

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.33 vom 24. September 2020

ZH Steuerrekursgericht, 2020-09-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2018.33

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.33 du 24 septembre 2020

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.33 del 24 settembre 2020

Regeste

Eine AG vermietet die von ihr erstellte und auf die Bedürfnisse des Alleinaktionärs zugeschnittene Liegenschaft diesem zu einem nicht marktkonformen Preis. Wegen der Besonderheit des Objekts (luxuriös ausgebaute Villa mit einer ausserordentlich grossen Haupt- und Nebennutzfläche mit ungewöhnlich gross dimensionierten Räumen auf einem grosszügigen Grundstück an schöner Aussichtslage) besteht kaum ein Mietmarkt. Für die Ermittlung der dem Aktionär zugeflossenen geldwerten Leistung ist unter diesen Umständen nicht auf die (nicht zuverlässig schätzbare) Marktmiete, sondern auf die Kostenmiete abzustellen.

Erwägungen

E. 2

Die von der D AG erbaute Liegenschaft war für die Nutzung durch die Pflichtigen bestimmt. Sie umfasst eine Hauptnutzfläche von ... m² (Wohnen) und eine Nebennutzfläche von ... m² (Kellerräume, Technik, Schwimmbad, Garage usw.). Die Räume sind ungewöhnlich gross dimensioniert (z.B. Zimmer ... m², Schlafzimmer ... m², Büro ... m², Studio ... m², Küche ... m², Esszimmer ... m², Wohnzimmer ... m², Schwimmbad ... m², Garage ... m²). Im Weiteren umfasst die Liegenschaft verschiedene weitere Räume wie [...].

E. 3

a) aa) Zwischen den Parteien ist strittig, ob die vom Verwaltungsgericht mit dem Entscheid SB 89/0011 vom 11. Mai 1989 im Anschluss an das sog. Bellatrix-Urteil des Bundesgerichts (BGE 107 Ib 325) vorgenommene Praxisänderung auch auf den vorliegenden Fall anwendbar ist oder nicht. Das Verwaltungsgericht hatte im genannten Entscheid den Umfang der verdeckten Gewinnausschüttung zu beurteilen, als eine Aktiengesellschaft einer ihr nahestehenden Person zu einem offensichtlichen Vorzugsmietzins ein luxuriöses Einfamilienhaus überliess, das vorab auf die Bedürfnisse dieser Person zugeschnitten war. Dabei kam es in Änderung der früheren Praxis (RB 1977 Nr. 54) zum Schluss, dass für die Prüfung einer verdeckten Gewinnausschüttung grundsätzlich der zu schätzende marktkonforme Mietwert massgebend sei. Das Verwaltungsgericht erwog, dass es in RB 1977 Nr. 54 eine Gewinnvorwegnahme in dem Umfang angenommen habe, als die bezahlte Vorzugsmiete die normale Verzinsung des investierten Eigen- und Fremdkapitals, den Unterhaltsaufwand sowie den Abschreibungsbedarf nicht decke. Obschon diese Rechtsprechung nicht den nach den Marktgegebenheiten erzielbaren Mietzins, sondern den kalkulatorisch ermittelten, die Kapitalverzinsung einschliessenden Kostenaufwand zum Massstab für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung

und deren betragsmässigen Umfang nehme, stehe sie nicht im Widerspruch zum Grundsatz, dass zur 2 DB.2018.33 2 ST.2018.43

