

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2011/22

vom 2. März 2007

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2007-03-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2011_22

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2011/22 du 2 mars 2007

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2011/22 del 2 marzo 2007

Regeste

Grundeigentum eines ausserkantonalen Liegenschaftshändler, Art. 14 Abs. 1 lit. b und Art. 15 Abs. 2 StG, Art. 19 StG, Art. 68 Abs. 2 StHG. Der im Kanton Waadt wohnhafte Immobilienhändler erzielte Einkünfte aus zwei Liegenschaften im Kanton St. Gallen und machte geltend, er habe diese Grundstücke als Mitglied einer einfachen Gesellschaft erworben und es sei ihm nur ein entsprechender Anteil an den Einkünften zugeflossen. Da er als Alleineigentümer im Grundbuch eingetragen war und den Nachweis einer einfachen oder einer stillen Gesellschaft nicht erbrachte, wurde er zu Recht als Alleineigentümer veranlagt (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. April 2012, I/1-2011/22).

Erwägungen

E. 1

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 21. Januar 2011 wurde rechtzeitig bei der Vorinstanz eingereicht und der Verwaltungsrekurskommission zuständigkeitshalber übermittelt. Er erfüllt zusammen mit der Ergänzung vom 18. Februar 2011 in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 11 Abs. 3 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

E. 2

Der Gewinn von Fr. 448'461.75, der mit der Veräusserung der Grundstücke Nrn. 001 und 002 mit den Wohn- und Geschäftshäusern Vers.-Nrn. 007 und 008 an der R-Strasse gemäss Abrechnung des Rekurrenten erzielt wurde (vgl. act. 4/1), wurde im Kanton St. Gallen mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst (vgl. Art. 130 Abs. 2 lit. b StG), obwohl der Rekurrent als Liegenschaftshändler tätig ist. Die Veranlagung ist unangefochten rechtskräftig geworden. Sie ist zwar mit der am 21. Dezember 2010 geänderten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Schlechterstellungsverbot im Rahmen des Doppelbesteuerungsverbots nicht mehr vereinbar (vgl. BGE 137 I 145, StE 2011 A 24.43.1 Nr. 20). Jedoch stellt die Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung keinen Revisionsgrund dar (vgl. Weidmann/Grossmann/ Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 402 f.). Ebensowenig ist ersichtlich, dass bei der Veranlagung des Rekurrenten mit der Grundstückgewinnsteuer lediglich der auf ihn als Teilhaber der einfachen Gesellschaft entfallende Anteil erfasst worden wäre. Ob unter diesem Gesichtspunkt auf die rechtskräftige Veranlagung in einem Revisionsverfahren zurückgekommen werden kann, ist indessen im vorliegenden Verfahren, das die

Veranlagung mit der st. gallischen Einkommens- und Vermögenssteuer für 2007 zum Gegenstand hat, nicht zu entscheiden. Bei der Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuer des Rekurrenten hat die Vorinstanz unter diesen Umständen zu Recht den Veräusserungsgewinn im Rahmen der ordentlichen Veranlagung nicht erneut erfasst. Dementsprechend erweist sich das Begehren des Rekurrenten, der Grundstücksgewinn sei mit der ordentlichen Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuer 2007 zu erfassen und die Staats- und Gemeindesteuern 2007 seien mit der bereits bezahlten Grundstücksgewinnsteuer zu verrechnen, als unbegründet.

