

LU_GERICHTE A 05 170_2 vom 18. August 2006

LU Gerichte, 2006-08-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_05_170_2

FR: LU_GERICHTE A 05 170_2 du 18 août 2006

IT: LU_GERICHTE A 05 170_2 del 18 agosto 2006

Regeste

§ 3 Ziff. 2 HStG. Rechtsgeschäfte zwischen Verwandten in auf- und absteigender Linie sind steuerbefreit. Eine Grundstücksübertragung von der Mutter auf ihre Tochter stellt gleichwohl eine steuerbegründende Handänderung dar, wenn der Tatbestand der Steuerumgehung gegeben ist. | Handänderungssteuer

Erwägungen

E. 1

Gemäss § 1 HStG erheben der Staat Luzern und die Einwohnergemeinden eine Handänderungssteuer. Als steuerbegründende Handänderung gilt der Übergang des Eigentums an einem Grundstück im Sinne von Art. 655 Abs. 2 ZGB (§ 2 Ziff. 1 HStG). Steuerpflichtig ist der Erwerber (§ 4 Abs. 1 HStG). Das Steuermass beträgt 11½ Prozent des Handänderungswertes (§ 6 HStG). § 3 HStG umfasst verschiedene Tatbestände steuerfreier Handänderungen. Steuerfrei sind unter anderem Rechtsgeschäfte zwischen Verwandten in auf- und absteigender Linie, gleichgültig, ob das Grundstück unter Lebenden oder durch Erbschaft erworben wird.

E. 2

a) (i) Unbestritten ist, dass bei formaler Betrachtung das Rechtsgeschäft zwischen Mutter B und der Beschwerdeführerin in Anwendung von § 3 Ziff. 2 HStG steuerfrei ist. Die Steuerbehörden sind aber der Auffassung, die Beteiligten (Geschwister A und C sowie Mutter B) hätten von Anfang an eine einheitliche Transaktion der Stockwerkeinheiten vorgesehen, nämlich den Verkauf von drei Grundstücken an die Mutter und von sechs Grundstücken an die Tochter/Schwester. Die getroffene Rechtswahl, die Beurkundung zweier Kaufverträge innert weniger Tage, müsse als Steuerumgehung betrachtet werden. In dem Fall sei der Sachverhalt steuerrechtlich so zu würdigen, wie wenn Sohn A seiner Schwester direkt sechs Stockwerkeinheiten und seiner Mutter drei Stockwerkeinheiten verkauft hätte. Bei dieser Konstellation werde die Beschwerdeführerin als Erwerberin von Grundeigentum ihres Bruders steuerpflichtig, wogegen der Eigentumsübergang an die Mutter steuerfrei bleibe. b) Der Ausgang des Verfahrens hängt davon ab, ob die Bedingungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sind. Ist dies nicht der Fall, ist hinsichtlich beider Handänderungen keine Handänderungssteuer geschuldet. Wird die Steuerumgehung hingegen bejaht, bleibt es bei der Steuerfestsetzung gemäss Einspracheentscheid.

E. 3

a) Nach ständiger Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn die vom Steuerpflichtigen gewählte zivilrechtliche Gestaltung ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht gemäss ist (objektives

