

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2012/133 vom 9. Oktober 2013

Sg Verwaltungsgericht, 2013-10-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2012_133

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2012/133 du 9 octobre 2013

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2012/133 del 9 ottobre 2013

Regeste

Steuerrecht, Grundstückgewinnsteuer, Art. 134 StG (sGS 811.1). Der Gewinn, der aus der Veräusserung der Liegenschaft realisiert wurde, unterliegt der Grundstückgewinnsteuer, obwohl der zu Grunde liegende Vermögensübertragungsvertrag ungültig ist und somit keine zivilrechtlich gültige Übertragung vorliegt; der Mangel wird aber von keiner Partei geltend gemacht, sodass keine Veranlassung besteht, der wirtschaftlichen Realität die steuerliche Anerkennung zu versagen. Der Nachweis höherer Anlagekosten gelang dem Pflichtigen auch im Beschwerdeverfahren nicht (Verwaltungsgericht, B 2012/133).

Erwägungen

E. 1

(...).

E. 2

Der Kanton St. Gallen folgt bei der Besteuerung von Handänderungen an Grundstücken dem dualistischen System. Das bedeutet, dass Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken im Geschäftsvermögen mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst werden, während Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken, die im Privatvermögen gehalten wurden, gemäss Art. 130 StG der Grundstückgewinnsteuer und damit einer Spezialeinkommenssteuer unterliegen.

E. 3

Die Vorinstanzen gehen im vorliegenden Fall von einem grundbuchlichen Erwerb der Liegenschaft Nr. 0000 durch die Z. AG (heute: U. AG) aus. Dabei übersehen sie jedoch, dass der am 19. November 2009 erfolgten Grundbucheintragung eine Vermögensübertragung im Sinn von Art. 69 ff. des Fusionsgesetzes (SR 221.301, abgekürzt FusG) voranging. In einem solchen Fall wirkt der Eintrag im Grundbuch lediglich deklaratorisch, zumal der Übergang der im Inventar aufgeführten Aktiven und Passiven gemäss Art. 73 Abs. 2 beziehungsweise Art. 69 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit Art. 52 FusG mit der Eintragung im Handelsregister rechtswirksam wird. Ein Blick ins Handelsregister ergibt nun aber, dass eine Publikation der Vermögensübertragung gar nicht erfolgt ist. Gleichwohl meldete die Z. AG am 17. November 2009 den – eigentlich gar nicht erfolgten - Eigentumsübergang der Liegenschaft Nr. 0000 in Nachachtung von Art. 104 Abs. 2 FusG beim Grundbuchamt Uzwil an, das die Eintragung denn auch am 19. November 2009 vornahm – dies, obschon ihm ein beglaubigter Handelsregisterauszug offenkundig nicht vorlag, sodass die Eintragung mangels Rechtsgrundaussweis im Sinn von Art. 66 Abs. 1 der Grundbuchverordnung (SR 211.432.1) hätte verweigert werden müssen.

E. 4

In steuerlicher Hinsicht erstaunt sodann auf den ersten Blick, dass der Beschwerdegegner den aus der Übertragung resultierenden Gewinn der Grundstückgewinnsteuer unterwarf. Das Rechtsinstitut der Vermögensübertragung steht gemäss Art. 69 Abs. 1 FusG nur im Handelsregister eingetragenen Gesellschaften oder Einzelunternehmen zur Verfügung. Daraus folgt, dass auch nur die solchen Unternehmen gehörenden Aktiven und Passiven übertragen werden können. Sachlich ist die Vermögensübertragung somit auf das Geschäftsvermögen beschränkt. Konsequenz davon ist in einem dualistischen Kanton wie dem Kanton St. Gallen (vgl. oben E. 2), dass die Einkommens- oder Gewinnsteuer zum Zug kommt, wenn Gegenstand einer Vermögensübertragung ein Grundstück bildet und dessen Übernahmepreis den steuerlichen Buchwert übersteigt.

