

BGer 2C 135/2014 vom 10. Juni 2014

Bundesgericht, 2014-06-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_135_2014

FR: TF 2C 135/2014 du 10 juin 2014

IT: TF 2C 135/2014 del 10 giugno 2014

Regeste

Handänderungssteuer | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, ob ein Rechtsmittel zulässig ist (BGE 139 III 133 E. 1 S. 133 mit Hinweisen).

E. 1.1

Beim angefochtenen Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und daher mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde der hierzu legitimierten Beschwerdeführerin (vgl. Art. 89 Abs. 1 BGG) ist daher grundsätzlich einzutreten.

E. 1.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f. mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254; Urteil 2C_124/2013 vom 25. November 2013 E. 1.6).

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinne mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. zum Ganzen BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen).

E. 2.1

Gemäss Art. 103 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG; SR 221.301) ist die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen im Sinne von Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 und 3quater des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) ausgeschlossen. Gemäss Art. 8 Abs. 3 StHG werden stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelunternehmen, Personengesellschaft) bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden: a) bei der Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung; b) bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person; c) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von Art. 24 Abs. 3 StHG oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen. Art. 103 FusG ist eine direkt anwendbare Bundesnorm, die keiner Konkretisierung durch das kantonale Recht bedarf und seit ihrem Inkrafttreten am 1. Juli 2009 (vgl. Art. 111 Abs. 3 FusG) der Anwendung restriktiverer kantonaler Bestimmungen entgegensteht. Soweit die kantonalen Bestimmungen einzig den Wortlaut von Art. 103 FusG wiedergeben, kommt ihnen keine selbständige Bedeutung zu. Die Kantone sind indessen frei, weitergehende Steuererleichterungen vorzusehen, da die Handänderungssteuer grundsätzlich vom kantonalen Recht geregelt wird (vgl. zum Ganzen BGE 138 II 557 E. 4 S. 559 f. mit Hinweisen). Gemäss Art. 241 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 (GS 811.1; nachfolgend: StG/SG) wird bei Handänderungen in der Gemeinde gelegener Grundstücke oder Grundstückanteile die Handänderungssteuer erhoben (Abs. 1). Als Handänderung gelten jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück (Abs. 2). Die Steuerbefreiung bei der Umstrukturierung nach Art. 244 lit. f i.V.m. Art. 32 Abs. 1 StG/SG gibt in der hier relevanten Frage den Wortlaut von Art. 103 FusG i.V.m. Art. 8 Abs. 3 StHG wieder und hat demzufolge keine selbständige Bedeutung. Der vorliegende Sachverhalt ist damit ausschliesslich unter dem Blickwinkel von Art. 103 FusG und den Bestimmungen des StHG, auf die er verweist, zu beurteilen (BGE 138 II 557 E. 4.3 S. 560).

E. 2.2

Gemäss unbestrittenen Feststellungen der Vorinstanz ging der Übertragung des in E. _____ gelegenen Grundstückes von der Einzelunternehmung auf die Beschwerdeführerin per 1. Januar 2011 am 31. Dezember 2010 die Überführung des Grundstückes aus dem Privatvermögen von B. _____ in dessen Geschäftsvermögen voraus. Unbestritten ist im Weiteren, dass damit aus handänderungssteuerlicher Sicht weder eine zivilrechtliche noch eine wirtschaftliche Handänderung verbunden war. Zivilrechtlich blieb B. _____ Eigentümer des Grundstückes; auch behielt er wirtschaftlich die Verfügungsgewalt darüber. Schliesslich ist unbestritten, dass die Übertragung des Vermögens der Einzelunternehmung - und damit unter anderem auch des erwähnten Grundstückes - per 1. Januar 2011 auf die von B. _____ beherrschte Beschwerdeführerin für sich allein betrachtet die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Handänderungssteuer bei einer Umstrukturierung gemäss Art. 103 FusG i.V.m. Art. 8 Abs. 3 StHG erfüllte. Die Vorinstanz kommt jedoch zum Schluss, das Vorgehen der Beschwerdeführerin sei als Steuerumgehung zu qualifizieren, weshalb die Übertragung des

Grundstückes Nr. vvv, GB E. _____, als zivilrechtliche Handänderung zu behandeln sei.

