

BGer 2C_848/2018 vom 22. August 2019

Bundesgericht, 2019-08-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_848_2018

FR: TF 2C_848/2018 du 22 août 2019

IT: TF 2C_848/2018 del 22 agosto 2019

Erwägungen

E. 1.1

Der angefochtene Entscheid ist ein kantonal letztinstanzlicher Entscheid eines oberen Gerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen der Ausschlussgründe von Art. 83 BGG fällt. Die Steuerpflichtige ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf das frist- und formgerecht eingereichte Rechtsmittel ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie das Bundesrecht mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG). In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C_941/2012 / 2C_942/2012 vom 9. November 2013 E. 1.6 mit Hinweisen). Mit freier Kognition ist aber zu untersuchen, ob die kantonale Lösung, die einen kantonalen Freiraum betrifft, mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 1.4, in: StR 68/2013 S. 368, StE 2013 B 42.38 Nr. 36, RDAF 2013 II 350).

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). Eine entsprechende Rüge ist rechtsgenügend substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid geht das Bundesgericht nicht weiter ein (Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266 mit Hinweisen).

E. 1.4

In Bezug auf die Beweislast gilt Folgendes: Der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252 mit Hinweisen).

E. 2.1

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG Gewinne bei der Veräusserung eines Grundstücks, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt.

E. 2.1.1

Der Bundesgesetzgeber hat die prägenden Elemente dieser Vorschrift als unbestimmte Rechtsbegriffe ausgestaltet; so werden insbesondere die Begriffe "Erlös" und "Anlagekosten" nicht näher ausgeführt. Das Harmonisierungsrecht lässt somit nicht genau darauf schliessen, welche Kosten beim Grundstücksgewinn als Aufwendungen anrechenbar sind.

E. 2.1.2

In Bezug auf den Rechtsbegriff der "Aufwendungen" im Zusammenhang mit Grundstücken gilt spezifisch Folgendes: Das Bundesgericht prüft mit voller Kognition, ob es sich bei einer entsprechenden Position um werterhaltende Aufwendungen im Sinne von Art. 9 Abs. 3 StHG oder um wertvermehrnde Aufwendungen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG handelt. Steht fest, dass die Aufwendung nicht als werterhaltend zu qualifizieren ist, verfügen die Kantone über einen gewissen Spielraum darin, welche Auslagen sie für die Zwecke der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrnde Aufwendungen zur Anrechnung zulassen (vgl. die Urteile 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.1 in: ASA 84 S. 331; 2C_674/2014/2C_675/2014 vom 11. Februar 2015 E. 3.3 in: ASA 83, S. 614; 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.1 in: StR 64/2009 S. 655). In diesem Umfang verfügt das Bundesgericht nur über beschränkte Kognition.

E. 2.2

Die Kantone können somit innerhalb der ihnen gesetzten Grenzen selber bestimmen, welche Auslagen sie als wertvermehrnde Aufwendungen im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG anrechnen lassen und welche Kosten sie als mit dem An- und Verkauf der Liegenschaft zusammenhängend erachten wollen.

E. 2.2.1

Einzelne Kantone rechnen sämtliche mit dem Erwerb oder der Veräusserung des Grundstücks untrennbar verbundenen Auslagen als "Aufwendungen" an (z.B. § 104 Abs. 1 lit. c StG AG [SAR 651.100]; § 78 Abs. 1 lit. c StG BL [SGS 331]; Art. 142 Abs. 1 StG BE [BSG 661.11]; Art. 137 Abs. 1 lit. f StG SG [sGS 811.1]; Art. 134 Abs. 1 LT TI [RL 10.2.1.1] sowie §§ 13 und 19 des luzernischen Gesetzes vom 31. Oktober 1961 über die Grundstückgewinnsteuer [SRL 647]; vgl. das Urteil 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.1 in: StR 64/2009 S. 655). Dagegen sind andere Kantone diesbezüglich restriktiver. So rechnet beispielsweise der Kanton Zürich nur gerade "übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten für Erwerb und Veräusserung" zu den "Aufwendungen", nicht aber weitere erwerbs- bzw. veräusserungskasale Kosten wie beispielsweise jene des Notars und der Verschreibung (vgl. zu den Mäklerkosten die Urteile 2C_1026/2012 vom 1. April 2013 E. 2.1 u. 4.3 in: StE 2013 B 44.13.5 Nr. 12; 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.2, 2.3 u. 3.2.1 in: StR 64/2009 S. 655).

