

Verdeckte Gewinnausschüttung

Renovation und Verkauf einer Liegenschaft

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 13. Juni 2006

Die Renovation einer Liegenschaft durch eine Aktiengesellschaft nach den Wünschen und Bedürfnissen ihres Mieter-Aktionärs und ihr späterer Verkauf an diesen zu einem unteretzten Preis stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar und ist angesichts des ungewöhnlichen und absonderlichen Vorgangs darüber hinaus auch als Steuerumgehung zu qualifizieren.

I. Sachverhalt

Die X. AG ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Basel. Sie hat am 22. September 1989 mit Antritt per 1. Januar 1990 die Liegenschaft S.-Strasse 75 für Fr. 2'000'000.– gekauft und diese im Jahre 1990 für rund Fr. 1'000'000.– renoviert. Am 16. Dezember 1993 wurde die renovierte Liegenschaft per 31. Dezember 1993 an die Ehegatten B. und V. M. für Fr. 2'500'000.– verkauft. B. M. ist Verwaltungsratspräsident und Hauptaktionär der X. AG.

Die X. AG deklarierte in der Steuererklärung pro 1993 als steuerbaren Reinertrag des Geschäftsjahres 1993 einen Verlust von Fr. 101'866.–. Dieses Manko resultierte unter anderem durch den Veräusserungsverlust aus dem Liegenschaftsverkauf von Fr. 513'562.50, welcher sich zusammensetzte aus der Differenz zwischen dem Buchwert (Fr. 2'971'593.50) und dem Verkaufserlös (Fr. 2'500'000.–) von Fr. 471'593.50 sowie der Handänderungssteuer von Fr. 37'500.– und den Notariatskosten von Fr. 4'469.–. Die Steuerverwaltung anerkannte diesen Veräusserungsverlust sowie einen weiteren Betrag von Fr. 49'185.–, welcher als Anlagekosten deklarierte Hypothekarzinsen für die Zeit des Umbaus beinhaltete, nicht, rechnete gerundete Fr. 562'747.– auf und veranlagte am 31. August 1995 einen steuerbaren Reinertrag von Fr. 278'320.– für das Geschäftsjahr 1993. Die Einsprache der X. AG wies sie mit Entscheid vom 28. November 1996 ab. Einen hiergegen erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 29. April 1999, eröffnet am 22. Dezember 2005, ebenfalls ab. Sowohl die Steuerverwaltung als auch die Steuerrekurskommission erkannten im Verkauf der Liegenschaft an den Verwaltungsratspräsidenten unter dem Buchwert eine Steuerumgehung.

Mit rechtzeitig angemeldetem und begründetem Rekurs beantragt die X. AG im vorliegenden Verfahren, es seien die Vorentscheide aufzuheben und es sei der steu-

erbare Gesamtertrag 1993 ... gemäss der Deklaration vom 19. Oktober 1994 auf einen Verlust von Fr. 284'427.– festzusetzen. ... In der Sache selbst rekapituliert sie den bekannten Sachverhalt, hebt den geschäftlichen Nutzen der Liegenschaft hervor und vertritt die Auffassung, dass der Verkaufspreis der Liegenschaft von Fr. 2,5 Mio. im Jahr 1993 marktkonform gewesen sei. Hierfür beruft sie sich neu darauf, dass die Liegenschaft am 9. Dezember 2005 für nur Fr. 2,8 Mio. an einen Dritten veräussert worden sei. Die Steuerrekurskommission verweist in der Rekursantwort hauptsächlich auf ihren angefochtenen Entscheid. ... Beantragt wird die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Hierzu konnte die Rekurrentin replizieren. Die Einzelheiten der Standpunkte ergeben sich, soweit für den Entscheid von Bedeutung, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

