

# Verdeckte Gewinnausschüttung

## Grundstückverkauf

### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 27. November 2003

*Bei einem Verkauf einer Liegenschaft an eine nahestehende Person unter dem Verkehrswert liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Als Verkehrswert ist nach der Praxis der Vermögenssteuerwert heranzuziehen. Dieser bestimmt sich bei vermieteten Liegenschaften anhand des Ertragswerts. Massgeblicher Stichtag für die Bewertung ist nicht der für die Vermögenssteuer geltende Bemessungsstichtag, sondern der Tag der Vermögensübertragung, mithin die Fertigung im Grundbuch.*

#### *I. Sachverhalt*

Mit Kaufvertrag vom 19. Dezember 1994 hat die Y. AG die Liegenschaft G.-Strasse 1 (Gebäudeversicherungswert Fr. 796'000.–) an L.X. und seine Ehefrau M.X. verkauft. Als Kaufpreis wurden Fr. 500'000.– festgesetzt. X. ist Verwaltungsratspräsident und Aktionär der Y. AG. Mit Anzeige vom 8. Oktober 1996 teilte die Steuerverwaltung der Y. AG mit, die Liegenschaft G.-Strasse 1 sei nicht zum Verkehrswert an einen Aktionär verkauft worden. Es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor und die Differenz zwischen dem Verkehrswert von Fr. 775'000.– und dem Verkaufspreis von Fr. 500'000.– müsse von der Y. AG als Ertrag deklariert und versteuert werden.

Mit dieser Auffassung der Steuerverwaltung war die Y. AG nicht einverstanden. Es kam zu Rechtsmitteln und die Steuerrekurskommission hat am 29. April 1999 den Rekurs der Y. AG abgewiesen. Dieser Entscheid wurde am 21. März 2003 eröffnet. Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission hat die Y. AG fristgemäss Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und den Überführungswert der Liegenschaft mit Fr. 500'000.–, eventualiter Fr. 727'275.– festzusetzen. Das Finanzdepartement beantragt die Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin hält in der Replik an ihren Anträgen fest. Die Einzelheiten der Standpunkte ergeben sich, soweit für den Entscheid wesentlich, aus den nachfolgenden Erwägungen.

Der vorliegende Entscheid des Verwaltungsgerichts ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

#### *II. Entscheidungsgründe*

2. Vorliegend geht es um die Beurteilung der kantonalen Steuerpflicht für einen Zeitraum, welcher vor der Steuerperiode 2001 liegt. Gemäss § 234 Abs. 1 lit. a des

per 1. Januar 2001 in Kraft gesetzten revidierten Steuergesetzes (StG; SG 640.100) findet dieses somit keine Anwendung und es ist das alte Steuergesetz vom 22. Dezember 1949 (aStG) massgeblich.

3. a) Eine sog. verdeckte Gewinnausschüttung liegt 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). Steht eine verdeckte Gewinnausschüttung durch den Verkauf einer Liegenschaft in Frage, so ist der Verkehrswert des Grundstücks zu ermitteln. Die Differenz zwischen diesem Verkehrswert und dem vereinbarten Kaufpreis entspricht der verdeckten Gewinnausschüttung.

b) Im baselstädtischen Steuerrecht hat sich die Regel herausgebildet, dass der Verkehrswert in diesem Sinne nach dem Steuerwert ermittelt wird. Es muss also nicht geprüft werden, zu welchem Preis eine Liegenschaft auf dem freien Markt hätte verkauft werden können. Es ist vielmehr zu fragen, ob der Verkauf unter dem Steuerwert erfolgte (vgl. VGE vom 6. April 2001 i.S. S. AG). Für die Ermittlung des Steuerwerts ist gemäss § 63 Abs. 1 aStG und § 33 der Verordnung über die direkten Steuern vom 30. Januar 1990 (aStV) der Ertragswert massgebend.