E. 2.3

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt (Art. 97 BGG). Sie begründet dies damit, die Vorinstanz habe Äusserungen des Steuerkommissärs nicht beachtet und eine Textpassage des Veranlagungsprotokolls 2008 aus dem Zusammenhang gerissen. Diesen Überlegungen kann nicht gefolgt werden. Aus dem angefochtenen Entscheid ergibt sich, dass die Vorinstanz nicht bloss einen Textteil des Veranlagungsprotokolls berücksichtigt, sondern in ihre Abklärungen auch den E-Mailverkehr des Steuerkommissärs einbezogen hat. Wenn die Vorinstanz aus dem Sachverhalt Schlüsse zuungunsten der Beschwerdeführerin gezogen hat, betrifft dies die rechtliche Würdigung der Tatsachen, nicht die Ermittlung des Sachverhalts.

E. 2.4

Die Vorinstanz sieht - mit Hinweis auf die Ausführungen der Verwaltungsrekurskommission - eine Steuerumgehung im Wesentlichen darin, dass die unmittelbare Einbringung des fraglichen Grundstückes aus dem Privatvermögen von B. _____ in die Beschwerdeführerin als zivilrechtliche Handänderung die Handänderungssteuer ausgelöst hätte. Als Umstrukturierung hätte der Vorgang nicht behandelt werden können, da es sich nicht um die Überführung von Geschäftsvermögen aus der einen Rechtsform in eine andere Rechtsform gehandelt habe. Damit sei die Konstruktion mit Blick auf die Handänderungssteuerpflicht geeignet, zu einer erheblichen Steuervermeidung zu führen. Sie erscheine zudem auch insofern ungewöhnlich, als die Vermögensbestandteile, nämlich das operative Kerngeschäft einerseits und die Immobilien andererseits, als Geschäftsvermögen in der Einzelfirma in eine rechtliche Einheit gebracht worden seien, um sie sogleich wieder rechtlich getrennten Schicksalen - in zwei verschiedenen Aktiengesellschaften - zu überlassen. Um dieses Ziel zu erreichen, seien nicht zwei sukzessive Vermögensübertragungen erforderlich gewesen. Vielmehr hätte die Einbringung des Grundstückes durch B. _____ in die Beschwerdeführerin und die Einbringung des Vermögens der Einzelfirma mit dem operativen Kerngeschäft in die B. _____ AG denselben Zweck auch erfüllt. Dementsprechend sei davon auszugehen, dass die vorgängige Überführung des Grundstückes in das Geschäftsvermögen einzig dazu gedient habe, bei dessen anschliessender Einbringung in die Beschwerdeführerin die Handänderungssteuer zu vermeiden.

E. 2.5

Die Beschwerdeführerin bringt dagegen im Wesentlichen vor, B. _____ habe sich an die Vorgaben der Steuerverwaltung gehalten. Diese habe im Rahmen der Veranlagung pro 2008 festgehalten, sämtliche Liegenschaften würden Geschäftsvermögen darstellen und seien entsprechend ab Steuererklärung 2009 zu bilanzieren.

E. 2.6

Sachverhaltsmässig steht fest, dass das kantonale Steueramt im Veranlagungsprotokoll 2008 vom 14. September 2010 Folgendes festhielt: "Sämtliche Liegenschaften ... stellen Geschäftsvermögen dar und sind entsprechend ab Steuererklärung 2009 zu bilanzieren ...". Indem B. _____ die fragliche Liegenschaft in die Umstrukturierung einbezog, hielt er sich somit an die vom Steueramt vorgenommene Qualifizierung. Die Vorinstanzen bezweifeln nicht, dass bei grundsätzlicher Akzeptanz der Qualifikation durch das Steueramt

die vorliegend zu beurteilende Transaktion keine Handänderungssteuern ausgelöst hätte. Sie werfen der Beschwerdeführerin bzw. B. _____ jedoch letztlich vor, es habe kein zwingender Anlass bestanden, sich kurz vor der Umstrukturierung an diese Qualifizierung zu halten und die Liegenschaft vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen zu überführen. Sie begründen dies damit, die vom Steueramt vorgenommene Qualifizierung habe keinen verbindlichen Charakter gehabt und sich ohnehin nicht auf das konkrete Veranlagungsjahr, sondern auf künftige Veranlagungsperioden bezogen.