II. Entscheidungsgründe

4.1 Zur Sache selbst legt die Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid zunächst überzeugend dar, dass die Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung und der Steuerumgehung auseinanderzuhalten seien; des Weiteren, dass es grundsätzlich sinnvoll sei, zunächst die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung zu prüfen und erst, wenn eine solche zu verneinen sei, der Steuerumgehung nachzugehen. Die Steuerverwaltung habe indessen im Einspracheentscheid den Sachverhalt nur unter dem Aspekt der Steuerumgehung geprüft. Daher prüfe die Steuerrekurskommission den Fall ebenfalls zunächst unter dem Gesichtspunkt der Steuerumgehung. In der Folge stellt die Steuerrekurskommission dann allerdings, ihrerseits nicht ganz konsequent, fest, in der Veräusserung der Liegenschaft für Fr. 2,5 Mio. stecke eine verdeckte Gewinnausschüttung; die Auffassung, dass eine Steuerumgehung vorliege, sei zutreffend. Verdeckte Gewinnausschüttung und Steuerumgehung sind indessen, wie dargelegt, nicht identisch. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann ohne Umgehungabsicht und die Steuerumgehung nicht nur durch verdeckte Gewinnausschüttung begangen werden. Die Steuerrekurskommission kommt offensichtlich zum Ergebnis, der zu prüfende Tatbestand sei als Steuerumgehung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung zu qualifizieren, womit sich Umgehung und Ausschüttung hier kumulierten. Falls dieses Ergebnis zu bestätigen ist, spielt die Reihenfolge der Prüfung tatsächlich keine Rolle.

4.2 Die Steuerrekurskommission legt zutreffend dar, worauf es für das Vorliegen eine Steuerumgehung ankommt. Wesentliche Voraussetzungen sind ein ungewöhnliches, sachwidriges oder absonderliches Vorgehen des Steuerpflichtigen, seine Absicht, Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und der Erfolg einer erheblichen Steuerersparnis, wenn das Vorgehen von der Steuerverwaltung hingenommen würde (ASA 55, S. 134 f.). Demgegenüber liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung dann vor, wenn «eine Aktiengesellschaft einem Aktionär direkt oder indirekt ohne entsprechende Gegenleistung eine geldwerte Leistung ausgerichtet hat, die unter denselben Umständen einer der

Gesellschaft fern stehenden Person nicht oder nicht im gleichen Umfang gewährt worden wäre ...» (BGE 105 Ib 85/86; VGE vom 27. November 2003 i.S. M.U. AG; vgl. auch Höhn/Waldburger: Steuerrecht Bd. I, 9. Aufl., § 18 Rz 105).