E. 5

Bei näherer Betrachtung erscheint jedoch die Vornahme einer Vermögensübertragung gar nicht zulässig. Zwar war der Beschwerdeführer bei Abschluss des Vermögensübertragungsvertrags als Inhaber der Einzelunternehmung «Q.» im Handelsregister eingetragen (Firmen Nummer CH-000.0.000.000-0), doch war am Ort der übertragenen Liegenschaft in C. weder der Geschäftssitz noch unterhielt er dort eine Betriebsstätte. Hinzu kommt, dass die Liegenschaft gemäss den Angaben auf der Grundstückgewinnsteuerdeklaration zu keinem Zeitpunkt in der Bilanz der Einzelunternehmung aufgeführt war (vgl. Ziff. 5 der ergänzenden Fragen). Der Beschwerdeführer hat sie denn auch in den Deklarationen der periodischen Steuern nie als Geschäftsvermögen ausgewiesen. Auch wurden die mit ihr erzielten Einnahmen nicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, sondern durchwegs als Vermögensertrag deklariert und zur Veranlagung gebracht. Endlich ergeben sich aus den Akten auch keine Anhaltspunkte für eine mittelbare geschäftliche Nutzung (dazu J. von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Auflage, Zürich 2011, S. 63). Dementsprechend war die Liegenschaft Nr. 0000 als Privatvermögen zu qualifizieren. Aufgrund dessen schied eine Vermögensübertragung im Sinn von Art. 69 ff. FusG von vornherein aus.

E. 6

Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass der am 30. Oktober 2009 abgeschlossene Übertragungsvertrag als unzulässig anzusehen ist, stand doch diese Übertragungsform für die dem Privatvermögen zugehörige Liegenschaft Nr. 0000 gar nicht zur Verfügung. Überdies wurde die Vermögensübertragung mangels Eintragung im Handelsregister nicht wirksam. Eine zivilrechtlich gültige Übertragung liegt somit nicht vor. Daran vermag auch der Eintrag der Z. AG (heute: U. AG) als Eigentümerin im Grundbuch nichts zu ändern, denn im Sachenrecht gilt das Kausalitätsprinzip: Das heisst, ein dingliches Recht wird nur dann erworben, wenn ein gültiger Rechtsgrund besteht (Art. 975 ZGB).

E. 7

Zu klären bleibt, ob die ungültige Verfügung auch steuerrechtlich unwirksam ist. Läge trotzdem eine steuerpflichtige Handänderung vor, so wäre der erzielte Gewinn mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen, zumal die Liegenschaft Nr. 0000 – wie gesehen (oben E. 5) – dem Privatvermögen zuzuordnen ist.

E. 7.1

Das Grundstücksgewinnsteuerrecht knüpft an die zivilrechtlichen Gegebenheiten an, jedenfalls wenn eine zivilrechtliche Handänderung in Frage steht. Diese setzt einen gültigen Rechtsgrund und in der Regel einen Grundbucheintrag voraus. Ist beim grundbuchlichen Erwerb der Eintrag ohne (gültigen) Rechtsgrund vorgenommen worden, so vermag dies grundsätzlich auch keine Steuerfolgen auszulösen, wenn das Rechtsgeschäft erfolgreich angefochten wird oder nichtig ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, N 17 zu § 216, mit Hinweisen). Die Anknüpfung an die zivilrechtlichen Gegebenheiten gilt aber nur im Regelfall. Auf das Zivilrecht wird nicht weiter abgestellt, wenn ein Rechtsgeschäft zufolge Rechtswidrigkeit oder Unsittlichkeit ungültig ist, der Steuertatbestand aber aufgrund der getroffenen Dispositionen trotzdem verwirklicht ist und der Mangel von den Parteien nicht geltend gemacht wird oder sogar geheilt ist. In diesem Fall stellt das Steuerrecht auf das «wirtschaftliche Ist» ab, das heisst die Besteuerung knüpft an das tatsächlich Wirksame an, indem der Vermögensfluss so besteuert wird, wie er tatsächlich fliesst. Dies wird zuweilen auch als «Faktizitätsprinzip» bezeichnet (vgl. P. Böckli, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Habil. Basel 1975, S. 378; P. Locher, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Habil. Bern 1983, S. 156; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 19 zu § 216; Bürgy/Ziegler, Zeitpunkt der geldwerten Leistung, FSTR 2005, S. 115; RB 2003 Nr. 108; VerwGE B 2011/109 vom 17. Dezember 2011, E. 2.3, abrufbar unter www.gerichte.sg.ch).

