

SO_GERICHTE SGNEB.2015.2 vom 21. Dezember 2015

SO Obergericht, 2015-12-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGNEB.2015.2

FR: SO_GERICHTE SGNEB.2015.2 du 21 décembre 2015

IT: SO_GERICHTE SGNEB.2015.2 del 21 dicembre 2015

Regeste

Bei mehreren Zuwendungen des gleichen Schenkers verschiedener Jahre ist der entsprechende Steuerabzug bzw. Freibetrag auch mehrmals zu gewähren. Vorbehalten bleibt eine Steuerumgehung.

Erwägungen

E. 2

Der Schenkungssteuer unterliegen alle Zuwendungen unter Lebenden, mit denen der Empfänger aus dem Vermögen eines andern ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird (§ 233 Abs. 1 StG). Gemäss § 239 Abs. 2 Satz 1 StG werden von jeder Zuwendung CHF 14'100 abgezogen. Satz 2 der Bestimmung sieht vor, dass bei mehreren Zuwendungen an den gleichen Empfänger während des gleichen Kalenderjahrs der Abzug nur einmal gewährt wird. Im Zusammenhang mit dem anwendbaren Steuersatz sieht § 239 Abs. 1 StG vor, dass der Steuersatz massgeblich ist, der sich für jede Zuwendung allein ergibt.

Der steuerrechtliche Schenkungsbegriff braucht mit jenem des Zivilrechtes nicht übereinzustimmen (BGE 118 Ia 497 E. 2b). Die zivilrechtliche Definition der Schenkung ist für die Schenkungssteuer des Kantons Solothurn nicht entscheidend (KSGE 2013 Nr. 14 E. 5). Die Schenkungssteuer knüpft namentlich keine Folgen an einen Vertrag bzw. das Schenkungsversprechen (Verpflichtungsgeschäft). Nur die vollzogene Schenkung (Verfügungsgeschäft) wird besteuert (oehrli, Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, Zürich 2000, S. 70 f.). Das Schenkungsversprechen ist im Übrigen auch im Zivilrecht nur massgeblich, wenn es schriftlich abgegeben wird (Art. 243 Abs. 1 OR). Bei einem mündlichen Schenkungsversprechen, liegt erst im Zeitpunkt des Vollzugs eine Schenkung vor (sog. Handschenkung; Art. 243 Abs. 3 OR). Die schenkungssteuerlich massgebliche Schenkung, die in jedem Fall auf dem Vollzug basiert, ist somit mit der Handschenkung identisch (oehrli, a.a.O., S. 71).

E. 3

Gemäss der Rechtsprechung ist es den steuerpflichtigen Personen freigestellt, ihre Verhältnisse so zu gestalten, dass möglichst niedrige Steuern anfallen. Gegen eine solche Steuerplanung ist nichts einzuwenden, solange erlaubte Mittel eingesetzt werden (Urteile des Bundesgerichts 2C_487/2011 vom 13. Februar 2013 E. 2.7; 2C_451/2013 vom 7. Januar 2014 E. 6.2; KSGE 2010 Nr. 13 E. 4; KSGE 2003 Nr. 12 E. 6).

Eine Steuerumgehung (Art. 4 Abs. 3 StG) kann nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage kommen. Eine solche liegt unter drei Voraussetzungen vor (BGE 131 II 627 E. 5.2; 138 II 239 E. 4.1; Urteile des Bundesgerichts 2C_476/2010 vom 19. März 2012 E. 3.1; 2C_742/2008 vom 11. Februar 2009 E. 5; 2C_632/2007 vom 7. April 2008 E. 4.1; 2A.129/2007 vom 17. März 2008 E. 4.1; ASA 55, S. 134 f.; BGE 107 Ib 315 E. 4; KSGE

2010 Nr. 13 E. 4.2):

- Erstens muss die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheinen (■objektives Element■ oder ■Umwegstruktur■). Das Bundesgericht hat präzisiert, dass hier das Gewicht auf die ■völlige Unangemessenheit■ zu legen sei; es müsse eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die ■jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen■ liege.