4.3. Im vorliegenden Fall ist zunächst umstritten, ob die von der Rekurrentin erworbene Liegenschaft zu geschäftlichen Zwecken benötigt worden ist oder primär den privaten Interessen des Aktionärs gedient hat. Die Liegenschaft S.-Strasse 75 ist ein einseitig angebautes Einfamilienhaus mit Baujahr 1900, das als typisch für das in jener Zeit entstandene Villenquartier gelten kann. Die Villa hat, wie den Expertisen bei den Akten entnommen werden kann, ein Kellergeschoss, ein Erdgeschoss, ein Obergeschoss, ein Dachgeschoss sowie einen Dachraum und umfasst 9 Zimmer. Die Parzelle hält 745,5 m², was ungefähr dem Dreifachen kleinerer städtischer Reiheneinfamilienhäuser entspricht. Der Charakter einer herrschaftlichen Villa wird auch durch den Kubus des Wohnhauses von 3'194 m³ (Expertise D.) und durch den Ausstattungsbescrieb (Expertise S.) bestätigt. Die Lage ist, auch gemäss den Expertisen, als gut und zentral zu bezeichnen; der Durchgangsverkehr der S.-Strasse wird durch Gärten und ruhige Nebenstrassen gegen Südosten (Situationsplan bei der Expertise D.) kompensiert. Derartige Villen ... werden zwar bisweilen zu Geschäftszwecken genutzt. Nicht weniger häufig dienen sie aber dem ursprünglichen Zweck entsprechend als Wohnraum. Entscheidend ist daher, wie das konkrete Objekt genutzt wird. Die Vorinstanzen verweisen darauf, dass die strittige Liegenschaft gemäss Mietvertrag der Rekurrentin mit B. M. vom 27. Juli 1990 mit Ausnahme von 2 Büroräumen im EG/OG und einem Lager im UG von Anfang an vorwiegend von ihm und seinen Angehörigen genutzt worden ist. Sie verweisen auch darauf, dass mit der Renovation unter anderem eine Schwimmhalle, ein Fitnessraum mit Sauna sowie ein Sprudelbad im Schlafzimmer eingebaut worden sind, was die Liegenschaft zu einem gediegenen Liebhaberobjekt nach den Bedürfnissen der Aktionärsfamilie gemacht habe. Die Rekurrentin hält dagegen, im repräsentativen EG habe sich die Küche befunden sowie das Wohn-/Esszimmer, «wobei das Esszimmer auch als Sitzungszimmer gebraucht worden ist, sowie die Büro der Rekurrentin (Verwaltungszentrale)». Im 1. OG hätten sich neben dem Schlafzimmer «die Büro- und Schulungsräume der X. Informatik AG» befunden (Rekursbegründung (RB) II N. 20 f., S. 7). Im 2. OG, also dem Dachgeschoss, soll ein Raum als Werkstatt der X. Informatik AG gedient haben (RB II N. 22, S. 8). Zum Beweis für diese Behauptungen werden in der Rekursbegründung am 20. Januar 2006, also nach dem Verkauf der Liegenschaft per 16. Dezember 2005, die Parteibefragung sowie ein Augenschein beantragt. Diese Mittel sind offensichtlich nicht oder nicht mehr tauglich für den von der Rekurrentin im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht zu führenden Beweis (Wullschleger/Schröder in BJM 6/2005 S. 306). Vor der Vorinstanz hatte die Rekurrentin es bei sehr allgemeinen Behauptungen zur angeblich geschäftlichen Nutzung der Liegenschaft bewenden lassen, so dass auf den dort in allgemeiner Form beantragten Augenschein verzichtet werden konnte (was die Rekurrentin auch zu Recht nicht rügt). Hingegen wäre es der Rekurrentin im vorliegenden Verfahren möglich gewesen, das Ausmass der jetzt behaupteten geschäftlichen Nutzung anderweitig unter Beweis zu stellen; beispielsweise durch Beschreibung und Belegung von Arbeitsplätzen, Einladungen zu Sitzungen und Schulungen sowie Zeugenaus-

sagen von an der S.-Strasse tätigen Mitarbeitern. Die Rekurrentin lässt es indessen bei der blossen Behauptung bewenden. Mit ihren Ausführungen in der Rekursbegründung widerlegt die Rekurrentin die Vermutung der vorwiegend privaten Nutzung, welche die Vorinstanzen aus dem Liegenschaftscharakter, der Renovation und dem Mietvertrag ableiten, nicht. ... Die Auffassung der Vorinstanzen, dass die Liegenschaft vorwiegend privaten Zwecken gedient hat, ist daher nicht zu beanstanden.