E. 3

Der Rekurrent hat im Kanton St. Gallen weder steuerrechtlichen Wohnsitz noch Aufenthalt im Sinn von Art. 13 StG. Hingegen ist er angesichts seines Grundeigentums im Kanton gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. b StG in Verbindung mit Art. 15 Abs. 2 StG aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig. Die – beschränkte – Steuerpflicht beginnt mit dem Tag, an dem der Steuerpflichtige im Kanton steuerbare Werte erwirbt und endet mit dem Wegfall der im Kanton steuerbaren Werte; die Folgen des Beginns, der Änderung und des Endes der Steuerpflicht werden im interkantonalen Verhältnis durch die Bundesgesetzgebung über die Steuerharmonisierung und durch die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung bestimmt (Art. 19 StG). Gemäss Art. 68 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) besteht eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in einem andern Kanton als demjenigen des steuerrechtlichen Wohnsitzes für die gesamte Steuerperiode, auch wenn sie im Laufe des Jahres begründet, verändert oder aufgehoben wird. In diesem Fall wird der Wert der Vermögenobjekte im Verhältnis zur Dauer dieser Zugehörigkeit vermindert. Im Übrigen werden das Einkommen und das Vermögen zwischen den beteiligten Kantonen in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausgeteilt. Der Rekurrent bestreitet daher zu Recht nicht, dass er aufgrund seines Immobilienbesitzes im Kanton St. Gallen – nämlich die Grundstücke Nrn. 001 und 002 mit den Wohn- und Geschäftshäusern Vers.-Nrn. 007 und 008 an der R-Strasse, Grundbuch S, vom 2. März bis 18. Dezember 2007 und das Grundstück Nr. 003 mit dem Mehrfamilienhaus Vers.-Nr. 009 an der V-Strasse, Grundbuch S, ab 30. April 2007 – im gesamten Steuerjahr 2007 in St. Gallen beschränkt steuerpflichtig war.

E. 4

Im Rekurs ist das im Kanton St. Gallen aufgrund seines Liegenschaftenbesitzes zu besteuernde Einkommen des Rekurrenten umstritten. Die Verfahrensbeteiligten sind sich insbesondere nicht darüber einig, ob die Steuerpflicht des Rekurrenten auf das Mass seiner Beteiligung an einer stillen Gesellschaft zu beschränken ist. Die Berechnung der Steuerfaktoren durch die Vorinstanz, die davon ausging, der Rekurrent sei als einziger im Grundbuch eingetragener Eigentümer der st. gallischen Grundstücke für sämtliches Einkommen und Vermögen steuerpflichtig, wird im Rekurs nicht substantiiert beanstandet.

a) Der Rekurrent war zivilrechtlich Alleineigentümer der Grundstücke Nrn. 001 und 002 mit den Wohn- und Geschäftshäusern Vers.-Nrn. 007 und 008 an der R-Strasse in S. Er macht allerdings geltend, an den Liegenschaften sei er wirtschaftlich lediglich im Rahmen einer einfachen Gesellschaft beteiligt gewesen, so dass nicht das gesamte aus den Liegenschaften erzielte Einkommen steuerlich bei ihm erfasst werden dürfe. Die Vorinstanz