E. 2.7

Der Auffassung der Vorinstanz im angefochtenen Urteil kann nicht gefolgt werden.

E. 2.7.1

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 243 f.; 131 II 627 E. 5.2 S. 635 f.; Urteile 2C_1027/2011 / 2C_1028/2011 vom 14. Juni 2012 E. 4.2, in: StR 67/2012 S. 593; 2A.470/2002 / 2A.473/2002 vom 22. Oktober 2002 E. 4.1 u. 5.1, in: StR 59/2004 S. 127; 2A.580/2000 vom 12. Juli 2001 E. 2c, in: StE 2001 A 12 Nr. 10; je mit Hinweisen) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (zur detaillierten Anwendung dieser Kriterien vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 243 ff.).

E. 2.7.2

Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder notwendiges Privatvermögen bilden oder, wie namentlich Liegenschaften, Alternativgüter darstellen, d.h. sowohl zum Geschäfts- wie auch zum Privatvermögen gehören. In solchen Fällen besteht das entscheidende Kriterium für die Zuteilung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen darin, dass er für Geschäftszwecke erworben worden ist (Erwerbsmotiv) oder dem Geschäft tatsächlich dient (Zweckbestimmung). Wo sich die Zugehörigkeit nicht ohne Weiteres aus der äusseren Beschaffenheit des Vermögenswertes ergibt, wie dies häufig bei Alternativgütern der Fall ist, die sowohl mit dem Geschäft im Zusammenhang stehen als auch ausschliesslich für eine private Verwendung geeignet sein können, ist für die Abgrenzung massgebend auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen; Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn es tatsächlich dem Geschäft dient (BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 422 f.; 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f.; Urteile 2C_515/2013 vom 27. November 2013 E 2.1, in: StR 69/2014 S. 147; 2C_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 2.3, in: StE 2013 B 23.1 Nr. 79; je mit Hinweisen).

E. 2.7.3

Vorliegend wurde von den Vorinstanzen nicht angenommen, die Qualifizierung der fraglichen Liegenschaft als Geschäftsvermögen sei unzutreffend gewesen. Es sind auch keine Anhaltspunkte in diese Richtung ersichtlich. Damit steht fest, dass nichts gegen eine Qualifikation der Liegenschaft als Geschäftsvermögen ab Steuerperiode 2009 - entsprechend der Beurteilung des kantonalen Steueramtes - spricht. Ist die Anweisung des kantonalen Steueramtes, die Liegenschaft in der Steuererklärung 2009, d.h. ab der

Steuerperiode 2009, als Geschäftsvermögen zu behandeln, somit zumindest nicht ohne Weiteres als unrichtig zu betrachten, so kann die Akzeptanz dieser Qualifikation durch B._____ nicht als ungewöhnlich, sachwidrig, absonderlich oder den wirtschaftlichen Gegebenheiten unangemessen erscheinen. Daran kann nun auch nichts ändern, dass B._____ diese Neu Beurteilung durch die Steuerbehörde und die neue Qualifikation der Liegenschaft als Geschäftsvermögen akzeptierte und im Rahmen einer Umstrukturierung seines Unternehmens berücksichtigte. Die Vorinstanz übersieht bei ihren Erwägungen, dass es nicht B._____ war, welcher - allenfalls im Hinblick auf eine geplante Umstrukturierung - eine Neuqualifikation der Liegenschaft veranlasst hatte, sondern dass das Steueramt von ihm verlangte, seine bisher als Privatvermögen qualifizierte Liegenschaft neu als Geschäftsvermögen zu behandeln. Der Vorinstanz kann nicht gefolgt werden, wenn sie der Beschwerdeführerin vorhält, es fehle ein zwingender Anlass, die Liegenschaft noch kurz vor der Übertragung in die Beschwerdeführerin in das Geschäftsvermögen von B._____ zu überführen. Sie unterstellt dabei, dass die Beteiligten sich entschlossen hätten, eine Umstrukturierung vorzunehmen und zur steuerneutralen Abwicklung kurz davor noch die Liegenschaft ins Geschäftsvermögen zu überführen, währenddem es sich tatsächlich offensichtlich genau umgekehrt verhielt: Die kantonale Steuerbehörde verlangte von B._____ neu eine Behandlung seiner Liegenschaft als Geschäftsvermögen und dieser kam der Aufforderung der Steuerbehörde nach und nahm anschliessend die Umstrukturierung vor. Bei dieser Abfolge fehlt es auch an der weiteren Voraussetzung für eine Steuerumgehung, wonach die gewählte Rechtsgestaltung - hier also die Umqualifizierung der Liegenschaft - missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen.