E. 7.2

Vorliegend ergeben sich aus den Akten keine Anhaltspunkte dafür, dass die Verpflichtungen gemäss Übertragungsvertrag vom 30. Oktober 2009 nicht erfüllt worden wären. Entsprechendes wird auch nicht geltend gemacht. Somit ist davon auszugehen, dass die Z. AG (heute: U. AG) seit rund vier Jahren wirtschaftlich über die Liegenschaft Nr. 0000 in C. verfügt, währenddem der Beschwerdeführer die dafür versprochene Gegenleistung vereinnahmt hat. Vor diesem Hintergrund sieht sich das Verwaltungsgericht nicht veranlasst, dieser wirtschaftlichen Realität die steuerliche Anerkennung zu versagen. Dementsprechend ist der Gewinn, den der Beschwerdeführer mit dem Geschäft realisiert hat, der Grundstücksgewinnsteuer zu unterwerfen. Dies bestreitet der Beschwerdeführer denn auch gar nicht. Er verlangt einzig die Berücksichtigung höherer Anlagekosten.

E. 8

Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich gemäss Art. 134 StG aus der Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten. Die Anlagekosten setzen sich dabei aus dem Erwerbspreis und den Aufwendungen zusammen. Nach dem bereits Gesagten liegt vorliegend nur die Höhe der anrechenbaren Aufwendungen im Streit. Im Einspracheentscheid wurden diese (ermessensweise) auf Fr. 561'276.-- festgelegt, was die Vorinstanz bestätigt hat. Der Beschwerdeführer macht demgegenüber Anlagekosten von Fr. 891'647.--, eventualiter Fr. 808'976.-- geltend.

E. 8.1

Die anrechenbaren Aufwendungen mindern den steuerbaren Grundstücksgewinn. Gemäss der im Steuerrecht allgemein geltenden Beweislastregel, wonach die Steuerbehörden die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen, die Steuerpflichtigen dagegen die steuermindernden oder -aufhebenden Tatsachen nachzuweisen haben (vgl. statt vieler: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 90 zu § 132 mit zahlreichen Hinweisen), liegt es

hier am Beschwerdeführer, den Nachweis zu erbringen, dass und in welchem Umfang anrechenbare Aufwendungen angefallen sind. Zum rechtsgenügenden Nachweis von Aufwendungen im Sinn von Art. 137 StG gehört die Vorlage von quittierten Rechnungen oder von Zahlungsbelegen. Eine nicht quittierte Rechnung bildet keinen Beweis für die Zahlung (RB 1982 Nr. 107; Klöti-Weber/Baur, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, N 5a zu § 104). Die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer kann im Übrigen nicht mit dem Hinweis darauf, dass im Moment der Nachweis anrechenbarer Aufwendungen – beispielsweise infolge fehlender endgültiger Bauabrechnung - nicht möglich sei, hinausgezögert werden. Diesfalls sind die künftig anzurechnenden Aufwendungen vielmehr zu schätzen (RB 1982 Nr. 111).

