

# TG\_GERICHTE TVR-2019-12 vom 1. Januar 2019

TG Obergericht, 2019-01-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/tg\\_gerichte\\_TVR-2019-12](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/tg_gerichte_TVR-2019-12)

FR: TG\_GERICHTE TVR-2019-12 du 1 janvier 2019

IT: TG\_GERICHTE TVR-2019-12 del 1 gennaio 2019

## Erwägungen

### E. 1

In der Regel ist der öffentlich beurkundete Kaufpreis massgebend für die Berechnung des Veräusserungserlöses. Dies trifft allerdings nicht zu, wenn dem unter den Parteien vereinbarten Preis keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt.

### E. 2

Nicht bzw. nicht allein auf den Verkaufspreis wird abgestellt, wenn der Erwerber weitere Leistungen erbracht hat. Von weiteren Leistungen ist unter anderem auszugehen, wenn zwischen Kaufpreis und Verkehrswert ein erhebliches Missverhältnis besteht und eine in der Lebenserfahrung begründete natürliche Vermutung dafür spricht, dass das Missverhältnis durch Leistungen ausgeglichen wird. Bei unterpreislichen Einbringungen oder Veräusserungen an eine von der einbringenden oder veräussernden Person beherrschte Unternehmung setzt sich der Wert der Gegenleistung aus dem vereinbarten und beurkundeten Kaufpreis einerseits und aus der verdeckten Wertsteigerung, die sich infolge der verdeckten Kapitaleinlage auf der privaten Beteiligung ergibt, andererseits zusammen.

### E. 3

Vorliegend wurde dasselbe Grundstück am gleichen Tag von der Beschwerdeführerin und B an die EB AG für Fr. 2.4 Mio. und von der EB AG an die W AG sowie die D AG für Fr. 2.761 Mio. verkauft. Unter den gegebenen Umständen ist davon auszugehen, dass der zweite höhere Verkaufspreis dem Verkehrswert des Grundstücks entspricht und dieser den massgeblichen Veräusserungserlös darstellt. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 19. März 2014 verkauften die Erben der W die Parzelle Nr. X an die P AG zu einem Preis von Fr. 2'306'000.--. Zuvor hatte die G AG den Verkaufspreis auf Fr. 2'107'090.-- geschätzt. Am 18. Mai 2014 (Versand 20. Mai 2014) übten A und B das Vorkaufsrecht an der Parzelle aus. Sie wurden je hälftige Miteigentümer dieser Liegenschaft. Am 12. Juni 2014 veräusserten sie die Liegenschaft an die EB AG zum Preis von Fr. 2'400'000.--. Gleichentags wurden zwei Grunddienstbarkeiten zulasten der Parzelle, nämlich eine Hagpflicht und eine Baubeschränkung, vereinbart, welche am 18. Juni 2014 im Grundbuch eingetragen wurden. Ebenfalls am 12. Juni 2014 verkaufte die EB AG, vertreten durch B, die besagte Parzelle für Fr. 2'761'200.-- an die W AG sowie an die D AG zu je hälftigem Miteigentum. Mit Mutationsmeldungen des Grundbuchamtes G vom 30. Juni 2014 betreffend Eigentumsübertragung von der A und B an die EB AG sowie betreffend Eigentumsübertragung von der EB AG an die W AG und die D AG wurden die Veräusserungserlöse von Fr. 2'400'000.-- bzw. Fr. 2'761'200.-- der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Erbschafts- und Grundsteuern, gemeldet. Unbestritten ist, dass die Steuerverwaltung in der Folge für die von B und der

Beschwerdeführerin zu leistende Grundstücksgewinnsteuer einen Veräusserungserlös von Fr. 2â■400'000.-- zur Veranlagung brachte. Am 6. November 2015 teilte die Steuerverwaltung, Abteilung Grundstücksgewinnsteuer, A bzw. den Erben von B mit, es werde ein Nachsteuerverfahren eingeleitet betreffend Grundstücksgewinnsteuer 2014. Am 21. März 2017 erliess die Steuerverwaltung eine Nachsteuerverfügung für die Grundstücksgewinnsteuer 2014, welcher sie einen Veräusserungserlös von Fr. 1â■380â■500.-- für den hälftigen Miteigentumsanteil zugrunde legte, was einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 197â■900.-- ergab. Die von A bzw. den Erben von B hiergegen erhobenen Einsprachen wurden ebenso wie ihr Rekurs an die Steuerrekurskommission abgewiesen. Das Verwaltungsgericht weist die gegen den Rekursentscheid erhobene Beschwerde von A ab. Aus den Erwägungen:

### **E. 3.1**

Gemäss Art. 12 StHG unterliegen Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt, der Grundstücksgewinnsteuer (Art. 12 Abs. 1 StHG). Der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen insbesondere Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens natürlicher Personen (Â§ 126 Abs. 1 Ziff. 1 StG). Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung eines Grundstückes sowie von Anteilen daran vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen (Art. 12 Abs. 1 lit. b StHG und Â§ 127 Abs. 2 Ziff. 3 StG). Steuerpflichtig ist der Veräusserer (Â§ 130 Abs. 1 StG). Bringt ein privater Einleger ein Grundstück in eine Gesellschaft ein, stellt diese Sacheinlage eine Veräusserung dar, die grundsätzlich der kantonalen Grundstücksgewinnsteuer unterliegt.