hält dem entgegen, das Gesellschaftsverhältnis sei ein reines Innenverhältnis im Sinne einer stillen Gesellschaft. Für die Besteuerung sei der Grundbucheintrag massgebend. Zu unterscheiden sind die zivilrechtliche Situation einerseits (vgl. dazu nachfolgend E. 4b/aa) und die steuerrechtliche Situation andererseits (vgl. dazu nachfolgend E. 4b/bb). b) aa) Die stille Gesellschaft ist – wie die einfache Gesellschaft – eine vertragliche Verbindung von zwei oder mehreren Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln. Eine der Besonderheiten dieser Gesellschaftsform liegt darin, dass sie nach aussen nicht in Erscheinung tritt, mithin eine reine Innengesellschaft darstellt. Das kennzeichnende Merkmal besteht darin, dass kein eigentliches Gesellschaftsvermögen entsteht. Die Einlage des stillen Gesellschafters geht vielmehr in das Alleineigentum des Hauptgesellschafters über. Als Alleineigentümer kann dieser darüber in eigenem Namen verfügen (vgl. Fellmann/Müller, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VI/2/8, Bern 2006, N 319 zu Art. 530 des Schweizerischen Obligationenrechts, SR 220, abgekürzt: OR). Die stille Gesellschaft dient in der Regel der finanziellen Beteiligung an einer geschäftlichen Tätigkeit. Der stille Gesellschafter erhält gegen eine Einlage Anteil am Gewinn. Dabei handelt es sich jedoch nicht bloss um ein partiarisches Darlehen. Der stille Gesellschafter und der Hauptgesellschaftler gehen vielmehr eine Zweckgemeinschaft ein, indem sie sich zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln zusammenschliessen (vgl. Fellmann/Müller, a.a.O., N 322 zu Art. 530 OR). Die stille Gesellschaft wird als Sonderform der einfachen Gesellschaft angesehen (vgl. J. von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011, S. 26). Das vom Rekurrenten eingegangene Gesellschaftsverhältnis mit drei weiteren Teilhabern hat an seinem zivilrechtlichen Alleineigentum an den Grundstücken Nrn. 001 und 002 in S nichts geändert. Der Rekurrent hat die Grundstücke in eigenem Namen für sich erworben, verwaltet und auch wieder veräussert. Die übrigen Gesellschafter haben sich einzig finanziell beteiligt. Dass das Gesellschaftsverhältnis den Steuerbehörden bekannt ist, macht aus der stillen Gesellschaft noch keine gewöhnliche einfache Gesellschaft. Bei der stillen Gesellschaft muss es sich nicht um eine "Geheimgesellschaft" handeln. Dass das Gesellschaftsverhältnis bekannt ist, ändert nichts an der Existenz einer stillen Gesellschaft, solange sich Dritte darüber im Klaren sein müssen, dass einzelne Beteiligte nach aussen nicht als Gesellschafter auftreten wollen (vgl. Fellmann/Müller, a.a.O., N 325 zu Art. 530 OR). In das Geschäftsvermögen einer Personengesellschaft können auch Liegenschaften, die im Eigentum eines Gesellschafters bleiben, eingebracht werden (vgl. für eine Kollektivgesellschaft BGE 93 I 362 E. 3 mit Hinweisen). Liegt eine stille Gesellschaft vor, kann nicht davon ausgegangen werden, der Rekurrent habe die Grundstücke bloss – aber immerhin – dem wirtschaftlichen Wert nach der Gesellschaft zur Verfügung gestellt, ohne ihr volles Recht daran zu verschaffen (Einbringung quoad sortem; vgl. Fellmann/Müller, a.a.O., N 165 zu Art. 531 OR). Bei dieser Einbringung verbleibt der Vermögenswert im Eigentum und Besitz des Gesellschafters, der ihn in die Gesellschaft einbringt. Extern behält er sowohl das Eigentum als auch das Gebrauchsrecht, im internen Recht verzichtet er aber auf die Ausübung seiner Rechte und verpflichtet sich, die von der Gesellschaft verlangten Verfügungsakte vorzunehmen (vgl. Fellmann/Müller, a.a.O., N 166 zu Art. 531 OR). Da sich der Gesellschafter verpflichtet, die erforderlichen Übertragungshandlungen vorzunehmen und der Gesellschaft oder einem Dritten das Eigentum einzuräumen, sobald die Gesellschaft von ihrem Recht, den Beitrag einzufordern, Gebrauch macht, muss die Vereinbarung, in der sich ein Gesellschafter zur Einbringung eines Grundstücks quoad sortem verpflichtet, öffentlich beurkundet werden (vgl. Fellmann/Müller, a.a.O., N 169 zu