E. 8.2

Der Beschwerdeführer machte in der Grundstückgewinnsteuerdeklaration Aufwendungen in Höhe von total 891'647.-- geltend, wovon Fr. 125'000.-- für Nebenkosten und Fr. 766'647.-- für wertvermehrnde Aufwendungen. Die Nebenkosten sollen in den Jahren 2001-2003 ausgeführte Instandstellungsarbeiten betreffen. Zu deren Nachweis reichte der Beschwerdeführer im Veranlagungsverfahren eine Abrechnung ein, welche vom 12. November 2003 datiert. Diese stammt von der K. AG, deren Verwaltungsrat der Beschwerdeführer bis ins Jahr 2006 war. Zu Gunsten der K. AG ist seit dem 5. Juli 2006 eine Nutzniessung an der Liegenschaft Nr. 0000 im Grundbuch eingetragen. Revisionsstelle der Gesellschaft war ursprünglich O.P. Die geltend gemachten wertvermehrnden Aufwendungen belegte der Beschwerdeführer sodann mit einer (undatierten) Baukostenabrechnung seitens der M. AG. Der Beschwerdeführer ist beziehungsweise war jedenfalls in den Jahren 2006-2009 an dieser Gesellschaft beteiligt. Einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied ist O.P., der anlässlich der öffentlichen Beurkundung des Übertragungsvertrages vom 30. Oktober 2009 den Beschwerdeführer mit Vollmacht und die Erwerbengesellschaft als Organ vertrat. Der Beschwerdegegner kam im Veranlagungsverfahren zu Recht zum Schluss, dass mit den beiden erwähnten Abrechnungen allein der Beweis der geltend gemachten Aufwendungen nicht erbracht wurde. Nebstdem, dass die Abrechnung der K. AG ohnehin kaum anrechenbare Aufwendungen ausweist, liegen auch keine quittierten Rechnungen vor. Nur schon deshalb, weil sowohl die K. AG als auch die M. AG in einer engen Beziehung zum Beschwerdeführer standen, hätte der geforderte Nachweis einzig mittels Zahlungsbelegen erbracht werden können. Solche lieferte der Beschwerdeführer im Veranlagungsverfahren trotz wiederholter Aufforderungen (vgl. Vorakten, act. 13/10-12) nicht. Weil aber unbestritten war, dass die Liegenschaft Nr. 0000 in den Jahren 2001-2009 eine Wertvermehrung durch bauliche Massnahmen erfuhr, konnten entsprechende Aufwendungen nicht einfach unberücksichtigt bleiben, sondern mussten vom Beschwerdegegner geschätzt werden. Dabei nahm er einen Neuwertvergleich vor, woraus ein Betrag von Fr. 359'300.-- resultierte. Überdies rechnete er Nebenkosten von Fr. 7'500.-- und den Erwerbspreis von Fr. 530'000.-- an.

E. 8.3

Im Einspracheverfahren reichte der Beschwerdeführer dann weitere Beweismittel ein, darunter Quartalsabschlüsse eines auf seinen Namen lautenden Baukreditkontos bei der Raiffeisenbank E. (Vorakten, act. 8/2) sowie eine Schlussabrechnung mitsamt Rechnungen und Zahlungsbelegen (Vorakten, act. 8/4). Das Baukreditkonto wies per 9. Januar 2009 einen Abschlussaldo von Fr. 534'508.15 aus, für die Abschlussarbeiten lagen sodann

Belege über Fr. 26'768.-- vor. Der Beschwerdegegner erachtete diese Aufwendungen als nachgewiesen, weshalb er im Einspracheentscheid – neben den Nebenkosten sowie dem Erwerbspreis – neu wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 561'276.-- gewinnmindernd berücksichtigte.

E. 8.4

Im Unterschied zur Veranlagungsverfügung beruhen die im Einspracheentscheid angerechneten Anlagekosten nicht mehr auf einer Schätzung. Die Anrechnung weiterer Anlagekosten wurde unter Hinweis auf die Beweislastregel (vgl. oben E. 8.1) vom Beschwerdegegner verweigert. Dies ist nicht zu beanstanden, wurde doch der Nachweis weiterer Anlagekosten nicht erbracht. Auch bestand keine Veranlassung für die Vornahme einer weitergehenden Schätzung. Abgesehen davon, dass sich aus den vorhandenen Unterlagen keine Anhaltspunkte für den Bestand weiterer Aufwendungen ergeben, kann vom Liegenschaftseigentümer erwartet werden, dass er die Belege über die Tatsache der Zahlung wertvermehrender Aufwendungen aufbewahrt (RB 1982 Nr. 107). Hat er dies trotzdem unterlassen oder sind sie abhanden gekommen, dann liegt es an ihm, sie wieder oder andere Beweismittel zu beschaffen. Das verfahrensrechtliche Instrument hierzu bildet die Bescheinigungspflicht Dritter im Sinn von Art. 172 Abs. 1 StG. Danach sind unter anderem Personen, die mit dem Steuerpflichtigen Geschäfte tätigen oder getätigt haben, zur Ausstellung einer schriftlichen Bescheinigung über die beiderseitigen Leistungen verpflichtet (lit. e). Diese Pflicht besteht gegenüber dem Steuerpflichtigen und nicht gegenüber Steuerbehörden oder -justizbehörden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 8 zu § 136). Dementsprechend geht der Beschwerdeführer fehl, wenn er den Vorinstanzen vorwirft, sie hätten den Sachverhalt nicht weiter abgeklärt beziehungsweise die angebotenen Beweise nicht abgenommen. Er hatte es vielmehr in der Hand, entsprechende Bescheinigungen von seinen Vertragspartnern einzuverlangen und damit den Nachweis höherer Aufwendungen anzutreten. Dass er dies erfolglos versucht hatte, macht er nicht geltend. Somit konnten die Vorinstanzen die geltend gemachten höheren Aufwendungen ohne weiteres unberücksichtigt lassen. Zu weiteren Abklärungen waren sie nicht verpflichtet. Gleiches gilt im Übrigen für das Verwaltungsgericht.

