

BGE 151 II 794

Bundesgericht (BGE), 2025-04-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_151 II 794](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_151_II_794)

FR: ATF 151 II 794

IT: DTF 151 II 794

Regeste

Regeste Art. 12 Abs. 1 StHG; verdeckte Kapitaleinlagen; Wertzunahme auf Gesellschaftsanteilen als Erlösbestandteil. Wenn ein Anteilsinhaber seiner Kapitalgesellschaft ein Grundstück unter Verkehrswert verkauft (verdeckte Kapitaleinlage), steht es den Kantonen harmonisierungsrechtlich frei, den damit einhergehenden Wertzuwachs auf seinen Gesellschaftsanteilen als Teil des Erlöses der Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfen (Praxispräzisierung; E. 3.4).

Erwägungen

E. 3

Der Beschwerdeführer macht hauptsächlich geltend, der Erlös aus dem Verkauf des Grundstücks erschöpfe sich im Kaufpreis von Fr. 152'000.-. Der Entscheid der Vorinstanz verletze harmonisiertes BGE 151 II 794 S. 796 Steuerrecht bzw. Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14), soweit die Vorinstanz von einem höheren Erlös ausgehe.

E. 3.1

Nach Art. 12 Abs. 1 StHG haben die Kantone Gewinne, die sich unter anderem aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens ergeben, mit einer Grundstückgewinnsteuer zu erfassen, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Die Anlagekosten setzen sich zusammen aus dem Erwerbspreis oder einem Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen. Diese Rechtsbegriffe sind im Steuerharmonisierungsgesetz nicht näher definiert. Insofern belässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen gewissen Spielraum (BGE 143 II 382 E. 3.2; BGE 141 II 207 E. 2.2.1; Urteil 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.1, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17; vgl. auch BGE 145 II 206 E. 3.2.4). Dieser Spielraum findet seine Grenze in den anderen Bestimmungen des Harmonisierungs- und sonstigen Bundesrechts und der Systematik des Steuerharmonisierungsgesetzes (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.1; Urteil 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.1, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17). Insbesondere darf derselbe Vermögenszugang bei derselben Person nicht zugleich mit der (allgemeinen) Einkommens- und der Grundstückgewinnsteuer als Spezialeinkommenssteuer belastet werden (BGE 148 II 378 E. 4.3). Der Kanton St. Gallen hat Art. 12 StHG in Art. 130 ff. des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 (StG/SG; sGS 811.1) umgesetzt und den hier streitbetreffenen Begriff des Erlöses in Art. 135 StG /SG konkretisiert. Art. 135 Abs. 1 StG /SG definiert als Erlös den "Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers". Für den Fall, dass kein Kaufpreis festgelegt wird, sieht Art. 135 Abs. 1 StG /SG vor, dass der Verkehrswert als Verkaufspreis gilt.

E. 3.2

Das Bundesgericht hatte schon mehrmals zu beurteilen, wie sich der Erlös zusammensetzt, wenn eine Person ein Grundstück an eine Kapitalgesellschaft verkauft, an der sie beteiligt ist. Es erwog betreffend eine mit Art. 135 Abs. 1 StG /SG im Wesentlichen übereinstimmende Vorschrift des Kantons Thurgau (§ 132 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Thurgau vom 14. September 1992 [StG/TG; RB 640.1]), dass nicht zu beanstanden ist, wenn ein Kanton als Erlös neben dem Kaufpreis auch die Wertsteigerung auf der Beteiligung erfasst, die sich ergibt, wenn der Kaufpreis unter dem BGE 151 II 794 S. 797 Verkehrswert liegt (vgl. BGE 143 II 33 E. 3.2.5). In einem den Kanton Zürich betreffenden Fall hat das Bundesgericht zudem kürzlich erwogen, dass in der Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Verkaufspreis eine zusätzliche Leistung zugunsten des Erblassers gesehen werden darf (vgl. Urteil 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.7.1, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17 betreffend § 222 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]).

E. 3.3

Entgegen dem Beschwerdeführer ist auch in seinem Fall von dieser Rechtsprechung im Ergebnis nicht abzuweichen.

E. 3.3.1

Der Grund dafür ist aber nicht darin zu suchen, dass die Vereinbarung zwischen Anteilsinhaber und Gesellschaft über einen Kaufpreis unter Verkehrswert keine rechtsgeschäftliche Bedeutung hätte, wie die Vorinstanz ausführt und das Bundesgericht in BGE 143 II 33 unter Hinweis auf gewisse Autoren zumindest andeutete (vgl. BGE 143 II 33 E. 3.2.3). Denn die Wertsteigerung auf den Gesellschaftsanteilen des Verkäufers an der Käuferin, die sich aus dem unterpreislichen Verkauf ergibt, lässt sich zivilrechtlich betrachtet nicht als Gegenleistung der Käuferin verstehen (vgl. Urteil 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.7.4, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17 mit Hinweis auf DANIEL DZAMKO-LOCHER, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2016 - Kantonale Abgaben, ASA 87 S. 44). Die Käuferin will dem Verkäufer neben dem Kaufpreis keine zusätzlichen Zuwendungen erbringen und erleidet aus dem Rechtsgeschäft neben dem Kaufpreis keinen Vermögensabgang. Vielmehr ist die Wertzunahme auf den Gesellschaftsanteilen das Resultat einer Umschichtung des Vermögens des Verkäufers, der mit der verdeckten Kapitaleinlage stille Reserven auf dem Grundstück in stille Reserven auf seinen Gesellschaftsanteilen umwandelt. Im Übrigen weist der Beschwerdeführer zu Recht darauf hin, dass es nicht nur grundstückgewinnsteuerliche, sondern auch gravierende zivilrechtliche Konsequenzen hätte, wenn der Preisvereinbarung die rechtsgeschäftliche Bedeutung abgesprochen würde. Die Gegenleistungen des Käufers eines Grundstücks unterliegen als wesentliche Vertragspunkte nämlich der Formpflicht gemäss Art. 216 Abs. 1 OR (vgl. BGE 135 III 295 E. 3.2; BGE 101 II 329 E. 3a; BGE 94 II 270 S. 272), sodass das beurkundete Rechtsgeschäft zwischen Anteilinhaber und Gesellschaft wegen Simulation (Art. 18 OR) und das tatsächlich gewollte BGE 151 II 794 S. 798 Rechtsgeschäft wegen Formmangels (Art. 216 Abs. 1 OR) nichtig wären (vgl. BGE 135 III 295 E. 3.2; BGE 94 II 270).

