A 07 44

3. Kammer

URTEIL

vom 22. Januar 2008

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Kantons- und direkte Bundessteuer

1. Die Baugesellschaft … (Einfache Gesellschaft) verkaufte gemäss Grundbuchmeldung am 15. Dezember 2002 an … in … was folgt:

- 97/1000 Miteigentumsanteil an Grundstück Nr. 341-9, 5½-Zimmerwohnung Nr. 7 samt Estrich und Stauraum im 2. OG und DG;
- 8/132 Miteigentumsanteil an Grundstück Nr. 341-12-1, alleiniges und ausschliessliches Nutzungsrecht am Lagerraum im 1. UG;
- 3/132 Miteigentumsanteil an Grundstück Nr. 341-12-13, alleiniges und ausschliessliches Nutzungsrecht am Autoeinstellplatz Nr. 13;
- 3/132 Miteigentumsanteil an Grundstück Nr. 341-12-14, alleiniges und ausschliessliches Nutzungsrecht am Autoeinstellplatz Nr. 14.

Als Kaufpreis für sämtliche Miteigentumsanteile hatten die Parteien insgesamt Fr. 525'000.-- vereinbart. Bei der Überprüfung des Kaufpreises stellte die kantonale Steuerverwaltung fest, dass der Verkaufspreis mit Fr. 525'000.-- um Fr. 172'000.-- unter den in der amtlichen Schätzung vom 10. Juni 2003 enthaltenen Verkehrswerten lag.

Die Baugesellschaft … bestand im Zeitpunkt des Verkaufes der erwähnten Liegenschaften aus der … AG, Bauunternehmung und Zimmerei, (JWB) und der … AG (JWA). Die JWB war mit 45%, die JWA mit 55% an der Baugesellschaft … beteiligt. Die beiden Aktiengesellschaften werden wiederum zu 100% durch … beherrscht. Die Käuferin ist die Lebenspartnerin von ... Aufgrund dieser Konstellation schloss die Steuerverwaltung auf eine verdeckte Gewinnausschüttung im Gesamtumfang der Preisdifferenz von Fr.

171'000.--. Die Steuerverwaltung korrigierte bei den beiden Aktiengesellschaften den Erfolgsausweis um diesen Betrag und rechnete ihn auch beim steuerbaren Einkommen des herrschenden Aktionärs auf. Die von … dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 3. Juli 2007 sowohl hinsichtlich der direkten Bundessteuer als auch hinsichtlich der Kantonssteuern ab.

2. Dagegen erhob … am 30. August 2007 Beschwerde an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, die angefochtenen Einspracheentscheide aufzuheben und als Bemessungsgrundlage den Verkaufspreis oder einen Marktpreis nach richterlichem Ermessen festzulegen; eventuell sei die Sache an die Vorinstanz zu neuer Beurteilung zurückzuweisen. Der Beschwerdeführer macht zusammengefasst geltend, auf die Schätzung könne nicht abgestellt werden, da einerseits die tatsächliche Grösse der Wohnung erst mit der neuen Schätzung erfasst und andrerseits die Marktsituation nicht berücksichtigt worden sei. Eine Unterpreislichkeit und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung lägen nicht vor.

3. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung der Beschwerde. Sie bringt zusammengefasst vor, aufgrund der auf Vergleichswerten beruhenden Schätzungen ergebe sich klar die Unterpreislichkeit, auf die auch kein Einschlag gewährt werden könne.

4. In einem zweiten und dritten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 79 StG und Art. 58 DBG setzt sich der steuerrechtlich relevante Reingewinn u.a. zusammen aus offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründeten Zuwendungen an Dritte oder Abschreibungen auf solchen Zuwendungen. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass ihnen keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht und sie einem an der Gesellschaft in keiner Weise beteiligten Dritten nicht oder nur in einem wesentlich geringeren Umfange erbracht worden wären; sie haben für die Gesellschaft nicht den Charakter von Kosten und sind aufzurechnen. Als verdeckte Gewinnausschüttung besonderer Art gilt auch die so genannte Gewinnvorwegnahme, die in Art. 79 StG ausdrücklich erwähnt ist. Ein solcher Tatbestand ist beispielsweise dann gegeben, wenn die Gesellschaft ihren Aktionären oder diesen nahe stehenden Personen Leistungen erbringt, ohne hiefür ein angemessenes Entgelt zu verlangen. Die Veranlagungsbehörden haben mithin zu untersuchen, ob eine Aufwendung oder der Verzicht auf eine Einnahme vom Geschäftsbetrieb der leistenden Gesellschaft aus gesehen geschäftlich begründet ist, oder ob es sich in Verletzung der eigenen Geschäftsinteressen um eine bewusste Vorteilszuwendung an ihren Aktionär oder nahe stehende Dritte handelt, die auch juristische Personen sein können. Die Beurteilung hat vom Standpunkt der steuerpflichtigen Gesellschaft aus zu erfolgen, nicht vom Standpunkt des Konzerns oder der natürlichen Person aus, dem bzw. der sie gehört. Denn steuerpflichtig ist die einzelne Gesellschaft, nicht der Konzern. Massgebend ist das so genannte arm‘s length-Prinzip (PVG 1991 Nr. 45 und 48; RB 1985 Nr. 42, ASA 48 64ff.). Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Begriff der geldwerten Leistung (vgl. zum Begriff BGE 113 Ib 25) verlangt, damit von einer aufzurechnenden geldwerten Leistung gesprochen werden kann, dass kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- die Leistung der Gesellschaft wird ohne entsprechende Gegenleistung erbracht;