Art. 531 OR). Eine solche öffentlich beurkundete Vereinbarung liegt nicht vor. Die Grundstücke Nrn. 001 und 002 in S können unter diesen Umständen nicht zum Gesellschaftsvermögen gerechnet werden. Insbesondere kann diesbezüglich nicht von einer Gesamthandsgemeinschaft ausgegangen werden (vgl. Cagianut/Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, 3. Aufl. 1993, S. 79). Dies schliesst aber wie dargestellt nicht aus, dass die Beteiligten bzw. jeder einzelne Beteiligte mit dem Rekurrenten hinsichtlich der Beschaffung der Mittel und der Verwendung des Erlöses eine stille Gesellschaft begründet haben. bb) Einfache Gesellschaften sind gemäss Art. 21 Abs. 2 StG als solche nicht steuerpflichtig; ihr Einkommen und Vermögen wird den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet. Die Bestimmung erfüllt die Vorgaben von Art. 8 StHG und entspricht Art. 10 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG), wonach das Einkommen von einfachen Gesellschaften den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet wird. Als Selbständigerwerbende gelten deshalb neben den Einzelunternehmern auch die Teilhaber einfacher Gesellschaften mit gewerblichen oder geschäftlichen Betrieben und die stillen Teilhaber an solchen Betrieben (vgl. M. Reich, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 16 zu Art. 8 StHG). Für die steuerliche Behandlung wird stets auf das Innenverhältnis der Gesellschafter abgestellt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 2. Aufl. 2009, N 23 zu Art. 10 DBG). Sind die Gesellschaftsverhältnisse den Steuerbehörden bekannt, gilt dies auch für die stille Gesellschaft, die steuerrechtlich als Sonderform der einfachen Gesellschaft gleich wie diese behandelt wird (vgl. R. Schäuble, *Die Besteuerung der Personengesellschaften*, Bern 1972, S. 54, FN 113). Der Rekurrent macht geltend, die Grundstücke in S im Rahmen der Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft erworben zu haben. Er hat eine schriftliche Vereinbarung zur Bildung einer einfachen Gesellschaft vom 22. Januar 2007 zum Erwerb der Grundstücke Nrn. 001 und 002 an der R-Strasse in S eingereicht. Daraus geht hervor, dass die insgesamt vier Beteiligten "propriétaires" der Grundstücke sind. Ebenso wurden die Beteiligungen festgesetzt, nämlich drei Gesellschafter, darunter der Rekurrent, mit 30 Prozent und ein Gesellschafter mit 10 Prozent. Festgehalten wurde auch, dass der Rekurrent als Eigentümer im Grundbuch eingetragen werde. Der Rekurrent wurde sodann zum einzelzeichnungsberechtigten Vertreter der Gesellschaft bestimmt und beauftragt, die Grundstücke für einen Preis von mindestens 10 Mio. Franken wieder zu veräussern (vgl. act. 4/4). Vergleichbares gilt für das Grundstück Nr. 003 an der V-Strasse in S, das der Rekurrent am 30. April 2007 kaufte. Auch diesbezüglich wurde ein Gesellschaftsvertrag zwischen dem Rekurrenten und drei weiteren natürlichen Personen, in welchem die Beteiligten als "propriétaires" bezeichnet und deren Beteiligungen festgelegt werden, eingereicht (vgl. act. 14-III/b). Damit will der Rekurrent dartun, dass er zwar gemäss Grundbuch Eigentümer der Grundstücke, an ihnen jedoch wirtschaftlich lediglich im Umfang seiner Beteiligung an den einfachen Gesellschaften berechtigt war. cc) Im Streitfall können die stillen Gesellschaften steuerlich allerdings nicht anerkannt werden. Die Vereinbarung zur Bildung der Gesellschaft zum Erwerb der Grundstücke Nrn. 001 und 002 an der R-Strasse in S ist lediglich von drei der vier Beteiligten unterzeichnet. Es fehlt die Unterschrift des in Kalifornien/USA lebenden angeblich mitbeteiligten E. Auch bei den eingereichten Teilen der Vereinbarung zur Gründung einer einfachen Gesellschaft zum Erwerb des Grundstücks Nr. 003, V-Strasse, fehlt die Unterschrift eines der vier angeblichen Gesellschafter. Zudem sind jene Vereinbarungen nur teilweise eingereicht worden. Da offenbar die Schriftform für die Vereinbarungen gewählt wurde und diese nicht von sämtlichen Beteiligten unterzeichnet