E. 8.5

Der Beschwerdeführer bringt (eventualiter) vor, es seien die investierten Eigenmittel von Fr. 109'700.-- bei den Anlagekosten zu berücksichtigen. Dieser Betrag wird im Vertrag über einen Baukredit von Fr. 480'000.-- als Anteil des Beschwerdeführers an den Anlagekosten von Fr. 589'000.-- ausgewiesen. Ob der entsprechende Vertrag effektiv auch zum Abschluss kam, ist offen. Denn ein von Bank und Beschwerdeführer unterzeichnetes Exemplar liegt nicht im Recht. Zudem weist die Vorinstanz zu Recht darauf hin, dass im Zeitpunkt der Kreditverhandlungen vorhandene Eigenmittel nichts darüber aussagen, ob diese Mittel dann effektiv auch aufgewendet wurden. Der Beschwerdeführer will weiter einen Betrag von Fr. 138'000.-- bei den Anlagekosten angerechnet haben. Dabei handelt es sich um den Aktivenüberschuss gemäss dem Übertragungsvertrag vom 30. Oktober 2009 (Vorakten, act. 8/4). Der Vertrag legt nicht genau fest, wie der Aktivenüberschuss zu begleichen ist; es ist von Verrechnung beziehungsweise Aktienzuteilung die Rede. Wie die Schuld durch die Z. AG (heute: U. AG) dann letztlich beglichen wurde, ergibt sich aus den Akten nicht. Selbst wenn die Erwerblerin aber eine Gegenforderung zur Verrechnung gebracht hätte, müsste für diese Gegenforderung doch zumindest eine Rechnung vorliegen, damit die darin ausgewiesenen Kosten als wertvermehrend angerechnet werden könnten. Ausserdem

erstaunt das entsprechende Vorbringen, nachdem die mit dem Hauptantrag geltend gemachten Anlagekosten allesamt auf Arbeiten der K. AG und der M. AG entfallen sollen.

E. 9

Der Beschwerdeführer bezeichnet schliesslich die im angefochtenen Entscheid auferlegten amtlichen Kosten als unangemessen hoch. Die Vorinstanz hat für den Rekursentscheid gestützt auf Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung (sGS 941.12), welcher einen Gebührenrahmen von Fr. 500.-- bis Fr. 15'000.-- vorsieht, eine Gebühr von Fr. 3'000.-- festgesetzt. Besteht für die Gebühr ein Mindest- und ein Höchstansatz, so ist sie gemäss Art. 4 Abs. 2 der Gerichtskostenverordnung innerhalb dieses Rahmens nach der Art des Falls, den finanziellen Interessen der Beteiligten, den Umtrieben, den finanziellen Interessen des Kostenpflichtigen und der Art der Prozessführung der Beteiligten festzusetzen. Trotz dieser Kriterien verbleibt der Entscheidbehörde bei der Bemessung der Entscheidgebühr ein weiter Ermessensspielraum. Inwiefern nun die Vorinstanz das ihr zustehende Ermessen nicht pflichtgemäss ausgeübt haben soll, ist nicht ersichtlich. Allein mit Blick auf den Streitwert erscheint die erhobene Gebühr keineswegs als unangemessen hoch.

E. 10

(...). Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt: 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen. 2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 3'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem Kostenvorschuss verrechnet. 3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt V. R. W. Der
Vizepräsident: Der Gerichtsschreiber: lic. iur. Armin Linder Dr.
Henk Fenners Versand dieses Entscheides an: - den Beschwerdeführer - die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner am: Rechtsmittelbelehrung: Sofern eine Rechtsverletzung nach
Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit.
a BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim
Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.

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