c) Es ist somit zu ermitteln, wie hoch der Steuerwert bzw. der Ertragswert der verkauften Liegenschaft zum Zeitpunkt ihrer Veräusserung war. Bei der Ermittlung des Ertragswertes sind zwei Elemente wesentlich: Auf der einen Seite ist die Höhe des Ertrages zu ermitteln und auf der anderen Seite ist zu fragen, mit welchem Satz dieser Ertrag zu kapitalisieren ist. Was den Kapitalisierungs-Satz anbelangt, gehen beide Parteien – in Übereinstimmung mit dem vorzitierten Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 6. April 2001 i.S. S. AG – davon aus, dass sich dieser im vorliegenden Fall nach der Regel bestimmt, die in § 33 Abs. 6 aStV formuliert ist:

«Für die Kapitalisierung ist ein Satz anzuwenden, der  $2\frac{1}{2}\%$  über dem Zinssatz für neue 1. Hypotheken auf Wohnbauten der Basler Kantonalbank per Ende September vor einem Bewertungsstichtag liegt.»

Der sog. «Bewertungsstichtag» spielt nicht nur für die Frage des massgeblichen Kapitalisierungs-Satzes, sondern auch für die Bestimmung des massgeblichen Ertrags eine Rolle. Gemäss § 33 Abs. 1 aStV ist der Ertrag massgeblich, der im Jahre erzielt wurde, das «dem Bewertungsstichtag vorausgeht».

d) Die Parteien sind sich nicht darüber einig, welcher «Bewertungsstichtag» im vorliegenden Fall der Richtige ist. Die Rekurrentin nennt den 1. Januar 1994 und berücksichtigt daher den Ertrag des per Ende September 1993 abgeschlossenen Geschäftsjahres und einen Hypothekarzinssatz von 8%. Die Steuerverwaltung ist der Auffassung, dass als Bewertungsstichtag das Datum des Liegenschaftsverkaufs resp. des Grundbucheintrags (21. bzw. 22. Dezember 1994) massgeblich sei. Sie berücksichtigt demgemäss den Ertrag des Geschäftsjahres 1993/94 und einen Hy-

pothekarzinssatz von  $5\frac{1}{2}\%$ . Die verschiedenen Berechnungselemente führen zu unterschiedlichen Ergebnissen: Die Rekurrentin kommt auf einen Steuerwert von rund Fr. 474'000.–, also auf einen Wert, der unter dem Verkaufspreis liegt (sie kapitalisiert einen Ertrag von Fr. 49'775.60 mit einem Kapitalisierungssatz von 10,5%). Die Steuerverwaltung kommt auf einen Steuerwert von Fr. 727'275.–, also auf eine klare verdeckte Gewinnausschüttung (sie kapitalisiert einen Ertrag von Fr. 58'182.– mit einem Kapitalisierungssatz von 8%).

4. a) Der für die Bewertung massgebende § 33 aStV ist eine Bestimmung, die für die Ermittlung der Vermögenssteuer erlassen worden ist. Das ergibt sich aus seiner Einordnung im Abschnitt III der Verordnung. Bei der Ermittlung der Vermögenssteuer kann der «Bewertungsstichtag» direkt aus dem Gesetz ermittelt werden (§ 62 aStG):

«Massgebend ist, abweichende Vorschriften vorbehalten, grundsätzlich der Verkehrswert bei Beginn der Veranlagungsperiode.»