Moment), und anzunehmen ist, dass er diese Wahl missbräuchlich getroffen hat in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (subjektives Moment), und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (effektives Moment; zum Ganzen: Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 140 zu den Vorbemerkungen; Urteil A 99 33 vom 7.12.1999, Erw. 2b; LGVE 1991 II Nr. 14 Erw. 1, 1984 II Nr. 14 Erw. 2; ASA 64,80 Erw. 3b; StE 1993 B 45 Nr. 8 Erw. 3b). Voraussetzung für die Steuerumgehung ist also, dass ein Tatbestand, der bei normaler Gestaltung zu einer Besteuerung oder einer höheren Besteuerung führen würde, abweichend von der Norm so gestaltet wird, dass die Voraussetzungen der Besteuerung nicht eintreten oder der Umfang der geschuldeten Steuern vermindert wird. Bei Vorliegen eines Steuerumgehungstatbestandes wird, selbst wenn die gewählte Rechtsform unter dem Gesichtspunkt des Zivilrechts als gültig und wirksam erscheint, der Besteuerung nicht sie zugrunde gelegt, sondern die Ordnung, welche sachgemässer Ausdruck des von den Beteiligten erstrebten wirtschaftlichen Zwecks gewesen wäre. Mit dieser Vorgehensweise werde - so das Bundesgericht - auf das vom Steuerpflichtigen wirklich Gewollte abgestellt (ASA 64,80 Erw. 3b mit Hinweisen; BGE 106 Ib 320ff.). b) Grundsätzlich tragen die Steuerbehörden die Beweislast für das Vorliegen sämtlicher objektiven und subjektiven Voraussetzungen der Steuerumgehung. An den Nachweis der Umgehungsabsicht (subjektives Moment) sind allerdings keine allzu strengen Anforderungen zu stellen. So ist derselbe erbracht, wenn für die vom Steuerpflichtigen getroffene ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtswahl kein anderes Motiv als dasjenige der Steuerersparnis erkennbar ist, womit sich aber die Bedeutung dieser selbständigen Voraussetzung praktisch gänzlich eliminiert findet (ZStP 1992 S. 56 Erw. 2 mit Verweis auf ASA 55,134; vgl. auch Urteil A 9623 vom 14.2.1997, Erw. 2c). Dem Steuerpflichtigen steht der Gegenbeweis offen, dass die eine oder andere Voraussetzung nicht gegeben ist.

E. 4

a) Im angefochtenen Entscheid wird ausgeführt, die an den Verträgen beteiligten Personen hätten zwecks Steuerersparnis den Weg über den Abschluss zweier Kaufverträge gewählt und so den Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt. Es fehle an einer plausiblen Erklärung, weshalb der direkte Verkauf der sechs Stockwerkgrundstücke von A an seine Schwester nicht möglich gewesen sein soll. Die vorgetragenen finanziellen und erbrechtlichen Gründe würden jedenfalls nicht greifen. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bekräftigt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen den im Einspracheverfahren vertretenen Standpunkt. A habe der Beschwerdeführerin nie Grundstücke verkaufen wollen; den Verkehrswert von Fr. 1640000.- habe diese auch nicht bezahlen können. Schon deshalb könne von einer Steuerumgehung nicht gesprochen werden. Es dürfe auch nicht von einem identischen Kaufpreis in den beiden Verträgen ausgegangen werden. Die Vertragsgestaltung sei nicht gewählt worden, um Steuern einzusparen, sondern einerseits um eine erbrechtliche Bereinigung der ausgleichenden Ansprüche zu erreichen und andererseits um die Finanzierung der Verkäufe erst zu ermöglichen. b) Aufgrund der verwandtschaftlichen Beziehungen und im Hinblick auf den zeitlichen Ablauf der Rechtsgeschäfte kann die Einheit der Verträge nicht zweifelhaft sein. Allen Beteiligten war bewusst und es war ihr Wille, dass A einerseits seiner Mutter drei Stockwerkgrundstücke und andererseits seiner Schwester sechs Stockwerkgrundstücke verkauft. Jede andere Betrachtungsweise ist angesichts der konkreten Umstände lebensfremd. Es ist nicht einzusehen und wird auch