### **E. 3.2**

Als Grundstücksgewinn gilt der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (Â§ 131 Abs. 1 StG). Als Erlös gilt der Verkaufspreis unter Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (Â§ 132 Abs. 1 StG). In der Regel ist der öffentlich beurkundete Kaufpreis massgebend für die Berechnung des Verkaufserlöses. Dies trifft allerdings nicht zu, wenn dem unter den Parteien vereinbarten Preis keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt (BGE 143 II 33 E. 3.2.3 mit Hinweisen u.a. auf Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, Â§ 220 N. 94). Ein Indiz für die fehlende rechtsgeschäftliche Bedeutung der Preisvereinbarung liegt vor, wenn im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis zwischen vereinbarter Leistung und dem objektiven Grundstückswert besteht. Dabei geht es nicht darum, den rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien zu missachten und zusammengesetzte Kaufpreisabreden als stets simuliert und damit zivilrechtsunwirksam zu betrachten. Vielmehr geht es nur darum, der vorgenommenen Preiszerlegung die rechtsgeschäftliche Bedeutung abzuspochen (BGE 143 II 33 E. 3.2.3 mit Hinweisen unter anderem auf Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Â§ 220 N. 101 f. und 108 sowie das Urteil 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005 E. 4.5). Nicht (bzw. nicht allein) auf den Verkaufspreis wird abgestellt, wenn der Erwerber weitere Leistungen erbracht hat. Von weiteren Leistungen ist unter anderem auszugehen, wenn zwischen Kaufpreis und Verkehrswert ein erhebliches Missverhältnis besteht und eine in der Lebenserfahrung begründete

natürliche Vermutung dafür spricht, dass das Missverhältnis durch Leistungen ausgeglichen wird. Ein solcher Fall liegt vor, wenn unter den Beteiligten besondere Beziehungen bestehen (GVP SG 1993 Nr. 18 unter Hinweis auf Cagianut/Hahn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, Â§?12 Rz. 33). Bei unterpreislichen Einbringungen oder Veräusserungen an eine von der einbringenden oder veräussernden Person beherrschte Unternehmung setzt sich der Wert der Gegenleistung aus zwei Komponenten zusammen: Einerseits dem vereinbarten und verkündeten Kaufpreis, andererseits der verdeckten Wertsteigerung, die sich infolge der verdeckten Kapitaleinlage auf der privaten Beteiligung ergibt (BGE 143 II 33 E. 3.2.5 unter Hinweis u.a. auf das Urteil 2P.77/1991 vom 24. April 1992 E. 2c, in: ASA 61 S. 616 ff.). Bringt ein Aktionär ein Grundstück in eine Gesellschaft ein, für welches er einen Preis verlangt, der erheblich unter dem Preis liegt, der zwischen Unabhängigen unter sonst gleichen Verhältnissen vereinbart würde, liegt eine verdeckte Kapitaleinlage vor im Umfang der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem wirklichen Wert. Das Unternehmen ist berechtigt, das erworbene Grundstück zu seinem wirklichen Wert zu aktivieren und die verdeckte Kapitaleinlage den Reserven gutzuschreiben (BGE 143 II 33 E. 3.2.3 und 3.2.4).

### **E. 3.3**

Bei der Auslegung des Begriffes "weitere Leistungen des Erwerbers" ist zu berücksichtigen, dass sowohl das StHG als auch das StG für die Grundstücksgewinnsteuer Ergänzungsstatbestände vorsehen, um offensichtliche Umgehungen mit zu erfassen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_138/2014 vom 12. Dezember 2014 E. 2.2.1). Diese Umgehungstatbestände und die diesen zugrundeliegende wirtschaftliche Betrachtungsweise sind deshalb auch bei der Auslegung des Begriffes der "weiteren Leistungen des Erwerbers" zu berücksichtigen.

