2C\_1148/2015) formulierte Rechtsprechung. Diese Urteile betrafen u.a. eine Vorfälligkeitsentschädigung, die im Rahmen der unmittelbar vor dem Verkauf einer Liegenschaft erfolgten Auflösung der zuvor bestehenden Festhypothek zu bezahlen war. Das Bundesgericht anerkannte diese als Anlagekosten gemäss Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bzw. § 219 Abs. 1 StG. Dazu hielt es fest, dass die Auflösung der Festhypothek im Hinblick auf die geplante Veräusserung erfolgt sei und die Vorfälligkeitsentschädigung somit untrennbar mit dieser Transaktion verbunden gewesen sei. Insbesondere verwies es dabei auf deren wertvermehrenden Charakter, da nur der Wegfall der Hypotheken es ermöglicht habe, die Liegenschaft zum vereinbarten Preis zu verkaufen.

Auch hier ist festzustellen, dass Verzugszinsen sich nicht damit vergleichen lassen. Das Risiko von Verzugszinsen im Fall einer Säumnis beeinflusst den Preis, den ein Käufer für eine Liegenschaft zu zahlen bereit ist, grundsätzlich nicht. Anzuführen ist, dass Verzugszinsen unter § 31 Abs. 1 lit. a StG fallen und deshalb bei den Einkommenssteuern abgezogen werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 31 N 14 StG). Das vom Pflichtigen in Rz. 23 angeführte Argument, eine Berücksichtigung bei den Grundstückgewinnsteuern sei erforderlich, weil der Abzug bei den Einkommenssteuern nicht möglich sei, verfängt damit nicht.

d) Als Eventualantrag macht der Pflichtige geltend, es seien während der Besitzesdauer bezahlte Verzugszinsen von Fr. 40'375.- sowie Abgaben beim Kauf von Fr. 14'792.- gestützt auf § 221 Abs. 2 StG zum Abzug zuzulassen.

Gemäss § 221 Abs. 2 StG können natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben.

Der Pflichtige macht hierzu geltend, dass er seit langer Zeit im Immobilienbereich tätig sei. Weitere Ausführungen macht er hierzu nicht. Insbesondere äussert er sich nirgends, wie er sich zu der verlangten ausdrücklichen Verzichtserklärung stellt. Hierzu legt er auch keine weiterführenden Unterlagen vor, wie etwa seine Selbstdeklaration oder Einschätzung im Wohnsitzkanton G. In der Grundstückgewinnsteuerdeklaration wurde die entsprechende Zeile leer gelassen, und auch im Einspracheverfahren wurde keine entsprechende Erklärung abgegeben. Damit fehlt es bereits an der von § 221 Abs. 2 StG vorausgesetzten ausdrücklichen Erklärung des Pflichtigen, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

2. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]