nirgends ausgeführt, dass die Mutter B, nachdem sie alle Grundstücke erworben hatte, erst den Willen fasste, zwei Drittel der Grundstücke sogleich wieder an ihre Tochter weiter zu veräußern. Dagegen spricht, dass die Mutter während der ganzen Transaktionen nicht anwesend war und sich vertreten liess. Ferner ist auf den Zeitraum von nur fünf Tagen hinzuweisen, innert welchem die beiden Kaufverträge abgeschlossen wurden. Der Kaufvertrag vom 19. Oktober 2004 enthält ausserdem keine Hinweise auf einen selbständigen und vom ersten Kaufvertrag unabhängigen Verkaufswillen. Verhält es sich aber so, dann muss von einer Steuerumgehung ausgegangen werden, wenn für die vorliegende Vertragsgestaltung (zwei Verträge) keine einleuchtenden Gründe genannt werden können. c) Die Beschwerdeführerin argumentiert - wie bereits im Einspracheverfahren - in zweifacher Hinsicht, warum die Vertragsgestaltung mittels zweier Urkunden sinnvoll gewesen ist. Dabei geht es erstens um die Frage der Ausgleichung und zweitens um die der Finanzierung der Kaufpreise. aa) Im ersten Kaufvertrag erliess die Mutter (Käuferin) ihrem Sohn (Verkäufer) die Ausgleichungspflicht für die auf Anrechnung des Erbteils erbrachten Leistungen. Die Summe der Zuwendungen wird in diesem Vertrag zwar nicht genannt, doch ist unbestritten, dass es sich um Leistungen im Betrage von Fr. 480000.- handelt. Der zweite Kaufvertrag enthält wiederum eine Zuwendung erbrechtlicher Natur; die Tochter (Käuferin) bezahlte ihrer Mutter (Verkäuferin) einen Teil des Kaufpreises, nämlich Fr. 210000.-, in der Form eines "nicht der Anrechnung unterliegenden Erbvorbezugs". Somit handelt es sich hier um eine Zuwendung in der Höhe von Fr. 210000.-, verknüpft mit der Dispensation der Ausgleichungspflicht. Warum die Erbvorempfänge und die Dispensation der Ausgleichungspflicht den Abschluss zweier Vereinbarungen voraussetzen, ist jedoch nicht ersichtlich. Die Ausgleichung ist als Vorbereitung und Vorstufe der Teilung zu betrachten, indem sie zur Feststellung der zu teilenden Erbmasse beiträgt (Forni/Piatti, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 2.Aufl., Basel 2003, N 1 zu Art. 626 ZGB). Anordnungen über die Ausgleichung und auch der Erlass der Ausgleichung selber gelten, weil sie die Grösse der Erbteile beeinflussen, zwar als Verfügungen von Todes wegen, sind aber von der Form dieser Verfügungen befreit, somit formlos gültig. Für die Äusserung des Willens anlässlich der Vornahme der Zuwendung wird folglich nicht die Form der Verfügungen von Todes wegen verlangt. Es wird einzig gefordert, dass der in Art. 626 Abs. 2 ZGB vorgesehene Ausgleichungsdispens - in der Zuwendung selber oder später - ausdrücklich erfolgt. Allerdings muss die Bezeichnung einer Zuwendung als Vorbezug in der Zuwendung selber geschehen. Damit wird die Einfügung der Ausgleichungsanordnung bzw. des Ausgleichungsdispenses in den Vertrag über die betreffende Zuwendung ermöglicht, auch wenn dieser Vertrag von den strengen Formen der letztwilligen Verfügung befreit ist (BGE 118 II 286 Erw. 3; Tuor/Schnyder/Schmid/Rumo-Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12.Aufl., Zürich 2002, S. 713). Es war somit zulässig, dass B die Ausgleichungsanordnungen im Rahmen der Kaufverträge getroffen hat. Folglich kann unter dem Gesichtspunkt der Wirksamkeit auch nicht fraglich sein, dass die Mutter im Rahmen eines einheitlichen Kaufvertrages zwischen allen Beteiligten die entsprechenden Erklärungen hätte rechtsgültig abgeben können. Wenn sich die Beschwerdeführerin in dem Zusammenhang auf die Möglichkeit des Erbvertrages beruft, hilft ihr das nicht weiter. Richtig ist freilich, dass sich ein Erblasser als die von Todes wegen verfügende Partei im Rahmen des Erbvertrages nicht vertreten lassen kann. Denn Verfügungen von Todes wegen sind vertretungsfeindliche Rechtsgeschäfte (Gauch/Schluep/Schmid/Rey, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Bd. I, 8.Aufl., Zürich 2003, Rz. 1341; Breitschmid, in:

Basler Kommentar, a.a.O., N 21 zu Vorbemerkungen zu Art. 467-536 ZGB). Wie aber ausgeführt, gelten die Ausgleichungsanordnungen hinsichtlich der Formvorschriften nicht als Verfügungen von Todes wegen und müssen damit weder in die Form eines Testamentes noch eines Erbvertrages gekleidet werden. In dem Zusammenhang kann es folglich nicht darauf ankommen, dass es der Mutter aus betrieblichen Gründen nicht möglich war, ihren Sohn A in die Schweiz zu begleiten. bb) Hinsichtlich der Finanzierung des Kaufpreises hielt die Einspracheinstanz fest, A hätte seiner Schwester ohne weiteres die sechs Grundstücke direkt zu einem um Fr. 210000.- tieferen Preis verkaufen können. Und die Mutter hätte auch als Partei des direkten Kaufvertrages den Erlass der Ausgleichungspflicht gegenüber ihrem Sohn vom Verkauf der sechs Grundstücke zum Preis von Fr. 1430000.- abhängig machen können, und zwar gestützt auf eine entsprechende Vertragsbedingung oder durch den Vorbehalt, erst nach rechtsgültigem Abschluss des Kaufvertrages ihren Sohn von der Ausgleichungspflicht zu dispensieren. Was die Beschwerdeführerin hiegegen vorbringt, überzeugt nicht. Wenn geltend gemacht wird, A habe seiner Schwester die sechs Grundstücke nicht zu einem Vorzugspreis, sondern zum Verkehrswert übertragen wollen, und ein Erlass des Kaufpreises über Fr. 210000.- sei nie in Frage gestanden, so vermag dies die konkret getroffene Vertragsgestaltung nicht zu erklären. Wie die Steuerverwaltung mit Recht ausführt, hätte A von seiner Schwester für die sechs Grundstücke Fr. 1430000.- und von seiner Mutter für die restlichen drei Grundstücke Fr. 700000.- verlangen können und hätte so den von ihm verlangten Vertragspreis von Fr. 2130000.- erzielt. Dies gilt umso mehr, als die Mutter als erste Käuferin gemäss Vertrag vom 14. Oktober 2004 keine Barzahlung leisten musste, sondern den Kaufpreis zum grossen Teil durch Übernahme der Schuldbriefe und ferner durch Eingehung einer Darlehensschuld zu tilgen verpflichtet war. Die Beschwerdeführerin macht ferner nicht geltend, sie hätte von ihrer Mutter das Darlehen von Fr. 130000.- nicht erhalten, wenn sie die Grundstücke direkt von ihrem Bruder gekauft hätte. Das wäre auch nicht einzusehen, besteht doch in einem solchen Fall der einzige Unterschied darin, dass das Darlehen nicht mehr an den der Mutter zu bezahlenden Kaufpreis, sondern eben an den zugunsten des Bruders angerechnet wird. Der abweichende Finanzierungsplan, wie er in der Beschwerde erläutert wird, ist in dem Zusammenhang nicht aussagekräftig. Entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin kann eben nicht gesagt werden, ohne Zwischenschaltung des ersten Vertrages hätten ihr Fr. 210000.- für die Finanzierung gefehlt. So erwarb die Schwester schliesslich sechs Grundstücke von der Mutter zu Fr. 1640000.-. Dieser Preis wurde zum einen durch Schuldübernahmen und Schuldablösung in Höhe von Fr. 1220000.- und durch eine Überweisung von Fr. 80000.- getilgt (total Fr. 1300000.-). Zum anderen gewährte die Mutter (Verkäuferin) der Käuferin einen nicht ausgleichenden Erbvorbezug von Fr. 210000.- und ein Darlehen von Fr. 130000.-. Der Betrag, den die Käuferin selber nicht aufbringen konnte, beträgt somit total Fr. 340000.-. Das ist niedriger als der Betrag, den A seinerseits als Verkäufer der Mutter in Form eines Darlehens (Fr. 430000.-) als Anrechnung an seine Kaufpreisforderung von Fr. 2130000.- gegeben hat. Es kann also nicht zutreffen, dass Finanzierungsschwierigkeiten seitens der Schwester verunmöglicht hätten, ihr die Grundstücke direkt zu verkaufen. Namentlich leuchtet nicht ein, weshalb der Bruder/Sohn bereit war, gegenüber der Mutter den Kaufpreis teilweise durch Gewährung eines Darlehens von Fr. 430000.- tilgen zu lassen, nicht aber gegenüber der Schwester durch Einräumung eines Darlehens von Fr. 340000.-. Dies erscheint umso weniger verständlich, als die Mutter ihrerseits als Verkäuferin ein Darlehen von Fr. 130000.- zur Tilgung des Kaufpreises an die Tochter gewährt hat. Auch unter dem Gesichtspunkt der Finanzierung ist der Umweg über die