- 9 - Beurteilung einer verdeckten Gewinnausschüttung ein Drittvergleich anzustellen sei. Denn bei diesem Sachverhalt wie auch bei gleich gewürdigten anderen habe es sich um Objekte gehandelt, die im Hinblick auf die exklusiven Wohnbedürfnisse der Aktionäre bzw. der Gesellschaft nahestehenden Personen erstellt worden seien und sich zur Vermietung kaum geeignet hätten. Aufgrund dieser besonderen Umstände sei nicht erst die Vermietung des Hauses, sondern schon dessen Erstellung als verdeckte Gewinnausschüttung gewürdigt worden. An dieser Rechtsprechung könne indessen nicht festgehalten werden. Denn auf die Vermietbarkeit einer luxuriösen Liegenschaft an einen beliebigen Dritten komme es unter dem Gesichtswinkel der verdeckten Gewinnausschüttung nicht an. Vielmehr sei einzig der Vergleich mit einem "marktkonformen" Mietzins massgebend. Dass dieser sich auch für Villenobjekte schätzen lasse, könne nicht ausgeschlossen werden. Zwar bestehe für solche ein kleinerer Markt als für Renditeobjekte und lasse sich damit kaum eine kostendeckende Bruttorendite erzielen. Dies treffe allerdings auch für weniger luxuriöse Einfamilienhäuser zu, bei denen der Eigentümer im Hinblick auf eine Wertsteigerung die Veräusserung aufschiebe und sich mit einem bescheidenen Mietertrag begnüge. Somit dürfe eine Begünstigung des Mieter-Aktionärs nicht allein deswegen angenommen werden, dass der bezahlte Mietzins nicht kostendeckend sei. Vielmehr müsse zur Prüfung der Frage, ob und inwieweit eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, auch bei solchen Objekten der – zu schätzende – Mietwert zum Massstab genommen werden. Dass die Ermittlung eines marktkonformen Mietwerts von Villenobjekten mit besonderen Schwierigkeiten verbunden sei, rechtfertige keine abweichende Betrachtung. bb) Der zitierte Präzedenzfall ist offenbar überholt (BGr, 13. Juni 2005, 2P.250/2004 E. 3.3 und 5.4, mit weiteren Hinweisen); überdies liegt ihm ein anderer Sachverhalt zugrunde. Wenn eine Gesellschaft Vermögenswerte erwirbt, welche in hohem Mass den Interessen des Aktionärs oder nahe stehender Personen dienen, wie eben luxuriöse Villen, Segel- oder Motorjachten, Sportflugzeuge oder Kunstgegenstände, liegen vielfach steuerbare geldwerte Leistungen vor, und zwar in dem Umfang, in welchem zwischen den Ausgaben der Gesellschaft für die betreffenden Vermögenswerte und dem vom Aktionär für deren Benutzung geleisteten Entgelt ein Missverhältnis gegeben ist (Reich/Waldburger, Rechtsprechung im Jahr 2002, IFF Forum für Steuerrecht 2003, 229, auch zum Folgenden). Dient der Vermögenswert einzig dem Aktionär, hat dieser für die Dienstleistung der Gesellschaft in Form der Überlassung der entsprechenden Vermögenswerte ein Entgelt zu entrichten, das nicht nur sämtliche Kosten abdeckt, welches das Engagement der Gesellschaft verursacht, sondern ihr 2 DB.2018.33 2 ST.2018.43

- 10 - darüber hinaus auch die Verzinsung der im entsprechenden Projekt investierten Mittel und die Erzielung eines Gewinns ermöglicht. Die Gerichte haben jüngst denn auch der Kostenaufschlagsmethode im Falle zweier Sportflugzeuge, die durch eine Aktiengesellschaft für die Aktionäre gehalten wurden, gegenüber dem blossen Marktmietwert der bezogenen Flugstunden den Vorrang eingeräumt (StRG, 10. Juli 2018, 1 DB.2017.208 / 1 ST.2017.261; VGr, 7. August 2018, SB.2018.00077 + 00078; BGr, 9. Oktober 2018, 2C_852/2018). Wird auf einem Grundstück ein ganz und gar auf die Bedürfnisse und Vorlieben des Aktionärs zugeschnittenes Wohnhaus errichtet, so sind – genau wie bei Jachten, teuren Autos oder Flugzeugen – die Kosten (zuzüglich eine anständige Rendite) massgebend (so genannte cost-plus-Methode), sofern die Marktmiete die Kosten nicht zu