- die Leistung kommt dem Aktionär oder einer diesem nahe stehenden Person als Vorteil zugute und wäre einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden; diese Voraussetzung gilt als

erfüllt, wenn die Leistung ungewöhnlich, mit sachgemässem Geschäftsgebaren nicht vereinbar ist;

- die Bevorteilung des Aktionärs oder der nahe stehenden Person war für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar, so dass anzunehmen ist, sie hätten die Begünstigung beabsichtigt (vgl. dazu Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 64 N 102 ff. mit Hinweisen).

b) Bei gegenseitigen Leistungen hat die Steuerbehörde aufgrund ihrer Untersuchung darzutun, dass zwischen diesen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und dass eine Leistung der Gesellschaft oder ein Verzicht auf eine Einnahme ganz oder teilweise geschäftsmässig nicht begründet sein kann (RB 1976 Nr. 47 = ZBI 78 87 = ZR 75 Nr. 116, ZBI 79, 265 = ZR 77 Nr. 59). Die Begünstigungsabsicht der Steuerpflichtigen darf allerdings in der Regel ohne besonderen Nachweis vermutet werden (vgl. StE 1990 B 72.13.22.17). Das Verwaltungsgericht hat nun im Zusammenhang mit Grundstückgeschäften zur Unterpreislichkeit Folgendes ausgeführt:

"Die bundesgerichtliche Rechtsprechung lässt sich hinsichtlich der Unterpreislichkeit - im Gegensatz zur zürcherischen Praxis - nicht von einem starren Schema leiten, sondern sie wertet im Einzelfall das offenkundige Missverhältnis im gegenseitigen Leistungsaustausch bzw. dessen Erkennbarkeit. So hat das Bundesgericht betreffend Liegenschaften einmal einen Kaufpreisfehlbetrag von 50% (ASA 22, 198), ein anderes Mal bereits einen solchen von rund 25% (ASA 25, 189) als offensichtliches Missverhältnis angesehen. Demgegenüber hat sich die Zürcher Praxis auf einen Mindesteinschlag von 25% festgelegt (RB 1986 Nr. 71).
Die Frage nach der Offenkundigkeit des Missverhältnisses hängt in erster Linie von der Natur des Objektes ab, welches Gegenstand des Austauschverhältnisses ist. Was immer einen Markt mit definierbarem Marktpreis hat wie z.B. Wertpapiere, Edelmetalle, Rohstoffe etc., letztlich auch fremde Währung, zeigt ein Leistungs-Missverhältnis schon bei geringen Abweichungen, weil der Marktwert, da er eindeutig determiniert ist, als

„objektiver“ Verkehrswert aufgefasst wird. Objekte wie Beteiligungen und eben auch Liegenschaften haben demgegenüber keinen in diesem Sinn leicht erkennbaren „objektiven“, sondern im Gegenteil nur einen gewissermassen „subjektiven“, weil nicht in gleichem Mass eindeutig bestimmbaren (objektivierbaren) Verkehrswert. Verkehrswert ist hier der Preis des unter Dritten zustande gekommenen Geschäfts. Dieser hängt indessen von zahlreichen individuellen Konstellationen wie Verkaufszwang, Käuferwünschen, speziellen Nutzeffekten, individueller Beurteilung usw. ab. Unter solchen Umständen entwickelt sich auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr die Preisbildung mit einer grossen Bandbreite, und es kommt nicht von ungefähr, dass sich die Zürcher Praxis in Berücksichtigung der im Gesamtkanton herrschenden Verhältnisse an einem 25%-Einschlag orientiert (vgl. StE 1990 B 24.4 Nr. 24).