E. 3.3.2

Wenn die Kantone die Wertzunahme auf den Gesellschaftsanteilen des Verkäufers gleichwohl als Erlös erfassen dürfen, liegt dies richtig besehen daran, dass der

harmonisierungsrechtliche Erlösbegriff den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt und sie nicht zwingt, bei verdeckten Kapitaleinlagen streng zivilrechtlich anzuknüpfen. Mit anderen Worten verbietet Art. 12 Abs. 1 StHG den Kantonen nicht, neben dem Kaufpreis auch die Wertzunahme auf den Gesellschaftsanteilen des Verkäufers als Erlösbestandteil zu erfassen. Diese Betrachtungsweise empfiehlt sich aus steuersystematischen Gründen insbesondere für Kantone, die sich dem dualistischen System angeschlossen haben. Denn so können sie sicherstellen, dass über einen Wertzuwachs auf einem Grundstück grundstückgewinnsteuerlich abgerechnet wird, soweit er mittels verdeckter Kapitaleinlage in Wertzuwachs auf Gesellschaftsanteilen umgewandelt und so - unter Vorbehalt einer späteren wirtschaftlichen Handänderung nach Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG (bzw. im Fall des Kantons St. Gallen: Art. 131 Abs. 1 StG /SG) - dem Anwendungsbereich der Grundstückgewinnsteuer entzogen wird. Kantone, die auf diese Weise den Wertzuwachs auf Gesellschaftsanteilen erfassen, sind aber harmonisierungsrechtlich gehalten, diese wirtschaftliche Betrachtungsweise konsequent anzuwenden und bei Folgefragen nicht in einen Methodendualismus zu verfallen (vgl. Urteil 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.7.4, nicht publ. in: BGE 150 I 1, aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17; vgl. auch nicht publ. E. 4.2.3).

E. 3.4

Die Gesetzesbestimmung, mit welcher der Kanton St. Gallen den Erlösbegriff konkretisiert, stimmt im Wesentlichen mit jenen der Kantone Thurgau und Zürich überein, die das Bundesgericht bereits zu beurteilen hatte. Die Vorinstanz hat diese Bestimmung letztlich so ausgelegt und angewendet, dass unter den Erlös auch die Wertzunahme auf den Aktien des Beschwerdeführers an der Käuferin fällt. Damit hält sie sich im Gestaltungsspielraum, den Art. 12 Abs. 1 StHG den Kantonen bietet, sodass das Bundesgericht ihren Entscheid in diesem Punkt nur unter dem Blickwinkel des Willkürverbots (Art. 9 BV) überprüfen kann (vgl. nicht publ. E. 2.2). Dieser Überprüfung hält der angefochtene Entscheid stand.

E. 3.4.1

Willkür in der Rechtsanwendung liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid offenbar unhaltbar ist, mit der tatsächlichen BGE 151 II 794 S. 799 Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (BGE 149 I 329 E. 5.1; BGE 148 III 95 E. 4.1; BGE 144 I 113 E. 7.1).

E. 3.4.2

Dem Beschwerdeführer ist zwar zuzugestehen, dass die Wertzunahme auf seinen Aktien nach dem Gesagten jedenfalls zivilrechtlich nicht als "weitere Leistung des Erwerbers" bezeichnet werden kann. Ebenso wenig lässt sich sagen, dass die Parteien keinen Kaufpreis festgelegt hätten. Wegen Willkür aufzuheben wäre der angefochtene Entscheid allerdings nur, wenn der Standpunkt der Vorinstanz offensichtlich unhaltbar wäre. Das ist nicht der Fall. Würde der Kanton St. Gallen den Wertzuwachs auf den Aktien des Beschwerdeführers nicht als Erlösbestandteil mit der Grundstückgewinnsteuer erfassen, hätte dies aufgrund des im Kanton St. Gallen herrschenden dualistischen Systems zur Konsequenz, dass der Wertzuwachs auf dem Grundstück im Umfang der verdeckten Kapitaleinlage - unter

Vorbehalt der Besteuerung einer Veräusserung der Aktien wegen wirtschaftlicher Handänderung (Art. 131 Abs. 1 StG /SG) - nicht bloss der Grundstückgewinnsteuer, sondern potenziell jeder Besteuerung entzogen wäre (vgl. zu den gewinn- und einkommenssteuerlichen Folgen der verdeckten Kapitaleinlage nicht publ. E. 5.3). Es gibt also ein schlagkräftiges steuersystematisches Argument dafür, den Erlösbegriff von Art. 135 Abs. 1 StG /SG im Sinne der Vorinstanz auszulegen (vgl. auch oben E. 3.3.2). Unter diesen Umständen lässt sich ihre Würdigung nicht als offensichtlich unhaltbar bezeichnen, selbst wenn angesichts des Wortlauts von Art. 135 Abs. 1 StG /SG eine andere Sichtweise zumindest auch vertretbar gewesen wäre.

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