E. 2.2.2

Gemäss § 104 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 (StG/SZ; SR/SZ 172.200) unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und Geschäftsvermögens oder von Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird (§ 106 Abs. 1 StG /SZ). Der Grundstücksgewinn entspricht dem Betrag, um den der Veräusserungserlös

die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (§ 113 Abs. 1 StG /SZ). Als Veräußerungserlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen (§ 114 Abs. 1 StG /SZ). Der Erwerbspreis entspricht dem Kaufpreis und allen weiteren Leistungen. Leistungen, welche unter Umgehung der Steuerpflicht erbracht worden sind, werden nicht berücksichtigt (§ 115 Abs. 1 StG /SZ). Als Aufwendungen sind anrechenbar, soweit sie in der massgebenden Besitzesdauer angefallen sind: Ausgaben, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben, wie Kosten für Bauten, Umbauten und Meliorationen (§ 116 Abs. 1 lit. a StG /SZ).

E. 2.3

Damit Anlagekosten bei der Grundstücksgewinnsteuer als gewinnmindernd geltend gemacht werden können, ist auf jeden Fall erforderlich, dass es sich um solche wertvermehrende Kosten handelt, welche der Veräußerer effektiv aufgewendet hat (vgl. u.a. das Urteil 2C_77/2013 vom 6. Mai 2013 E. 4.2 in: StE 2013 B 44.12.3 Nr. 7). Damit steht im Einklang, dass eine wertvermehrende Aufwendung (nur) im Umfang des tatsächlich bezahlten Betrags und nicht des objektiv geschaffenen Werts anzurechnen ist ("Prinzip der effektiven Kostenanrechnung"; vgl. das Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.3 in: ASA 84 S. 331).

E. 2.4

Bei der Grundstücksgewinnsteuer dürfen die Gewinne aus dem Landverkauf und der Überbauung nicht unbesehen zusammengerechnet werden, wenn Landverkäuferin und Werkherstellerin als unabhängige Steuersubjekte bei der Realisierung eines Bauprojekts zusammenwirken (vgl. zu dieser Frage u.a. BGE 131 II 722 E. 3.2.2 S. 726 und das Bundesgerichtsurteil 2C_450/2015 vom 14. Juni 2016 E. 4.3 - 4.5 in: ASA 85, 88 ff.).

E. 2.4.1

Die Grundstücksgewinnsteuer ist eine direkte Steuer, die den Verkäufer als Steuerpflichtigen wegen seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit trifft. Sind der Veräußerer der Liegenschaft und das Bauunternehmen unterschiedliche Personen, so liegt es auf der Hand, dass jede der beiden Gesellschaften auf ihren eigenen Grundlagen und ihrem eigenen Gewinn besteuert werden muss. Der Gewinn der einen Pflichtigen kann nicht der anderen zugewiesen werden.

E. 2.4.2

Davon zu unterscheiden ist die Situation, wenn die Landverkäuferin und die Werkherstellerin miteinander verbunden sind, gegebenenfalls so, dass sie - bezogen auf das fragliche Bauprojekt - als wirtschaftliche Einheit auftreten. Das kann sich im Einzelfall aufgrund verschiedener Indizien ergeben, z. B. wenn die betreffenden Gesellschaften bei der Erschliessung des Baulands, der Erwirkung der Baubewilligung und letztlich beim Angebot schlüsselfertiger Bauten zusammenwirken; das gilt umso mehr, wenn die Trägerschaft und die Organe von Verkäuferin und Generalunternehmerin identisch sind, so dass es sich um Schwestergesellschaften unter einheitlicher Leitung handelt. Bei einem solchen Zusammenwirken in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht ist die Frage allfälliger Gewinnverschiebungen zwischen den beteiligten Gesellschaften näher zu prüfen.

E. 2.4.3

Rechtsgeschäfte zwischen verbundenen Gesellschaften sind - abgesehen von hier nicht relevanten, vom Gesetz vorgesehenen Ausnahmen - zu den gleichen Bedingungen

abzuwickeln, wie sie auch mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden. Beim erforderlichen Drittvergleich (gemäss dem Grundsatz des sog. "dealing at arm's length", in Übereinstimmung mit dem in Art. 127 Abs. 2 BV vorgesehenen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) wird anstelle eines tatsächlichen Geschäfts ein hypothetisches mit einem unbeteiligten Dritten unterstellt, um den Wert einer fehlenden bzw. nicht angemessenen Gegenleistung zu ermitteln. Bei Vermögensgegenständen ist auf den Verkehrswert (d.h. auf den Wert, der einem Vermögensgegenstand bei der Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr beigemessen wird) und bei Dienstleistungen auf den Marktwert abzustellen. Gegen diesen Grundsatz des erforderlichen Drittvergleichs wird dann verstossen, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt einer ihr nahestehenden Person oder Gesellschaft zufließen lässt bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (vgl. zum Drittvergleich allgemein u.a. BGE 119 Ib 116 E. 2 S. 120; 113 Ib 23 E. 2d S. 25 f.; Urteil 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2 in: StR 64/2009 S. 915).