E. 2.7.4

Die Ausführungen der Vorinstanz, wonach nicht von einer verbindlichen Anordnung des Steueramtes - betreffend die Qualifizierung der Liegenschaft - habe ausgegangen werden dürfen, gehen sodann an der Sache vorbei. Es mag durchaus sein, dass B._____ diese Anordnung nicht zwingend hätte befolgen müssen und in der Steuerperiode 2009 darauf hätte beharren können, die Liegenschaft zu Recht als Privatvermögen qualifiziert zu haben. Nötigenfalls hätte sich diese Auffassung mit Rechtsmitteln verteidigen lassen. Indes impliziert der Vorwurf, es habe kein zwingender Anlass zur Überführung der Liegenschaft (recte: zu deren Umqualifizierung) bestanden, B._____ sei quasi verpflichtet gewesen, sich gegen die vom Steueramt verlangte Umqualifizierung zur Wehr zu setzen. Damit überspannt die Vorinstanz sowohl das Erfordernis einer ungewöhnlichen oder absonderlichen Vorgehensweise wie auch das Erfordernis des missbräuchlichen Treffens von Rechtsgestaltungen.

E. 2.7.5

Schliesslich ist zu beachten, dass B._____ bei Missachtung der Anweisungen des Steueramtes allenfalls einkommenssteuerliche Folgen riskiert hätte: Falls er lediglich das operative Kerngeschäft von seiner Einzelunternehmung auf die B._____ AG übertragen, dagegen nichts vorgekehrt hätte bezüglich der vom Steueramt als Geschäftsvermögen qualifizierten Liegenschaft, so hätte er möglicherweise - je nach Begründung der Qualifikation der Liegenschaft als Geschäftsvermögen - riskiert, dass das Steueramt für die Einkommenssteuer von einer Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen ausgegangen wäre und eine entsprechende Einkommensbesteuerung vorgenommen hätte. Indem B._____ die Liegenschaft als Teil des Geschäftsbetriebes

behandelte und in die Umstrukturierung miteinbezog, konnte er eine solche Konsequenz von vornherein verhindern und insbesondere eine allfällige Auseinandersetzung mit dem Steueramt sowohl über die Qualifikation der Liegenschaft als auch über deren eventuelle Überführung vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen vermeiden. Auch dieser Umstand führt zum Schluss, dass die Vorgehensweise bei der Umstrukturierung die Kriterien für die Annahme einer Steuerumgehung nicht zu erfüllen vermag.

E. 2.8

Aufgrund des Dargelegten ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Unrecht eine Steuerumgehung bejaht hat. Nachdem sie die Erhebung der Handänderungssteuer auf der Übertragung der Liegenschaft Nr. vvv, GB E. _____, von B. _____ auf die Beschwerdeführerin einzig mit dem Vorliegen einer Steuerumgehung begründet, ist demnach festzustellen, dass auf dieser Übertragung zu Unrecht Handänderungssteuern erhoben wurden. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen.

E. 3.1

Die Beschwerde ist gutzuheissen, der angefochtene Entscheid ist aufzuheben und es ist festzustellen, dass die Beschwerdeführerin für den Erwerb des Grundstückes Nr. vvv, GB E. _____, keine Handänderungssteuern zu entrichten hat.

E. 3.2

Bei diesem Ausgang sind die Gerichtskosten der Gemeinde E. _____ aufzuerlegen, um deren Vermögensinteressen es vorliegend geht (vgl. Art. 66 Abs. 4 BGG). Diese hat zudem die Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 68 Abs. 2 BGG). Die Festsetzung der Kosten und Entschädigung für das kantonale Verfahren wird der Vorinstanz übertragen (Art. 67 und 68 Abs. 5 BGG).

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