Vorliegend geht es um eine Steuer, die für die Veranlagungsperiode des Kalenderjahres 1994 erhoben wird; der «Beginn» dieser Veranlagungsperiode ist der 1. Januar 1994. Die Rekurrentin argumentiert mit dieser Regelung der Vermögenssteuer und meint daher, dass als massgeblicher Bewertungsstichtag der 1. Januar 1994 anzusehen sei. Bei dieser Argumentation übersieht sie, dass es vorliegend nicht um die Vermögenssteuer, sondern um die Ermittlung der Ertragssteuer einer juristischen Person geht. Bei dieser Ertragssteuer kommt es – für die Ertragsermittlung – auf den Steuerwert an. Dieser Steuerwert muss jedoch nicht notwendigerweise auf das gleiche Datum errechnet werden, welches für die Ermittlung der Vermögenssteuer massgebend ist. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die Regelung über die Vermögenssteuer nur sinngemäss anzuwenden ist, wenn der Steuerwert für andere Steuerarten als die Vermögenssteuer von Bedeutung ist. Dies hat die Praxis bereits für die Erbschaftsteuer erkannt. Auch bei dieser Steuer kommt (bzw. kam) es auf einen Steuerwert bzw. Ertragswert an. Als massgeblicher Bewertungsstichtag ist jedoch nicht der Tag anzusehen, der am Anfang des Jahres liegt, in dem der Tod eintritt. Vielmehr ist der Todestag selber der massgebliche Bewertungsstichtag. Dass dies richtig ist, anerkennt auch die Rekurrentin; die Praxis wurde mit dem in den Akten mehrfach erwähnten Entscheid der Steuerrekurskommission vom 25. April 1996 begründet.

b) Geht es also um eine Steuer, die aufgrund einer Vermögensübertragung geschuldet ist, so ist es richtig, als Stichtag nicht den 1. Januar der Veranlagungsperiode, sondern den Tag des Vermögensübergangs als Bewertungsstichtag zu bestimmen. Im vorliegenden Falle ist somit das Datum der Fertigung im Grundbuch massgebend. Daran ändert nichts, dass im Kaufvertrag vereinbart wurde, dass der «Antritt der Liegenschaft mit Nutzen und Gefahr» ... «rückwirkend auf den 1. Januar 1994» erfolgen solle; massgebend für die steuerrechtlich relevante verdeckte Gewinnausschüttung ist nicht das, was die Parteien miteinander vereinbart haben, sondern der effektive Vermögensvorteil, den ein Aktionär ohne entsprechende Gegen-

leistung von der Gesellschaft erhält. Dementsprechend kann für die Ermittlung des Steuerwertes nicht auf den Ertrag des Jahres 1992/93 und auf den Hypothekarzinsatz von Ende September 1993 abgestellt werden. Richtig ist vielmehr, den Ertrag des Jahres 1993/94 und den Hypothekarzinsatz per Ende September 1994 als massgeblich zu bezeichnen.

c) Die Rekurrentin ist der Ansicht, dass selbst unter der Annahme der Richtigkeit der oben geschilderten Berechnungsart im vorliegenden Falle ihrer Auffassung über die Rechtslage der Vorzug zu geben sei. Sie bezieht sich auf das bereits zitierte Urteil des Verwaltungsgerichts vom 6. April 2001 i.S. S. AG, nach welchem Voraussehbarkeit, Berechenbarkeit und Verlässlichkeit des Rechts notwendig sei und nach welchem die Steuerverwaltung nicht auf eine Praxis abstellen darf, die im Widerspruch zum publizierten Gesetzes- bzw. Verordnungsrecht steht. Die Rekurrentin scheint der Meinung zu sein, dass die erwähnte Bestimmung der Verordnung als Bewertungsstichtag den Beginn der Veranlagungsperiode voraussetze. Das trifft indessen, wie dargelegt, nicht zu. Der Schluss ist nur zulässig für die Vermögenssteuer und dies auch nur deshalb, weil das Gesetz eine klare Regelung enthält. Bei der Ertragssteuer fehlt eine solche klare Regelung, weshalb durch Auslegung zu ermitteln ist, welches der massgebliche Bewertungszeitpunkt ist. Es ist nirgends eine publizierte Regelung enthalten, die den Schluss zuliesse, dass der Bewertungszeitpunkt bei der verdeckten Gewinnausschüttung derselbe sein muss wie bei der Vermögenssteuer. Entsprechend hat auch das Bundesgericht nur von einer sinngemässen Anwendung des Vermögenssteuerrechtes gesprochen (BGE 105 Ib 86). Das vorgenannte Urteil des Verwaltungsgerichts führt also nicht dazu, im vorliegenden Falle den Bewertungsstichtag gleich zu bestimmen, wie dies bei der Bemessung der Vermögenssteuer gemacht wird.