E. 2.4.4

Unter solchen Umständen muss die Steuerbehörde die Zusammenarbeit der Gesellschaften bei der Realisierung des Bauprojekts untersuchen können. Erst die Kenntnis dieser Vorgänge erlaubt eine fundierte Entscheidung darüber, ob und in welchem Mass eine Zusammenrechnung der Gewinne als Berechnungsgrundlage für die Grundstückgewinnsteuer zu erfolgen hat. Die Behörde darf deren Gewinn insofern berichtigen, als dieser Gegenstand von Zuwendungen oder verdeckten Gewinnausschüttungen an einen Aktionär oder eine Schwestergesellschaft ist.

E. 3

In Anwendung der massgeblichen Bestimmungen und in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat die Vorinstanz die Einschätzung bestätigt, dass die Vertragsgestaltung zwischen den Beteiligten einem Drittvergleich nicht standhält. Auch hat sie angenommen, dass eine Steuerumgehung vorliegt.

E. 3.1

Im Wesentlichen hat das Verwaltungsgericht seiner rechtlichen Beurteilung die folgende Sachverhaltsermittlung bzw. Beweiswürdigung zugrunde gelegt:

E. 3.1.1

Zuerst einmal wird im angefochtenen Entscheid ausführlich dargelegt, dass die zur Erstellung eines Bauwerks notwendigen Kosten wohl grundsätzlich zu den vom Grundstücksgewinn abzuziehenden wertvermehrenden Aufwendungen zu zählen sind, welche in einem Fall wie dem vorliegenden sowohl den Landpreis als auch den Werklohn mit einschliessen (vgl. § 116 Abs. 1 lit. a StG /SZ und die massgebliche bundesgerichtliche Rechtsprechung, siehe oben E. 2.4 einleitend). Wie dann aber auf der Faktenebene festgehalten worden ist, erfolgte die Kostengestaltung und -aufteilung zwischen den Beteiligten hier so, dass ein Teil des Landpreises in den Werklohn verschoben bzw. der Grundstücksgewinn der Beschwerdeführerin als Liegenschaftenverkäuferin in beträchtlichem Ausmass zu Aufwendungen gegenüber der Generalunternehmung umdeklariert und so an die Schwestergesellschaft transferiert wurde (vgl. dazu eingehend E. 1.2 u. 1.3 sowie E. 2.3 bis 2.5 des vorinstanzlichen Entscheids). Das war nicht im Einklang mit dem Grundsatz der effektiven Kostenanrechnung (vgl. oben E. 2.3) und entsprach nicht

einer sog. fremdüblichen Gestaltung der anfallenden Aufwendungen, wie sie einem Drittvergleich standgehalten hätte (vgl. oben E. 2.4).

E. 3.1.2

Im Weiteren hat sich die Vorinstanz eingehend mit den durch die Beschwerdeführerin eingereichten Vergleichsunterlagen befasst. Zutreffend hat das Verwaltungsgericht erwogen, dass kein Zwang bestand, zum hier zu beurteilenden Überbauungsprojekt unabhängige Konkurrenzofferten von mit der Beschwerdeführerin nicht verbundenen Generalunternehmern beizubringen (vgl. E. 2.2 des angefochtenen Entscheids).

Dennoch steht fest, dass solche Konkurrenzofferten die Fremdüblichkeit bzw. die Übereinstimmung mit einer Vertragsgestaltung gegenüber unabhängigen Drittparteien deutlich besser hätten belegen können als die durch die Beschwerdeführerin tatsächlich eingereichten Unterlagen. Denn diese beschränken sich auf Generalunternehmerverträge, welche die Schwestergesellschaft im Rahmen anderer Überbauungsprojekte abschloss.

Nach sorgfältiger Prüfung hat die Vorinstanz festgehalten, dass all die ihr unterbreiteten Vergleichskontrakte sich gerade im wesentlichen Punkt von dem hier zu beurteilenden Sachverhalt entscheidend unterschieden: So war es die Beschwerdeführerin und nicht ihre Schwestergesellschaft, die gegenüber den Erwerbern der Stockwerkeigentumeinheiten massgebliche Risiken sowie Funktionen übernahm, und zwar für eine Vergütung, deren Höhe nicht einer fremdüblichen Vertragsgestaltung entsprach bzw. von den beigebrachten Unterlagen abwich. Sie entschädigte die verbundene Gesellschaft für die vermeintliche Übernahme der genannten Risiken und Funktionen durch die Ausrichtung von Aufwendungen, welche sie nun vom Erlös des Grundstückverkaufs in Abzug bringen will. Es wurden somit Aufwendungen ausgewiesen, die der effektiv gehandhabten Kostenaufteilung nicht entsprachen und deswegen bei der Liegenschaftenverkäuferin auch nicht zu einer Verringerung des Grundstücksgewinns führen konnten.