decken vermag. b) Wie in lit. A der Prozessgeschichte festgehalten, war die von der D AG auf dem Grundstück Kat.-Nr. 2 erstellte Villa ausschliesslich für die Nutzung durch die Familie der Pflichtigen bestimmt. Dies ergibt sich schon aufgrund der Gestaltung der aussergewöhnlich grossen Wohn- und Arbeitsräume sowie der Vielzahl von Nebenräumen und hat sich am Augenschein bestätigt, als die Gerichtsdelegation einen exklusiven, auf die besonderen Bedürfnisse der Familie zugeschnittenen Innenausbau festgestellt hat, was die Vermietbarkeit erheblich erschwert und sich mutmasslich stark ertrags- mindernd auswirkt. Das Gesagte folgt auch daraus, dass die D AG das ... m² grosse, gemäss geltender Bau- und Zonenordnung der Gemeinde E (BZO) in der Zone ... ge- legene Grundstück wesentlich dichter hätte überbauen können, womit wiederum ein viel höherer Mietertrag erzielt worden wäre. Denn Art. ... BZO erlaubt in der Zone ... neben 2 Voll- und 2 Dachgeschossen überdies ein anrechenbares, d.h. der Wohnnut- zung dienendes Untergeschoss, eine Gebäudehöhe von 8.10 m, eine Gebäudelänge von 30 m, ferner eine Überbauungsziffer (im Sinn von § 256 des Planungs- und Bau- gesetzes vom 7. September 1975 [PBG]) von 20% für Hauptgebäude und von weiteren 5% für besondere Gebäude. Somit liesse sich auf dieser Parzelle ein Wohngebäude mit einem Grundriss von (... m² / 5 =) ... m² realisieren. Bereits mit zwei Vollgeschos- sen würde ein solches Projekt die von den Pflichtigen geschaffene Hauptnutzfläche von (... m² [Villa] + ... m² [Einliegerwohnung] =) ... m² übertreffen; hinzu kämen noch zwei Dachgeschosse und ein Untergeschoss. Es kann offenbleiben, welche Wohnflä- che sich mit einem Alternativprojekt baurechtlich genau realisieren lässt; jedenfalls dürfte diese ungefähr das Doppelte der bestehenden Villa ausmachen. Wie bei dieser kämen nicht zur baulichen Dichte zählende Nebenräume in weiteren Untergeschossen hinzu. Wenn der Experte den mit der bestehenden Villa samt Einliegerwohnung im 2 DB.2018.33 2 ST.2018.43

- 11 - Jahr 2015 erzielbaren Mietwert auf Fr. .../m²/Jahr schätzt, liegt dieser bei einer auf die Bedürfnisse des Marktes ausgerichteten Überbauung zumindest nicht tiefer als bei dem auf die Wünsche der Pflichtigen zugeschnittenen Objekt. Die Besonderheit der Villa G zeigt sich ferner darin, dass der Experte auf dem Mietmarkt keine Liegenschaft von auch nur annähernd gleicher Grösse ausfindig ma- chen konnte; das von ihm erwähnte (Altbau-)Objekt in J mit am ehesten vergleichbaren Eigenschaften weist eine Grundstücksfläche von ... m² und eine Wohnfläche von ... m² auf. Weil die streitbetroffene Villa wie gesagt nicht auf die Bedürfnisse des Marktes, sondern der Pflichtigen ausgerichtet ist, liegt die vom Experten geschätzte Netto- Marktmiete 2015 mit Fr. 564'000.-/Jahr weit unter der von ihm angenommenen Kos- tenmiete von Fr. 846'336.-/Jahr. Ein potenzieller Mieter wäre aufgrund der besonderen Gestaltung des Gebäu- des und der Innenaufteilung der Räume nicht bereit, einen kostendeckenden Mietzins zu bezahlen. Abgesehen davon zieht eine sehr solvente Person den Eigentumserwerb einem Mietverhältnis regelmässig vor. Wenn das Verwaltungsgericht festhält, dass der Verzicht des Eigentümers auf eine kostendeckende Bruttorendite wegen der Aussicht auf eine künftige Wertsteigerung, die sich bei der späteren Veräusserung realisieren lasse, nicht gegen die Berücksichtigung des Marktmietwerts spreche, greift dieses Ar- gument im vorliegenden Fall kaum. Zwar darf nach allgemeiner Erfahrung davon aus- gegangen werden, dass der Landwert des Grundstücks Kat.-Nr. 2 ansteigt. Dem steht jedoch nach einleuchtender Feststellung des Experten – neben der Altersentwertung des Gebäudes – der Umstand entgegen, dass für diese auf die speziellen Bedürfnisse der Pflichtigen zugeschnittene Villa – wenn überhaupt – ein schwieriger Markt besteht. Denn ein entsprechend zahlungskräftiger Interessent dürfte der Erstellung eines auf die eigenen Wünsche abgestimmten Objekts den Vorzug vor dem

Erwerb der Villa G geben. Aufgrund dieser Erwägungen ist mit dem kantonalen Steueramt die Kosten- miete als massgeblich zu betrachten. c) aa) Bei der Ermittlung der Kostenmiete schliesst sich der Experte weitest- gehend der Berechnung des kantonalen Steueramts in den Einspracheentscheiden (vorne E. 2b/aa) an; lediglich bei der Abschreibung auf dem Gebäude, welche die Vor- instanz mit 2% bemisst, hält er einen Ansatz von nur 1% für angemessen. 2 DB.2018.33 2 ST.2018.43