4.4 Im Weiteren ist umstritten, ob der Verkaufspreis von Fr. 2,5 Mio., der zum nicht anerkannten Veräusserungsverlust von rund Fr. 500'000.– geführt hat, dem Verkehrswert entsprochen hat oder darunter gelegen ist. Die Steuerrekurskommission veranschlagt den Verkehrswert auf rund Fr. 3 Mio. Die Rekurrentin beruft sich für den vereinbarten Preis von Fr. 2,5 Mio. auf die Parteigutachten sowie, neu, den im Dezember 2005 erzielten Verkaufspreis von Fr. 2,8 Mio. Der im Dezember 2005 getätigte Verkauf ist ein praxisgemäss zulässiges (echtes) Novum, da er den bereits zuvor behaupteten Verkehrswert belegen soll. Die Parteigutachten sowie der im Dezember 2005 erzielte Verkaufspreis stützen die These der Rekurrentin, dass der im Dezember 1993 zwischen ihr und den Ehegatten M. vereinbarte Preis von Fr. 2,5 Mio. marktkonform gewesen sei. Die Steuerrekurskommission ermittelt demgegenüber aus dem Verkaufspreis von Fr. 2,5 Mio. und dem aufgerechneten Verlust von Fr. 562'747.– einen Wert von Fr. 3'062'747.–, den sie als «Verkehrswert» bezeichnet. Unter dem «Verkehrswert» ist im allgemeinen juristischen Sprachgebrauch der Marktwert, d.h. der Preis zu verstehen, den ein Objekt auf dem Markt erzielt. Das gilt auch für das Steuerrecht. «Als Verkehrswert gilt der Preis, der für ein Vermögensrecht bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist (...)» (Blumenstein/Locher: System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002 S. 235; ähnlich Grüninger/Studer S. 384f. und S. 561; Höhn/Waldburger: Steuerrecht Bd. I 9. Aufl. 2001, § 15 Rz 15). Berechnungsfaktoren wie Baukosten und Erwerbskosten sind «heranzuziehen» (Grüninger/Studer S. 216); dienen also der Ermittlung des Verkehrswertes im Sinne des Marktwertes, und nicht seiner Änderung. Wohl hat sich «im baselstädtischen Steuerrecht die Regel herausgebildet, dass der Verkehrswert ... nach dem Steuerwert ermittelt wird» (VGE vom 27. November 2003 i.S. M.U. AG), weshalb nicht geprüft werden muss, zu welchem Preis eine Liegenschaft auf dem freien Markt verkauft werden könnte, sondern zu fragen ist, ob der Verkauf unter dem Steuerwert erfolgte. Ob dieser Grundsatz beliebige Abweichungen vom Verkehrswert im Sinne des Marktwertes erlaubt, kann im vorliegenden Fall offen bleiben. Entweder liegt der Verkehrswert bei dem von den Vorinstanzen ermittelten Betrag von rund Fr. 3 Mio.; dann ist die Liegenschaft den Ehegatten M. um den aufgerechneten Betrag zu billig verkauft worden. Oder der Verkaufspreis von Fr. 2,5 Mio. entspricht dem damaligen Verkehrswert; dann bleibt übrig, dass die Rekurrentin für die Mieter M. Investitionen getätigt hat, die sich nicht wertvermehrend niedergeschlagen haben. Solche Leistungen wären indessen einem beliebigen Dritten, «einer fernstehenden Person» (s.o.), zweifellos nicht gewährt worden. Dass eine juristische Person eine Liegenschaft erwirbt, die sie geschäftlich kaum benötigt und nur geringfügig nutzen kann, dass sie diese luxuriös renoviert, danach vermietet und die Renovationskosten beim späteren Verkauf an den Mieter nicht überwälzt, ist ungewöhnlich, sachwidrig und absonderlich

(s.o.). Wäre der Mieter und spätere Käufer ein beliebiger Dritter gewesen, so läge ein schlechtes Geschäft vor. Wenn der Mieter und spätere Käufer aber Verwaltungsratspräsident und Mehrheitsaktionär ist, lässt das Geschäft die Absicht, Steuern, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, einzusparen, erkennen und führt, wenn zugelassen, zu einer erhebliche Steuerersparnis. Analoges gilt ohne Weiteres, wenn unter dem Verkehrswert verkauft wird und die Differenz als Veräusserungsverlust abgeschrieben werden kann. Damit ist so oder anders der Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt und es liegt kumulativ eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Der Entscheid der Vorinstanz ist daher auch in diesem Punkt nicht zu beanstanden.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.