

BGer 9C 10/2023 vom 26. Juli 2023

Bundesgericht, 2023-07-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_10_2023

FR: TF 9C 10/2023 du 26 juillet 2023

IT: TF 9C 10/2023 del 26 luglio 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen, Steuerperiode 2014 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige gemäss Art. 89 Abs. 1 sowie Abs. 2 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert.

E. 1.2

Nach Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Beschwerde ein oder mehrere Begehren zu enthalten. Da die Beschwerde an das Bundesgericht ein reformatorisches Rechtsmittel ist (Art. 107 Abs. 2 BGG), dürfen sich Beschwerdeführer grundsätzlich nicht darauf beschränken, die Aufhebung des angefochtenen Beschlusses zu beantragen; sie müssen einen Antrag in der Sache stellen (BGE 147 I 89 E. 1.2.5; 137 II 313 E. 1.3; 136 V 131 E. 1.2; 134 III 379 E. 1.3; 133 III 489 E. 3.1; vgl. allerdings auch BGE 133 II 409 E. 1.4.1). Die Beschwerdeführerin stellt betreffend den Kanton St. Gallen zwar einen reformatorischen Antrag. Diesen formuliert sie jedoch nicht aus. Stattdessen verweist sie auf eine Beilage zu ihrer Beschwerde. Es ist zweifelhaft, ob ein solcher Antrag für sich genommen zulässig ist (vgl. zur Unzulässigkeit von Verweisungen auf frühere Eingaben in der Begründung BGE 147 II 125 E. 10.3; 144 V 173 E. 3.2.2). Immerhin ergibt sich aber aus ihrer Begründung, dass sie eine Veranlagung mit einem Gewinn von Fr. 0.- anstrebt. In diesem Sinne ist auf ihren Antrag gegen den Kanton St. Gallen einzutreten.

E. 1.3

In zweiter Linie beantragt die Beschwerdeführerin die Aufhebung der Veranlagungsverfügung 2014 des Kantons Zug vom 16. Oktober 2017 und die Rückweisung zur Neuveranlagung sowie Rückerstattung zu viel bezogener Steuern. Auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich auch eine allenfalls bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mitangefochten werden (Art. 100 Abs. 5 BGG), obwohl es sich dabei in der Regel nicht um ein Urteil im Sinne von Art. 86 BGG handelt (BGE 139 II 373 E. 1.4 ; 133 I 308 E. 2.4 ; 133 I 300 E. 2.4; Urteil 2C_592/2018 vom 1. Oktober 2019 E. 1.2). Für die Ausnahme von

Art. 86 BGG ist aber immerhin vorauszusetzen, dass die Veranlagung im anderen Kanton nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden kann (vgl. Urteil 2C_403/2015 vom 1. April 2016 E. 5, in: StE 2016 A 24.21 Nr. 36). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Dass die Beschwerdeführerin im Kanton Zug nach eigenen Angaben ein Revisionsgesuch gestellt hat, auf das die Steuerverwaltung nicht eingetreten sei, schadet ihr nicht: Die Veranlagungsverfügung vom 16. Oktober 2017 bleibt das Anfechtungsobjekt der Doppelbesteuerungsbeschwerde (vgl. Urteil 2C_615/2021 vom 23. September 2022 E. 1.2).

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteile 9C_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2; 9C_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2; 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

E. 3

Die Beschwerdeführerin zieht vor Bundesgericht nicht in Zweifel, dass sie sich "zufolge der Unterzeichnung der Vereinbarung vom 22. April 2010 mit den übrigen Parteien zu einer einfachen Gesellschaft (gemäss Art. 530 ff. OR) zusammengeschlossen" habe und sie im Kanton St. Gallen gemäss Art. 72 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 (StG/SG; sGS 811.1) der beschränkten Steuerpflicht unterliege. Sie ist jedoch der Ansicht, dass das Steueramt des Kantons St. Gallen bereits aufgrund der Steuererklärung 2010 der D._____ AG vom Vertragsverhältnis Kenntnis und demgemäss schon viel früher Anlass gehabt habe, die Beschwerdeführerin zu veranlagern. Zudem habe die Vorinstanz Art. 166 StG /SG (Recht auf Beweisabnahme) verletzt, indem

sie die "grob-fahrlässige Pflichtverletzung durch die Einschätzungsbehörde [...] nicht materiell fundiert untersucht" habe. Diese Vorbringen sind unbegründet.