Ohne sich der schematischen Zürcher Praxis anschliessen zu wollen, teilte das Verwaltungsgericht Graubünden in PVG 1995 Nr. 63 die obigen Überlegungen, dass im Grundstücksmarkt der Verkehrswert einer Liegenschaft eine grosse Bandbreite aufweise und sich die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nur dann aufdränge, wenn eine ins Auge springende Unterpreislichkeit festzustellen ist, wovon bei Minderpreisen gegenüber dem Verkehrswert von etwa 10% in der Regel nicht gesprochen werden könne." (PVG 1997 Nr. 37; 1995 Nr. 63).

2. Im Lichte der umschriebenen Lehre und Rechtsprechung, welche auch vom Beschwerdeführer grundsätzlich anerkannt wird, ist im Folgenden zu beurteilen, ob die umstrittene Aufrechnung zu Recht vorgenommen wurde. Das Gericht ging seit jeher von der Überlegung aus, dass der steuerrechtlich relevante, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr normalerweise erzielbare Preis in der Regel dem amtlichen Schätzwert entspricht. Dieser beruht ja in aller Regel auf der Vergleichsmethode und berücksichtigt die konkreten Verhältnisse (Nachfrage, bezahlte Preise für Vergleichsobjekte, etc.) angemessen. Er ist mit dem amtlichen Verkehrswert allerdings nur dann annähernd identisch, wenn auch Vergleichsobjekte vorhanden sind (PVG 2002 Nr. 24; 2000 Nr. 47; 1997 Nr. 37). Die Steuerverwaltung hat nun die

Daten verschiedener Vergleichsobjekte ins Recht gelegt. Der durchschnittliche Verkaufspreis dieser je zwei 5 ½ und 4 ½ - Zimmerwohnungen betrug im Jahre 2003 Fr. 3'845.--/m^2. Demgegenüber beläuft sich der Schätzwert der zur Diskussion stehenden Wohnung auf Fr. 4'072.--/m^2. Die Differenz zwischen der Schätzung und den auf dem Markt erzielten Preisen beträgt somit nur gut 5 %. Auch wenn die veräusserten Wohnungen nicht in jeder Hinsicht mit der zur Diskussion stehenden Liegenschaft vergleichbar sein mögen, zeigt dies doch, dass der in der amtlichen Schätzung angenommene Verkehrswert den Marktverhältnissen gerecht wird. Die Steuerverwaltung ist deshalb zu Recht für die Beurteilung der Unterpreislichkeit davon ausgegangen. Der Verkaufspreis liegt mit Fr. 525'000.-- um 24.5 % unter dem amtlichen Verkehrswert. Darin liegt nach der Praxis des Verwaltungsgerichtes ein offensichtliches Missverhältnis, welches auch für die Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen wäre. Das Gericht hat sich der starren Zürcher Praxis nicht angeschlossen. Es hat im Gegenteil in PVG 1995 Nr. 63 lediglich festgehalten, dass bei einem Minderpreis von 10 % **in der Regel** noch nicht von Unterpreislichkeit gesprochen werden könne. Das Gericht hat denn auch noch nie von der Annahme einer geldwerten Leistung abgesehen, wenn die Preisdifferenz erheblich mehr als 10 % betrug (vgl. VGU A 04 52). Es muss somit auch vorliegend von einer ins Auge springenden Unterpreislichkeit gesprochen werden. Damit hat die Steuerverwaltung die umstrittene Aufrechnung zu Recht vorgenommen. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers kann bei verdeckten Gewinnausschüttungen auch kein Einschlag von 20 % gewährt werden, wie er offenbar in gewissen Konstellationen bei Schenkungen angewendet wird. Vielmehr sind solche Gewinnausschüttungen gemäss dem klaren Gesetzeswortlaut zum wirklichen Wert zu besteuern. Für eine analoge Anwendung der vom Beschwerdeführer angesprochenen Praxis, die ohnehin nur im Verhältnis zu Dritten, nicht aber bei Verwandten und damit nahe stehenden Personen gilt, bleibt daher kein Raum. Die Beschwerde ist damit vollumfänglich abzuweisen.

3. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten des Beschwerdeführers.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Die Beschwerde wird sowohl hinsichtlich der direkten Bundessteuer als auch hinsichtlich der Kantonssteuern abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 2'000.--
- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 219.--
zusammen	Fr. 2'219.--

gehen zulasten von … und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.