E. 3.1.3

Gesamthaft ist das Verwaltungsgericht zur Feststellung gelangt, die hier massgeblichen Fakten seien so ausgestaltet, dass eine von der Steuererklärung deutlich abweichende Bemessung der relevanten Kosten und Aufwendungen erfolgen müsse. Dementsprechend hat das Gericht auch eine Gewinnberechnung für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer vorgenommen, die mit den eigenen Berechnungen der Beschwerdeführerin in keiner Weise übereinstimmt. Diese rechtliche Beurteilung erweist sich nicht als willkürlich, soweit sie im (relativen) Freiraum kantonalen Rechts bleibt; sie steht auch im Einklang mit den harmonierungsrechtlichen Anforderungen, wie sie sich aus Art. 12 Abs. 1 StHG ergeben (vgl. dazu auch oben E. 1.2 und E. 2.1.2).

E. 3.2

Aufgrund derselben Beweiswürdigung ist die Vorinstanz weiter zum Schluss gekommen, dass eine Steuerumgehung anzunehmen ist (vgl. dazu auch § 115 Abs. 1 StG /SZ und oben E. 2.2.2). Wie es sich damit verhält, muss hier nicht weiter geprüft werden, da sich die Erstbegründung des Verwaltungsgerichts (vgl. oben E. 3.1) als rechtsgenügend erweist.

E. 4

Was die Beschwerdeführerin gegen den angefochtenen Entscheid einwendet, kann ein anderes Ergebnis nicht rechtfertigen.

E. 4.1

Das gilt in erster Linie insoweit, als es um die Faktenfeststellungen des Verwaltungsgerichts geht. Die Beschwerdeschrift vor Bundesgericht wendet sich auf nicht weniger als 20 Seiten gegen die genannten Feststellungen. Weder einzeln noch gesamthaft vermögen all diese Einwendungen jedoch die vorinstanzliche Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung als geradezu offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen, wie das erforderlich wäre, damit sie für die bundesgerichtliche Beurteilung nicht verbindlich zu sein hätte (vgl. oben E. 1.3).

E. 4.1.1

Willkür kann der Vorinstanz schon einmal dort nicht entgegengehalten werden, wo sie sich mit der Bemessung und der Verteilung der massgeblichen Risiken und Funktionen (bzw. Kosten und Aufwendungen) zwischen den beiden verbundenen Gesellschaften im Verhältnis zu den Käufern der verschiedenen Stockwerkeigentümereinheiten befasst hat.

Diesbezüglich vermag namentlich nicht zu genügen, wenn die Einwendungen in drastischer Form formuliert werden und z.B. dargetan wird, die Feststellungen im angefochtenen Urteil würden vehement bestritten. Ebenso unzureichend ist es, von einer aktenwidrigen, pauschal-oberflächlichen Zuweisung oder von realitätsfremden Behauptungen zu sprechen. Vielmehr hat sich das Verwaltungsgericht mit all diesen Punkten eingehend auseinandergesetzt und seine Würdigung der massgeblichen Verhältnisse sorgfältig begründet (vgl. oben E. 3.1.1).

E. 4.1.2

Als offenkundig unzutreffend können auch diejenigen Ausführungen im angefochtenen Entscheid nicht eingestuft werden, welche die durch die Beschwerdeführerin eingereichten Vergleichskontrakte betreffen. Es erweist sich für das Bundesgericht als verbindlich, wenn das Verwaltungsgericht festgestellt hat, dass der den genannten Kontrakten zugrunde liegende Sachverhalt in dem hier massgeblichen Punkt eine andere Verteilung der Risiken sowie Funktionen vorsieht und deshalb darauf nicht abgestellt werden kann, um zu beurteilen, ob der Grundsatz der effektiven Kostenanrechnung vorliegend eingehalten wurde.

E. 4.2

Ebenso vermag die Beschwerdeführerin nicht darzutun, dass die aus den Faktenfeststellungen gezogene rechtliche Beurteilung im Bereich freier bundesgerichtlicher Kognition gegen Art. 12 StHG verstossen würde. Noch weniger gelingt es ihr, für den Raum autonomer kantonrechtlicher Gestaltung eine geradezu willkürliche Rechtsanwendung darzutun.

E. 4.3

Es kann der Beschwerdeführerin auch dort nicht gefolgt werden, wo sie sich auf Art. 9 BV oder Art. 127 Abs. 2 BV beruft. Nicht ersichtlich ist schliesslich ein Verstoss gegen die Regeln der Beweislastverteilung (vgl. oben E. 1.4) oder eine Verletzung des rechtlichen Gehörs.

E. 5

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (vg. Art. 65 f. BGG).

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