E. 3.1

Selbst wenn der Vorwurf der Beschwerdeführerin zuträfe und das Steueramt des Kantons St. Gallen schon früher auf die beschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin hätte stossen können, könnte die Beschwerdeführerin daraus keinen Vorteil ziehen. Das Gesetz räumt der Steuerbehörde grundsätzlich fünf Jahre ein, um die steuerpflichtige Person zu veranlagern, wobei diese Frist unter gewissen Voraussetzungen still stehen oder unterbrochen werden kann (relative Veranlagungsverjährung gemäss Art. 183 Abs. 1 bis 3 StG/SG; Art. 47 Abs. 1 StHG). Nach Ablauf dieser Frist müsste die Veranlagungsbehörde ein Nachsteuerverfahren eröffnen können, um die steuerpflichtige Person noch zu veranlagern (vgl. Art. 199 StG /SG; Art. 53 StHG). In diesem Stadium kann grobfahrlässige Untätigkeit einer Veranlagungsbehörde zum Verhängnis werden. Denn Tatsachen, welche die Veranlagungsbehörde bereits kennt oder kennen muss, erlauben grundsätzlich keine Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens (vgl. Urteile 9C_649/2022 vom 7. März 2023 E. 3.2; 2C_116/2021 vom 8. Juli 2021 E. 6.1 und 6.2; 2C_442/2018 vom 3. Juni 2019 E. 2.2; 2C_440/2018 vom 3. Juni 2019 E. 2.2). Die streitbetroffene Veranlagung erfolgte jedoch im ordentlichen Verfahren, sodass eine etwaige Verzögerung durch die Veranlagungsbehörde unter diesem Titel von vornherein folgenlos bleibt.

E. 3.2

Nach einer Praxis des Bundesgerichts gelten im interkantonalen Verhältnis zwar unter Umständen strengere Anforderungen, weil Kantone ihr Besteuerungsrecht danach schon vor Eintritt der relativen Verjährung verwirken können, wenn sie mit der Erhebung des Steueranspruchs ungebührlich lange zuwarten, obschon sie die für die Steuerpflicht massgeblichen Tatsachen kennen oder kennen müssen (vgl. BGE 147 I 325 E. 4.2.2 ; 137 I 273 E. 3.3.4). Diese Praxis ist der Beschwerdeführerin aber keine Hilfe, weil die entsprechende Verwirkungseinrede nur vom anderen Kanton erhoben werden kann (BGE 147 I 325 E. 4.2.2 ; 137 I 273 E. 3.3.4). Der Kanton Zug hat dies nicht getan.

E. 3.3

Offensichtlich unbegründet ist sodann der Vorwurf, die Vorinstanz habe das Recht auf Beweisabnahme verletzt. Aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin ergibt sich nicht, welches angebotene Beweismittel die Vorinstanz nicht abgenommen haben soll. Im Gegenteil hat sich die Vorinstanz in der gebotenen Tiefe mit den Argumenten der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt und diese - zu Recht - verworfen (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.2).

E. 4

Soweit ihren Ausführungen gefolgt werden kann, macht die Beschwerdeführerin weiter sinngemäss geltend, sie hätte auf einer Verzinsung ihrer Einlage zu 8 % bestanden, wenn sie Kenntnis der Verzinsung gehabt hätte, die eine andere Teilhaberin der einfachen Gesellschaft genossen hatte. Dieses Vorbringen ist offensichtlich unbegründet. Wie die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 1 BGG) festgestellt hat, sah die Vereinbarung vom 22. April 2010 weder einen solchen Zinsanspruch vor, noch hatten die Beschwerdeführerin und ihre Vertragspartner eine solche Verzinsung im Rahmen der Vertragsverhandlungen thematisiert (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.3.1). Auch sonst ist keine rechtliche Grundlage für einen solchen Anspruch ersichtlich. Der rein hypothetische

Kausalverlauf, den die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde konstruiert, verschafft ihr jedenfalls offensichtlich keinen Anspruch auf Verzinsung ihrer Einlage.

E. 5

Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Veranlagung durch den Kanton St. Gallen eine nach Art. 127 Abs. 3 BV verbotene interkantonale Doppelbesteuerung bedeute, weil sie bereits vom Kanton Zug umfassend veranlagt worden sei.