wurden, können die Vereinbarungen nicht als rechtsgültige Grundlage einer stillen Gesellschaft anerkannt werden. Die steuerliche Anerkennung einer stillen Gesellschaft setzt zudem voraus, dass die beteiligten stillen Gesellschafter ihrer anteilmässigen Steuerpflicht nachkommen. Andernfalls ist die stille Gesellschaft steuerlich so zu behandeln, wie wenn die für die Besteuerung massgebenden Gesellschaftsverhältnisse der Steuerbehörde nicht bekannt sind. Der geltend gemachte Umfang der Beteiligungen der einzelnen Gesellschafter geht zwar aus den Abrechnungen und Gesellschaftsverträgen hervor. Es bestehen aber keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die weiteren nicht im Kanton St. Gallen bzw. nicht in der Schweiz wohnhaften Gesellschafter ihrer – beschränkten – Steuerpflicht im Kanton St. Gallen nachgekommen sind. Weder macht der Rekurrent dies geltend noch liegen entsprechende Deklarationen der anderen angeblichen Gesellschafter vor. Hinzu kommt, dass der Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland gemäss dem einschlägigen und gleichnamigen Bundesgesetz (SR 211.412.41) Restriktionen unterliegt. Ob der in den USA lebende Beteiligte der angeblichen Gesellschaft zum Erwerb der Grundstücke Nrn. 001 und 002 an der R-Strasse in S schweizerischer oder ausländischer Staatsangehörigkeit ist, legt der Rekurrent nicht dar. Ebenso macht er keine Angaben zur Staatsangehörigkeit der anderen in der Schweiz ansässigen Personen. Bei dieser Sachlage bestehen zumindest Anhaltspunkte, dass mit der Bildung einer stillen Gesellschaft die gesetzlichen Bestimmungen über den Erwerb von Grundeigentum durch Personen im Ausland umgangen wurden, was einer steuerlichen Anerkennung einer stillen Gesellschaft zusätzlich entgegen steht. Ausserdem ist der Umstand, dass die Steuerbehörden des Kantons Waadt die an den angeblichen stillen Gesellschaften Beteiligten als Liegenschaftenhändler anerkannten, nicht von ausschlaggebender Bedeutung. Die Anerkennung einer stillen Gesellschaft ist von der zuständigen st. gallischen Steuerbehörde im konkreten Einzelfall zu prüfen. Ein Entscheid der Steuerbehörden des Kantons Waadt ist für die st. gallische Steuerbehörde nicht bindend. Sodann hat der Rekurrent im Rahmen der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer und der Handänderungssteuer seine Stellung als Alleineigentümer und alleiniger wirtschaftlich Berechtigter an den fraglichen Liegenschaften nicht bestritten. Fehl geht schliesslich die Berufung des Rekurrenten auf ein Urteil des Steuergerichts Solothurn vom 14. März 2011, das eine stille Gesellschaft betraf, an der u.a. er selbst beteiligt war. Das Steuergericht hielt in der Begründung des Urteils ausdrücklich fest, dass die steuerliche Anerkennung einer stillen Gesellschaft voraussetze, dass sie nachweisbar vor der Durchführung der entsprechenden Geschäfte gegründet worden sei. Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht nachgewiesen, da die entsprechenden Vereinbarungen nicht von sämtlichen Beteiligten unterzeichnet sind. Auch hielt das Steuergericht fest, die übrigen Gesellschafter hätten die Gewinne aus den massgebenden Geschäften ebenfalls ordnungsgemäss deklariert. Auch diese Voraussetzung ist vorliegend wie dargelegt nicht erfüllt. c) Aus dem Gesagten folgt, dass die Vorinstanz dem Rekurrenten zu Recht die Anerkennung einer stillen Gesellschaft verweigerte. Dementsprechend erweist sich der Rekurs als unbegründet. Er ist abzuweisen.

E. 5

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Rekurrenten zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidungsgebühr von Fr. 1'000.-- ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- ist zu verrechnen. Entscheid: 1. Der Rekurs wird abgewiesen. 2. Der Rekurrent bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'000.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 1'000.--.

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