Mutter als Ersterwerberin und die Tochter als Zweiterwerberin absonderlich und vermag die gewählte Vertragsgestaltung nicht plausibel zu erklären. d) Grundsätzlich ist jedermann frei, sich wirtschaftlich so zu betätigen, dass eine möglichst geringe Steuerlast anfällt (ASA 66,414). Dass eine die steuerpflichtige Partei beratende Person (Anwalt oder Notar) eine im Hinblick auf die Steuerersparnis intelligente Vertragsgestaltung vornimmt, ist denn auch nicht zu beanstanden. Im vorliegenden Fall handelt es sich aber um eine ausgefallene Vertragsgestaltung, die in der Form von zwei formal unabhängigen Eigentumsübergängen erfolgt ist, obschon dafür keine plausiblen zivilrechtlichen Gründe gegeben sind. Aufgrund der konkreten Gegebenheiten liegt es auf der Hand, dass die zivilrechtlichen Rechtsgeschäfte hinsichtlich Form und Abwicklung vorwiegend gewählt worden sind, um die bei einer Handänderung zwischen Geschwistern anfallenden Steuern zu sparen. Damit ist aber das von der Rechtsprechung geforderte objektive Element erfüllt; belegen doch die Zeitspanne und die Umstände, unter denen die rechtsgeschäftlichen Erklärungen abgegeben wurden, das ungewöhnliche Vorgehen der Beteiligten. Dass ihnen keine qualifizierte oder offenkundig missbräuchliche Vertragsgestaltung vorgeworfen werden kann, ändert am Tatbestand der Steuerumgehung nichts. Denn eine geäußerte oder aufgrund der Umstände deutlich erkennbare Umgehungsabsicht im Sinne des "dolus malus" ist nicht erforderlich. So wird die Rechtsprechung dahingehend verstanden, dass das nach dem Grundgedanken der Steuerumgehung wesentliche Element der "Umgehungsabsicht" weitgehend in den Hintergrund getreten ist (Urteil A 96 163 vom 23.6.1997, Erw. 3c mit Hinweisen auf Bökli, Steuerumgehung: Qualifikation gegenläufiger Rechtsgeschäfte und normative Gegenprobe, in: Festschrift Cagianut, S. 289-314; Burki, Das verdeckte Eigenkapital im schweizerischen Steuerrecht, Bern 1984, S. 85f.; Vallender, Aktionärsdarlehen als Steuerumgehung, in: Festschrift Zuppinger, Bern 1989, S. 433ff.). In der Regel ist es ausreichend, wenn der Sachverhalt als solcher bereits die Umgehungsabsicht überzeugend ausdrückt. Somit sind die objektiven Umstände des Einzelfalles massgebend. Vorliegend ist nach dem Gesagten eine ungewöhnliche Vertragsgestaltung gegeben. Denn diese ist gewählt worden, um die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldete Handänderungssteuer nicht bezahlen zu müssen. Würden die beiden Kaufverträge und Eigentumsübergänge steuerrechtlich so akzeptiert, ergäbe sich daraus eine erhebliche Steuerersparnis. Damit sind alle Bedingungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt. e) Die Annahme einer Steuerumgehung ist auch im Hinblick auf die Funktion der Handänderungssteuer und die gesetzliche Ausgestaltung der Steuerbefreiung im Gesetz gerechtfertigt. Das Verwaltungsgericht hat es nämlich abgelehnt, über die im Gesetz ausdrücklich genannten Gründe hinaus weitere Steuerbefreiungsgründe zuzulassen (LGVE 1991 II Nr. 24). Nur jene Handänderungen sind steuerfrei, die sich unter die Ausnahmebestimmung von § 3 HStG subsumieren lassen; alle anderen Rechtsgeschäfte mit Übertragung von Grundeigentum lösen die Steuerpflicht aus, sofern nicht ein subjektiver Steuerbefreiungsgrund gemäss § 5 HStG vorliegt (LGVE 1999 II Nr. 35 Erw. 4d mit Hinweis auf 1991 II Nr. 25 und 1992 II Nr. 21). Diese Praxis gründet auf der strikten Anwendung des Legalitätsprinzips, das sowohl für die Erhebung einer Abgabe wie auch für die Befreiung von der Abgabe eine klare und ausreichende gesetzliche Bestimmung verlangt. Ist aber die Handänderungssteuer als Regelfall bei Übertragung von Grundeigentum geschuldet, so muss eben die Ausnahme der Steuerbefreiung mit der Gestaltung der zivilrechtlichen Verhältnisse einhergehen und sich klar aus einem Rechtsgeschäft zwischen Verwandten in auf- und absteigender Linie ergeben. Vorliegend sind aber unabhängige und auf je selbständigem Willensentschluss beruhende Kaufverträge

zwischen dem Sohn und der Mutter einerseits und der Mutter und der Tochter andererseits gerade nicht gegeben.

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