E. 5.1

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton ein Steuersubjekt grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil es nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehung auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; vgl. BGE 148 I 65 E. 3.1 ; 140 I 114 E. 2.3.1 ; 138 I 297 E. 3.1 ; 137 I 145 E. 2.2 ; 134 I 303 E. 2.1). Eine unzulässige Doppelbesteuerung ist grundsätzlich gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger in mehreren Kantonen zusammen mehr als sein gesamtes Reineinkommen zu versteuern hat, also mehr als bei Konzentration der Steuerpflicht in einem Kanton (BGE 131 I 249 E. 6.2; 107 Ia 41 E. 1a ; 93 I 236 E. 2 ; 66 I 43 E. 6; Urteile 9C_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 3.1; 2C_350/2018 vom 17. Juni 2019 E. 2, in: StE 2019 A 24.41.2 Nr. 2).

E. 5.2

Der Kanton Zug hat die Beschwerdeführerin deklarationsgemäss für den gesamten Jahresgewinn veranlagt. Dieser umfasste auch den Gewinn, der auf das Grundstück im Kanton St. Gallen entfiel und dessen Besteuerung vom Kanton St. Gallen beansprucht wird. Es liegt mithin eine interkantonale Doppelbesteuerung vor. Folglich ist gemäss den bundesrechtlichen Grundsätzen über die interkantonale Doppelbesteuerung zu entscheiden, welchem Kanton die Besteuerung des streitbetroffenen Gewinns zusteht.

E. 5.3

Diesen Grundsätzen vorgelagert ist indessen die Frage, ob die Beschwerdeführerin nach harmonisiertem Steuerrecht im Kanton St. Gallen überhaupt steuerpflichtig ist. Falls der Kanton St. Gallen zu Unrecht eine beschränkte Steuerpflicht angenommen hätte, wäre nämlich seine Veranlagung bereits aus diesem Grund aufzuheben und entfielen die interkantonale Doppelbesteuerung, ohne dass die Grundsätze über die interkantonale Doppelbesteuerung angewendet werden müssten (vgl. zur Prüfungsreihenfolge BGE 148 I 65 E. 3.2). Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbindung mit der Eigentümerin des Grundstücks gestützt auf Art. 72 Abs. 1 lit. c StG /SG (Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichzuachtende persönliche Nutzungsrechte in Bezug auf Grundstücke im Kanton) im Kanton St. Gallen beschränkt steuerpflichtig sei. In der Literatur wird vor allem in Bezug auf Immobilien-Aktiengesellschaften kontrovers diskutiert, ob respektive unter welchen Umständen die Mitgliedschaft in einer Gesellschaft ausreicht, um gestützt auf die kantonale Umsetzungsvorschriften zu Art. 4 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 lit. c StHG sowie Art. 4 Abs. 1

lit. c und Art. 51 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) die beschränkte Steuerpflicht von Personen zu begründen, die selbst nicht unmittelbar am Grundstück berechtigt sind (vgl. etwa AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N. 7 zu Art. 4 DBG ; OBRIST/KALONJI, Les sociétés immobilières internationales: quelques règles d'assujettissement en droit fiscal suisse et conventionnel, RDAF 2019 II S. 619; OESTERHELT/FRACHEBOUD, Veräusserung von Anteilen an Immobiliengesellschaften, FStR 2023 S. 123 ff.; OESTERHELT/SEILER, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 23 ff. zu Art. 4 StHG ; ANDREA PEDROLI, Wirtschaftliche Handänderung von Liegenschaften, ASA 88 S. 16; ANNE-CHRISTINE SCHWAB, La vente des actions de la société immobilière en droit fiscal suisse, 2019, S. 232; vgl. auch Urteil 2C_666/2015 vom 7. Oktober 2016 E. 4.10, in: RDAF 2016 II S. 544). Es erscheint aber jedenfalls nicht als offensichtlich unrichtig, die Mitgliedschaft der Beschwerdeführerin in der einfachen Gesellschaft einem dinglichen Recht wirtschaftlich gleichzustellen. Die Stellung eines Gesellschafters ohne dingliche Berechtigung am Grundstück ist nämlich wirtschaftlich betrachtet nicht unbedingt schwächer als diejenige eines dinglich berechtigten Gesellschafters (z.B. eines Eigentümers zur gesamten Hand: Art. 652 ff. ZGB), solange dem Gesellschafter ohne dingliche Berechtigung vertraglich oder gesellschaftsrechtlich Rechte zustehen, die ihn in eine ähnliche Lage versetzen wie den Gesellschafter mit dinglicher Berechtigung (vgl. z.B. Art. 533 OR). Diese Voraussetzung ist vorliegend erfüllt (vgl. etwa zum Anspruch der Beschwerdeführerin auf einen festen Anteil am Veräusserungsgewinn; vgl. Ziff. 1.8 der Vereinbarung vom 22. April 2010). Da die Beschwerdeführerin die Beurteilung der Vorinstanz in diesem Punkt ausdrücklich nicht beanstandet (vgl. oben E. 3) und der Kanton Zug (auch) hierzu nicht Stellung genommen hat, hat es damit schon deshalb sein Bewenden (vgl. oben E. 2.2). Es ist also im Folgenden davon auszugehen, dass im Kanton St. Gallen in Bezug auf den Kapitalgewinn aus der Veräusserung des Grundstücks eine beschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin besteht.