- Zweitens muss anzunehmen sein, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (■subjektives Element■, ■Missbrauchsabsicht■ oder ■Umgehungsabsicht■). Eine Steuerumgehung ist hingegen ausgeschlossen, wenn andere als blosser Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen.

- Drittens würde das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen, sofern die Steuerbehörde es hinnähme (■effektives Element■ oder ■Steuervorteil■).

Die Steuerumgehung ist durch die Steuerbehörden zu beweisen (BGE 138 II 239 E. 4.4). Die Steuerbehörde muss jede einzelne der drei Voraussetzungen beweisen können (KSGE 2010 Nr. 1 E. 5.4).

4.1 Vorliegend hat der Schenker (Y.) dem Rekurrenten verschiedene Schenkungen entrichtet, eine erste im Juli 2009 (CHF 1■212■760), eine zweite im September 2009 (CHF 1■066■240) und eine dritte im August 2014 (CHF 543■900). Dieses Vorgehen war von Anfang an so geplant gewesen. Namentlich stand schon im Juli 2009 fest, dass Y. nach den Schenkungen des Jahres 2009 dem Rekurrenten weitere Schenkungen ausrichten würde (dazu und zum Hintergrund dieser Schenkungen ausführlich oben Sachverhalt Ziff. 1).

4.2 Die Qualifikation der Zahlungen der Jahre 2009 und 2014 von Y. an den Rekurrenten ist nicht strittig. Die Vorinstanz hat diese in ihrer Rulingantwort vom 15. Juni 2009 explizit als Schenkungen gemäss § 233 StG qualifiziert (ebenso Schreiben des Vertreters des Rekurrenten an die Vorinstanz vom 4. Juli 2014 mit Zustimmung des kantonalen Steueramts vom 8. Juli 2014).

4.3 Umstritten ist einzig, ob auf die Zahlung aus dem Jahr 2014 der Freibetrag nach § 239 Abs. 2 StG geltend gemacht werden kann, nachdem schon auf den Zahlungen im Jahr 2009 ein Freibetrag gewährt wurde.

4.3.1 Gemäss § 239 Abs. 2 StG wird von jeder Zuwendung ein Freibetrag von CHF 14■100 abgezogen. Satz 2 der Bestimmung sieht vor, dass bei mehreren Zuwendungen an den gleichen Empfänger während des gleichen Kalenderjahrs der Abzug nur einmal gewährt wird. Aus dem Wortlaut von § 239 Abs. 2 Satz 1 sowie aus Satz 2 e contrario ergibt sich eindeutig, dass bei mehreren Zuwendungen der gleichen Person, die aber nicht im gleichen Kalenderjahr stattfinden, der Freibetrag mehrmals gewährt wird. Der Gesetzeswortlaut lässt keinen Interpretationsspielraum offen.

Das gleiche Problem wie beim Freibetrag stellt sich im Übrigen beim anwendbaren Steuersatz. § 239 Abs. 1 StG sieht vor, dass der Steuersatz massgeblich ist, der sich für jede Zuwendung allein ergibt, d.h., es erfolgt keine Zusammenrechnung, selbst wenn mehrere Zuwendungen vom gleichen Schenker gemacht werden.

Viele andere Kantone rechnen für den Steuersatz und den (allfälligen) Freibetrag mehrere Zuwendungen vom gleichen Schenker an den gleichen Beschenkten zusammen, sei es zeitlich unbegrenzt (z.B. § 21 und 24 Abs. 1 StG ZH, § 132 StG BS), sei es innert einer Frist von 5 Jahren (z.B. Art. 17 Abs. 2 und Art. 20 ESchG BE). Der solothurnische Gesetzgeber hat aber eine andere, grosszügigere Regelung getroffen. Dies hat er bewusst getan, andernfalls der Wortlaut nicht derart eindeutig wäre. Dieser Wille des Gesetzgebers muss respektiert werden.