- 12 - bb) Hinsichtlich der Kostenmiete beharrt das kantonale Steueramt in seiner Stellungnahme zum Gutachten an der im Einspracheentscheid angewendeten Ab- schreibung von 2%. Überdies werde im Gutachten – anders als bei der Kostenmiete üblich – auf die Äufnung eines Erneuerungsfonds für periodische Sanierungen/Gross- renovationen verzichtet. Stattdessen wäre es angemessen, Einlagen von 1% zu be- rücksichtigen. Demgegenüber rügen die Pflichtigen, dass der Experte die Wertsteige- rung des Landes zu Unrecht ausblende. Diese müsse zwingend hinzugerechnet werden, und zwar in einer vom Gericht dem Gutachter vorgegebenen Bandbreite. Weil dies vorliegend unterblieben sei, resultiere ein zu hoher Kostenmietwert. cc) Die Parteien stellen grundsätzlich nicht in Abrede, dass der Experte im Rahmen des bei der komplexen streitbetroffenen Liegenschaft Möglichen den Sach- verhalt umfassend untersucht hat und methodisch korrekt vorgegangen ist. Es besteht daher kein Anlass, an der Schätzung grundsätzlich zu zweifeln. Abgesehen von der in E. 3b zuvor beurteilten Grundsatzfrage, ob auf die Markt- oder Kostenmiete abzustel- len sei, betrifft der Streit vergleichsweise geringe Unterschiede bei einzelnen Schät- zungsfaktoren. Mit dem Sachverständigen ist anzunehmen, dass bei den Gebäulichkei- ten ein stetiger Wertverlust eintritt, der wegen der objektspezifisch beeinträchtigten Verkäuflichkeit über die normale Altersentwertung hinausgehen dürfte. Indem der Ex- perte die Abschreibung auf dem Gebäude trotzdem anstelle von 2% wie in den Ein- spracheentscheiden auf 1% festgesetzt hat, ist er den Pflichtigen diesbezüglich entge- gengekommen. Die vom kantonalen Steueramt erst in der Stellungnahme zum Gutachten postulierte Äufnung eines Erneuerungsfonds von 1% für Grossrenovationen ist auch bei einem luxuriösen Einfamilienhaus unüblich. In den letzten Jahrzehnten hat der Wert von Bauland auf längere Sicht betrachtet ständig zugenommen. Am vorlie- gend massgebenden Bewertungsstichtag Ende 2015 zeigten die Immobilienpreise in E nach einem kräftigen Anstieg ab dem Jahr 2000 eine stagnierende Tendenz (www.statistik.zh.ch/bodenpreise); angesichts des Bevölkerungswachstums bei gleich- zeitiger Knappheit des Angebots an Bauland dürfte sich der Preisanstieg künftig fort- setzen. Gleichwohl verbleibt eine erhebliche Bewertungsunsicherheit, insbesondere im Segment der Luxusobjekte. Neben gesellschaftlichen Veränderungen sind ungewisse konjunkturelle Aussichten und Änderungen der Rechtsordnung zu erwähnen, welche den Wert von Immobilien nachhaltig beeinflussen können. In Anbetracht all dieser un- gewissen Faktoren rechtfertigt es sich, für die Schätzung der Kostenmiete im streitbe- troffenen Jahr 2015 auf die Expertise abzustellen. 2 DB.2018.33 2 ST.2018.43

- 13 - dd) Nach dem Gesagten ergibt sich gemäss zutreffender Berechnung des Gutachters eine Kostenmiete von Fr. 846'336.- für das Jahr 2015 bzw. für den hier massgebenden Zeitraum von ... Monaten eine solche von Fr. 740'544.-.

E. 4

Somit vermindert sich die den Pflichtigen zugeflossene geldwerte Leistung statt eines in den Einspracheentscheiden angenommenen Betrags von Fr. 607'160.- auf Fr. 452'544.- (= Fr. 740'544.- [Kostenmiete] ./ Fr. 288'000.- [tatsächlich bezahlte Miete]) Dies führt in

teilweiser Guttheissung der Beschwerde zur Ermässigung des steuerbaren Einkommens bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 387'100.-. Desgleichen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen ist auf Fr. 536'900.- zu senken (davon Ertrag aus qualifizierter Beteiligung Fr. 452'500.-; satzbestimmend Fr. 565'900.-). Das steuerbare Vermögen beläuft sich gemäss Einspracheentscheid auf Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...).

E. 5

Bei diesem Prozessausgang sind die Kosten des Beschwerde-/Rekursverfahrens je zu 11/40 den Pflichtigen, unter solidarischer Haftung eines jeden für 11/20, und zu 9/20 der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. 151 Abs. 1 StG). Den überwiegend unterliegenden Pflichtigen steht keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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