E. 5.4

Die Vorinstanz hat angenommen, dass nach interkantonalem Doppelbesteuerungsrecht der Lagekanton des Grundstücks die Differenz zwischen Veräusserungserlös und den Anschaffungskosten (Wertzuwachsgegninn) besteuern darf (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.1). Sie scheint dabei implizit davon ausgegangen zu sein, dass es sich beim streitbetroffenen Grundstück nicht um eine Kapitalanlageliegenschaft gehandelt hat, da andernfalls auch allfällige wiedereingebrachte Abschreibungen (reiner Buchgegninn) dem Lagekanton zur Besteuerung zustünden (vgl. BGE 111 Ia 220 E. 2c; 111 Ia 120 E. 3c; vgl. auch BGE 131 I 249 E. 4.2). Allerdings verweist die Vorinstanz zugleich für die Steuerberechnung auf die Veranlagungsberechnung des Steueramts (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.3.2). Dieses behandelte das streitbetroffene Grundstück im Einspracheentscheid als Kapitalanlageliegenschaft (vgl. Einspracheentscheid des Steueramts des Kantons St. Gallen vom 31. März 2021 S. 3). Ungeachtet dessen, wie das streitbetroffene Grundstück nun zu charakterisieren ist, wird jedenfalls von keiner Seite geltend gemacht, dass der Kanton St. Gallen in der Veranlagungsberechnung bzw. der zugehörigen Ausscheidung die Grundsätze über die interkantonale Doppelbesteuerung missachtet hätte. Insbesondere behaupten weder die Beschwerdeführerin noch der Kanton Zug, dass wiedereingebrachte Abschreibungen vorhanden gewesen seien, die aufgrund der

Natur des Grundstücks dem Kanton Zug zuzuweisen gewesen wären. Unter diesen Umständen ist die Gewinnausscheidung der St. Galler Behörden nicht zu beanstanden.

E. 6.1

Nach dem Gesagten erweist sich die Veranlagung des Kantons St. Gallen, wie sie im angefochtenen Urteil zum Ausdruck kommt, als bundesrechtskonform. Die Beschwerde gegen den Kanton St. Gallen ist demnach unbegründet und abzuweisen. Da die Besteuerung durch das Hauptsteuerdomizil zurückzutreten hat, ist es am Kanton Zug, die interkantonale Doppelbesteuerung zu beseitigen. Die Steuerveranlagung 2014 der Steuerverwaltung des Kantons Zug vom 16. Oktober 2017 ist demnach aufzuheben und das Verfahren ist an die Steuerverwaltung des Kantons Zug zur neuen Veranlagung und zur Rückerstattung der zu viel bezahlten Steuern zurückzuweisen.

E. 6.2

Da die Beschwerdeführerin gegenüber dem Kanton St. Gallen unterliegt, jedoch gegenüber dem Kanton Zug obsiegt, rechtfertigt es sich, ihr die Hälfte der Gerichtskosten aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG , vgl. Urteil 2C_1039/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 7.2). Die andere Hälfte trägt der Kanton Zug, da er Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 4 BGG). Der Kanton Zug hat der Beschwerdeführerin überdies eine mit Blick auf den Verfahrensausgang reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 BGG). Dass die Steuerverwaltung des Kantons Zug sich im bundesgerichtlichen Verfahren nicht hat vernehmen lassen, ändert hieran nichts (vgl. BGE 143 II 425 E. 7).

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