4.3.2 Die Vorinstanz argumentiert, wenn Schenkungen verschiedener Jahre auf einem ■einzigem Willensentschluss■ beruhen, könne der Freibetrag nur einmal angewendet werden. Sie führt nicht weiter aus, gestützt auf welche Gesetzesgrundlage sie der Meinung ist, der ■einzigem Willensentschluss■ sei massgeblich. Dabei handelt es sich jedenfalls nicht um ein gesetzlich vorgesehene Kriterium. Dem Wortlaut von § 239 Abs. 2 StG ist nicht zu entnehmen, dass es darauf ankommen soll, ob eine Zuwendung auf einem oder auf mehreren Willensentschlüssen basiert. Im Gegenteil ist eine Zusammenrechnung gestützt auf das Gesetz unzulässig, selbst wenn die Zuwendungen auf einem einzigen Willensentschluss bzw. einem einzigen Vertrag beruht (so auch KSG, Entscheid vom 21. Juni 2010, SGNEB.2010.2, E. 4).

Die Schenkungssteuer stellt im Allgemeinen nicht auf das Schenkungsversprechen (Verpflichtungsgeschäft) ab, sondern auf dessen Vollzug (Verfügungsgeschäft); nur die vollzogene Schenkung stellt ein Steuerobjekt dar und wird besteuert (vgl. vorn E. 2). Auch insofern erweist sich das Kriterium des ■Willensentschlusses■ als untauglich. Entscheidend ist vielmehr der Zeitpunkt des Vollzugs der beabsichtigten Schenkung. Nicht nur für die Frage einer steuerbaren Schenkung (Steuerobjekt), sondern auch für die zeitliche Bemessung (Steueranspruch) ist im Übrigen der Vollzug einer Schenkung massgeblich (§ 237 StG).

4.3.3 Zusammenfassend ist gestützt auf § 239 Abs. 2 StG bei mehreren Zuwendungen des gleichen Schenkers verschiedener Jahre (egal, ob sie auf einem oder mehreren Willensentschlüssen beruhen) der Freibetrag auch mehrmals zu gewähren.

4.4 Für den vorliegenden Fall ergibt sich aus dem Gesagten das Folgende: Die strittige Zahlung des Jahrs 2014 bewirkte erst im Jahr 2014 eine steuerbare Schenkung (Steuerobjekt). Wie ausgeführt, wäre ein allfälliges, im Jahr 2009 abgegebenes (und selbst schriftliches) Schenkungsversprechen für die Schenkungssteuer nicht relevant (ob ein solches vorgelegen hat, braucht vorliegend somit nicht geklärt zu werden), entscheidend ist die Vermögenszuwendung bzw. der Vollzug. Gleich wie das Steuerobjekt ist auch der Steueranspruch gestützt auf § 237 StG im Jahr 2014 entstanden. Ob die Schenkung suspensiv (also aufschiebend) bedingt war, wie der Rekurrent geltend macht, ist dabei irrelevant. Der Steueranspruch ist so oder so im Jahr 2014 entstanden, sei es aufgrund des Vollzugs (Zahlung) oder aufgrund des Bedingungseintritts (vgl. § 237 StG, erster und zweiter Teilsatz). Diese Schenkung fand also schenkungssteuerrechtlich im Jahr 2014 statt und in diesem Jahr entstand auch der Steueranspruch. Gestützt auf die klare Regelung von § 239 Abs. 2 StG (dazu vorn E. 4.3.1) ist folglich auf der Schenkung des Jahrs 2014 der Freibetrag von CHF 14■100 zu gewähren.

4.5 An diesem Schluss änderte sich einzig bei Vorliegen einer Steuerumgehung etwas (vgl. KSG, Entscheid vom 21. Juni 2010, SGNEB.2010.2, E. 4; KSGE 2010 Nr. 13 E. 4).