### **E. 3.4**

Ein Rechtsmissbrauch ist anzunehmen, wenn eine steuerpflichtige Person einen an sich klaren wirtschaftlichen Grundentschluss auf eine Art verwirklicht, dass die gewählte Gestaltung zum wirtschaftlichen Grundentschluss inkongruent ist. Statt den wirtschaftlichen Grundentschluss auf direktestem Weg (gradlinig) zu verwirklichen, bedient sie sich eines Ausweichgeschäfts und korrigiert dieses mit einem gegenläufigen Geschäft. Indem an sich privatrechtlich zulässige Gestaltungsmöglichkeiten gegenläufig eingesetzt werden, werden sie unzulässigerweise missbraucht. Die Konsequenz ist, dass solche Vorgehensweisen unter den erweiterten Steuertatbestand fallen (Locher, Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Bern 2014, S. 204 f.).

### **E. 4**

Wie dargelegt wurde vorliegend dasselbe Grundstück am gleichen Tag anlässlich einer ersten Veräusserung von der Beschwerdeführerin und B an die EB AG für Fr. 2.4 Mio. und anlässlich einer Weiterveräusserung von der EB AG an die W AG und die D AG für Fr. 2.761.200.-- verkauft.

### **E. 4.1**

Die Wertdifferenz von Fr. 361.200.-- springt ins Auge. Unbestritten ist zudem, dass die Beschwerdeführerin und B die EB AG beherrschten, auch wenn sie für die beiden Geschäfte auf die Mithilfe anderer Verwaltungsräte angewiesen waren. Der Umstand, dass der tiefere Preis von Fr. 2.4 Mio. im zwischen diesen Parteien abgeschlossenen

Kaufvertrag vereinbart wurde, bei welchem sich die Parteien nahestanden, wohingegen der hÄhere Preis von Fr. 2â■■■761â■■■200.-- im mit unabhÄngigen Dritten, der W AG und der D AG, abgeschlossenen Kaufvertrag erzielt wurde, begrÄndet die Vermutung, dass der mit diesen Dritten vereinbarte Preis dem wahren Verkehrswert der Liegenschaft entspricht. Anhaltspunkte dafÄr, dass bei der WeiterverÄusserung nicht der Marktpreis zum Tragen gekommen wÄre und es sich beim zweiten, fÄr das GrundstÄck gelÄstesten hÄheren Preis von Fr. 2â■■■761â■■■200.-- nicht um den dem tatsÄchlichen Wert des GrundstÄcks entsprechenden Preis gehandelt hÄtte, kÄnnen nicht ausgemacht werden. So schliesst der Umstand, dass die beiden RechtsgeschÄfte am gleichen Tag abgeschlossen wurden, eine auf Äussere Faktoren wie gestiegene Bodenpreise zurÄckzufÄhrende ErhÄhung des Verkehrswertes zwischen dem ersten und dem zweiten Verkauf um den Differenzbetrag von Fr. 361â■■■000.-- aus. Bodenpreise sind erfahrungsgemÄss im Normalfall nicht derart volatil, dass ein GrundstÄck innerhalb von Stunden eine Wertsteigerung von Fr. 361â■■■000.-- erfahren wÄrde. Derlei macht die BeschwerdefÄhrerin auch nicht geltend. Der Umstand, dass die Liegenschaft vor bzw. anÄsslich der WeiterverÄusserung an die W AG und die D AG zusÄtzlich mit zwei Dienstbarkeiten (einer Hagpflicht und einer BaubeschrÄnkung) belastet wurde, vermag die Preisdifferenz von Fr. 361â■■■000.-- erst recht nicht zu erklÄren, wirken sich Lasten erfahrungsgemÄss doch wertmindernd und nicht werterhÄhend aus. Dass sich Lasten wertmindernd und nicht werterhÄhend auswirken, braucht dabei entgegen der von der BeschwerdefÄhrerin vertretenen Meinung nicht abgeklÄrt zu werden, handelt es sich hierbei doch um eine allgemein bekannte Erfahrungstatsache. Entgegen der BeschwerdefÄhrerin spielt es auch keine Rolle, ob die Last bezÄglich Nichtzulassung von Flach- oder PultdÄchern einschrÄnkend oder eben nicht einschrÄnkend wirkte, da gemÄss anwendbarem Baureglement der Gemeinde G fÄr die GebÄudehÄhe nicht der First-, sondern der Traufpunkt auf der Achse der Fassade massgebend sei. UnabhÄngig davon, ob sich die errichtete Last hinsichtlich der realisierbaren GebÄudenutzflÄche auswirkte oder nicht, wurde eine EinschrÄnkung errichtet. FÄr den im VerhÄltnis zur zweiten VerÄusserung erheblich tieferen beurkundeten Preis von Fr. 2.4 Mio. findet sich denn auch keine andere ErklÄrung als jene, dass der erste Preis nur deshalb so tief ausgefallen ist, weil die VerÄusserung hier nicht an einen unabhÄngigen Dritten, sondern an die von den VerÄusserern des GrundstÄcks zumindest mitbeherrschte EB AG erfolgte. HÄtten die BeschwerdefÄhrerin und B das GrundstÄck direkt - ohne Zwischenschaltung der EB AG - an die W AG und die D AG verÄussert, hÄtte es fÄr sie unbestrittenermassen keinerlei Anlass gegeben, lediglich einen Preis von Fr. 2.4 Mio. statt Fr. 2.761 Mio. fÄr das GrundstÄck zu verlangen, wie es die EB AG dann gegenÄber der W AG und der D AG getan hat. All dies spricht dafÄr, dass der wahre Verkehrswert des GrundstÄcks Fr. 2â■■■761â■■■200.-- entsprach und es sich beim im Vertrag zwischen der BeschwerdefÄhrerin und B einerseits und der EB AG andererseits beurkundeten tieferen Preis von Fr. 2.4 Mio. um einen Fr. 361â■■■200.-- unter dem Verkehrswert liegenden Betrag handelte.