d) Die Rekurrentin macht weiter geltend, im Entscheid der Steuerrekurskommission vom 25. April 1996 sei eine bisherige Rechtssprechung geändert worden. Eine solche Änderung sei nur in beschränktem Umfange zulässig und dürfe im Übrigen auch keine Rückwirkung entfalten. Diese Argumentation überzeugt jedoch schon deshalb nicht, weil weder für die Ertragssteuer der juristischen Personen noch für die Erbschaftssteuern der Nachweis einer Praxis erbracht wird, wonach der Bewertungszeitpunkt der gleiche zu sein habe wie bei der Vermögenssteuer. Vor allem in Bezug auf die verdeckten Gewinnausschüttungen ergibt sich aus den Unterlagen, dass eine feste Praxis der Steuerbehörden nicht bestanden hat. Die Steuerverwaltung hat sich zwar im Jahre 1995 für die versuchsweise Einführung einer Praxis entschieden. Wie unsicher sie dabei war, zeigt sich aus dem Umstand, dass der ausdrückliche Vorbehalt gemacht wurde, dass diese Praxis von der Rechtsprechung gebilligt werden müsse. Es kann also weder von einer festen Praxis noch von einer Praxisänderung gesprochen werden. Bei dieser Sachlage sind die Überlegungen der Rekurrentin zu den Voraussetzungen und zum Rückwirkungsverbot bei Praxisänderungen ohne Relevanz.

e) Die Rekurrentin macht schliesslich geltend, sie sei in ihrem Vertrauen zu schützen. Sie sei davon ausgegangen, dass der Bewertungszeitpunkt im Sinne von

§ 33 aStV immer der Beginn der Veranlagungsperiode im Sinne von § 62 aStG sei. Die Rekurrentin mag das tatsächlich gemeint haben. Das nützt ihr aber im Rekursverfahren nichts. Eine subjektive Gesetzesauslegung wird nicht geschützt, auch wenn sie in guten Treuen erfolgt ist. Dieser Grundsatz mag in Frage gestellt werden, wenn es um eine während Jahren praktizierte und allgemein bekannte Praxis geht, die sich im nachhinein als gesetzeswidrig erweist. Vorliegend ist eine solche Konstellation indessen nicht gegeben.

Es ergibt sich somit, dass als Bewertungsstichtag das Datum der Übertragung der Liegenschaft anzunehmen ist. Dies führt dazu, die Berechnung der Steuerverwaltung als richtig anzusehen. Die zugrundegelegten Zahlen sind im Übrigen nicht bestritten. Der Verkehrswert im Sinne der Praxis zur verdeckten Gewinnausschüttung entspricht somit einem Betrag von Fr. 727'275.–.

5. Die Steuerverwaltung hat den von ihr richtig ermittelten Wert um Fr. 47'725.– erhöht. Die Rekurrentin wehrt sich gegen diese Erhöhung und beruft sich in dieser Beziehung zu Recht auf das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 6. April 2001 i.S. S. AG. Wenn die Praxis davon ausgeht, es sei für die Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung auf das Recht der Vermögenssteuer – jedenfalls soweit sich das sinn-gemäss rechtfertigen lässt – abzustellen, so geht es nicht an, den auf diese Weise ermittelten Wert im Einzelfall zu erhöhen. Korrekturen der gemäss § 33 aStV vorgenommenen Bewertungen nach freiem Ermessen sind nicht zulässig. Es ergibt sich daraus, dass der Eventualantrag der Rekurrentin gutzuheissen ist. Als Verkehrswert bei der Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung ist ein Betrag von Fr. 727'275.– festzusetzen und es ist demgemäss die Ertragssteuer pro 1994 entsprechend neu zu berechnen.

*Demgemäss wird erkannt:*

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der angefochtene Entscheid aufgehoben und die Sache zur neuen Berechnung der Ertragssteuer im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.