Die Vorinstanz argumentiert nicht (explizit) mit einer Steuerumgehung, sondern rechtfertigt ihre Auffassung mit dem **■einzigem Willensentschluss■**. In ihrer **■Praxis der Erbschafts- und Schenkungssteuern■** vom 11. April 2014 führt sie jedoch Folgendes aus: **■Richtet jemand alljährlich Schenkungen ungefähr in der Höhe des Freibetrages aus, wird unter dem Titel Steuerumgehung geprüft, ob es sich um mehrere selbstständige Schenkungen handelt, oder ob die Teilschenkungen auf einen einzigen Willensentschluss zurückgehen und damit zusammen gerechnet werden müssen.■** Dazu ist festzuhalten, dass der **■einzig**e Willensentschluss **■** je nach Konstellation allenfalls ein Tatbestandselement sein kann, das (zusammen mit anderen) für eine Steuerumgehung spricht. Mit dem **■einzigem■** bzw. **■gemeinsamen Willensentschluss■** allein ist aber keine einzige der drei Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt.

Von der Vorinstanz wird vorliegend - wie gesagt - nicht begründet, inwiefern die Voraussetzungen einer Steuerumgehung vorlägen. Der Sachverhalt ist aber in Bezug auf diese Frage genügend liquid, so dass das Steuergericht über diese Frage auch ohne Stellungnahme der Vorinstanz befinden kann.

Die zweite Voraussetzung der Steuerumgehung verlangt, dass die gewählte **■Gestaltung■** missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen (**■subjektives Element■**, **■Missbrauchsabsicht■** oder **■Umgehungsabsicht■**, vgl. vorn E. 3). Die zur Diskussion stehende **■Gestaltung■** liegt hier darin, dass über verschiedene Jahre mehrere Schenkungen gewährt worden sind. Die zweite Voraussetzung könnte nur bejaht werden, wenn dem Rekurrenten vorgeworfen werden könnte, er habe versucht, durch eine künstliche Aufspaltung von Zahlungen mehrmals vom Freibetrag nach § 239 Abs. 2 StG zu profitieren und damit Schenkungssteuern zu umgehen.

Es wurde vom Rekurrenten aber glaubhaft dargetan und ist auch durch die Akten belegt, dass die Gestaltung auf anderen Gründen beruhte als dem Einsparen von Schenkungssteuern. Er führt glaubhaft aus, dass B. (der Käufer der Aktien) den Kaufpreis nicht auf einmal an Y. entrichten wollte (und womöglich auch nicht konnte), weswegen auch die Schenkungen, die vom Eingang der Kaufpreiszahlungen abhängig waren, nicht sofort bei Abschluss des Vertrags ausgerichtet wurden. Es ist aktenkundig, dass B. den Kaufpreis (weitgehend) der Gesellschaft, deren Aktien verkauft wurden, entnahm. Eine erste Ausschüttung tätigte er bereits im Jahr 2009 (und hatte sie als Einkommen zu versteuern). Erst später, nachdem Herr B. die gekauften Aktien in eine Holding überführt hatte, wurde eine zweite Ausschüttung vorgenommen. Um eine indirekte Teilliquidation zu vermeiden, musste die 5-Jahres-Frist gemäss Art. 20a Abs. 1 Bst. a DBG und § 26bis Abs. 1 Bst. a StG gewahrt werden. Die Frist berechnete sich im Übrigen ab dem Verkauf der Aktien von Y. an Herrn B., dies weil die Vorinstanz den Verkauf der Aktien von den ursprünglichen Aktionären an Herrn B. und die Einbringung durch ihn in eine Kapitalgesellschaft als **■zusammenhängenden Vorgang■** betrachtete. Aus diesem Grund wurde erst im Jahr 2014 eine weitere Ausschüttung vorgenommen, mit welcher durch Herrn B. an Y. die Kaufpreisrestanz beglichen bzw. das Darlehen zurückbezahlt werden konnte, und erst dann erfolgten - wie vereinbart - die weiteren Schenkungen von Y. an den Rekurrenten und den anderen ehemaligen Minderheitsaktionär. Es liegen somit andere als schenkungssteuerrechtliche Gründe für das Vorgehen vor. Nicht bekannt ist, inwiefern die Z. AG überhaupt bereits im Jahr 2009 über genügend nicht betriebsnotwendige Substanz und genügend Liquidität verfügt hätte, um weitere Ausschüttungen vorzunehmen. Hierin hätte allenfalls ein weiterer Grund für das Herausschieben der Rückzahlung liegen können.