#### **E. 4.2**

Die Differenz von Fr. 361â■■■000.-- zwischen dem im Kaufvertrag zwischen der BeschwerdefÄhrerin und B einerseits und der EB AG andererseits vereinbarten Preis von Fr. 2.4 Mio. und dem unter den gegebenen UmstÄnden als Verkehrswert massgeblichen Betrag von Fr. 2â■■■761â■■■200.-- manifestiert ein offensichtliches MissverhÄltnis. Dass

diese Differenz prozentual nicht 25% ausmacht, spielt dabei - entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung - keine Rolle. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin existiert keine einschlägige Rechtspraxis, wonach erst ab einer Differenz in dieser Grössenordnung (25%) auf ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und objektivem Grundstückwert im vorstehenden Sinne (E. 3) zu schliessen wäre. Bei der von der Beschwerdeführerin angesprochenen Praxis handelt es sich offensichtlich um eine Praxis des Kantons Zürich und nicht um eine allgemeine Praxis. Die bei Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., erwähnten Entscheidungen des Zürcher Verwaltungsgerichts (StE 2004 B 42.32 Nr. 7 = ZStP 2004, 130 sowie StE 1989 B 44.12.2 Nr. 1 = StR 1999, 92) sprechen im Übrigen auch lediglich davon, dass dann, wenn zwischen dem vereinbarten Kaufpreis und dem nach anerkannten Methoden geschätzten Verkehrswert des Grundstücks ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis von mindestens 25% des Verkehrswerts bestehe, die ursprüngliche Vermutung entfalle, der vereinbarte Preis widerspiegeln den Verkehrswert als objektiven Wert des Grundstücks. Stattdessen greife die andere Vermutung Platz, dem vereinbarten Preis komme keine rechtsgeschäftliche Bedeutung im umschriebenen Sinn zu. Beim Unterschiedsbetrag von mindestens 25% erfolgt somit auch nach Zürcher Verständnis lediglich eine Umkehr der Beweislast. Dies bedeutet aber nicht, dass nicht auch bei einem tieferen prozentualen Unterschiedsbetrag eine Besteuerung zu erfolgen hat. Zudem stehen sich im vorliegenden Fall nicht ein Schätzwert und ein Veräusserungswert, sondern zwei am gleichen Tag erzielte Verkaufspreise gegenüber, wobei aufgrund der Umstände (Verkauf an unabhängige Dritte) davon auszugehen ist, dass der zweite Preis dem Marktpreis des Grundstücks entsprach. Ein Mindest-Unterschiedsbetrag von 25% ist also nicht erforderlich. Auch der Umstand, dass die 2,7-fache Preisdifferenz in BGE 143 II 33 ff. auch in der Regeste (und nicht nur in den Erwägungen) erwähnt wurde, bedeutet nicht, dass bei einer geringeren Differenz kein relevantes Missverhältnis vorliegen würde bzw. keine Nachsteuer erhoben werden dürfte. Die Preisdifferenz von Fr. 361'200.-- im vorliegenden Fall ist erheblich und ausreichend, um eine Nachbesteuerung zu begründen. (â)

#### **E. 4.4**

Zusammenfassend ist aufgrund der gegebenen Umstände davon auszugehen, dass der zweite Verkaufspreis von Fr. 2'761'200.-- dem Verkehrswert des Grundstücks entsprach, weshalb nicht auf den im Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und B einerseits und der EB AG andererseits beurkundeten Kaufpreis von Fr. 2.4 Mio. abzustellen war bzw. ist. (â) Entscheid des Verwaltungsgerichts VG.2018.145/E vom 27. Februar 2019 ×

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.