Gegen das Vorliegen der zweiten Voraussetzung der Steuerumgehung sprechen weitere Aspekte: Das Gesamtbild des gewählten Vorgehens macht in keiner Weise den Eindruck, als wäre es dabei um die mehrfache Inanspruchnahme von Freibeträgen bei der Schenkungssteuer gegangen. Es ist bei den vorliegenden Transaktionen und den betroffenen (relativ hohen) Beträgen kaum anzunehmen, dass die Abläufe einzig zum Zweck der Inanspruchnahme des Freibetrags von CHF 14'100 (was einen Schenkungssteuerbetrag von CHF 4'230 ausmachen würde) anders gestaltet worden sind, als wirtschaftlich sinnvoll gewesen wäre. Wären tatsächlich die Freibeträge Hintergrund des Vorgehens gewesen, hätten die Parteien die Beträge zudem noch weiter aufteilen können bzw. sie hätten die geplante gestaffelte Auszahlung in den Jahren 2014-2017 realisiert. Zudem hätte man auf die geplante Vorgehensweise nach der Rulingantwort vom 15. Juni 2009 verzichten können, denn darin war schon klargestellt, dass die Vorinstanz den Freibetrag nur einmal gewähren würde.

Zusammenfassend ist eine Steuerumgehung ausgeschlossen, weil nicht die Ersparnis von Schenkungssteuern Grund für die Rechtsgestaltung war, sondern ganz offensichtlich andere Gründe dafür ausschlaggebend waren. Das zeitliche Auseinanderfallen der Schenkungen war nicht schenkungssteuerlich begründet. Dass (unter anderem) direktsteuerliche Überlegungen eine Rolle spielten, kann hingegen nicht zur Begründung einer Steuerumgehung bei der Schenkungssteuer herangezogen werden. Somit ist die zweite Voraussetzung der Steuerumgehung nicht gegeben.

Obwohl bei diesem Ergebnis die weiteren Voraussetzungen der Steuerumgehung nicht geprüft zu werden brauchen, sei in aller Kürze festgehalten, dass die zeitliche Aufteilung der Zahlungen - unter anderem aufgrund der bereits genannten Gründe - auch nicht als absonderlich bezeichnet werden kann. Zudem ist es durchaus üblich, dass bei einer solchen Transaktion der Kaufpreis nicht vollumfänglich sofort entrichtet wird, sondern nebst einer Teilzahlung spätere Zahlungen vorgesehen sind. Muss der Kauf mit Mitteln der Zielgesellschaft finanziert werden, hängt der Zeitpunkt der Zahlungen auch davon ab, ob diese über genügend ausschüttbare Substanz und genügend Liquidität verfügt, und ob (wie ausgeführt) die Sperrfrist zur Vermeidung einer indirekten Teilliquidation anwendbar ist.

Eine Steuerumgehung ist somit zu verneinen.

4.6 Die Vorinstanz führt aus, ihre Auffassung, dass Teilschenkungen, die auf einen einzigen Willensentschluss zurückgehen, zusammengerechnet werden müssen, sei in einem Urteil des Steuergerichts SGNEB 2010.1 vom 25. Oktober 2010 (KSGE 2010 Nr. 13) festgehalten und vom Bundesgericht (2C_947/2010 vom 5. Mai 2011) bestätigt worden. Es trifft jedoch nicht zu, dass in diesen Urteilen festgehalten worden wäre, dass bei einem einzigen Willensentschluss (automatisch) eine Zusammenrechnung erfolgen müsse. In einem obiter dictum hat das KSG zwar festgehalten, dass aus dem Steuergesetz oder den Gesetzesmaterialien eine Billigung von ratenweisen Schenkungen in Freibetragshöhe nicht konstruiert werden könne (E. 3). Jedoch hat das KSG seinen Entscheid letztlich nicht gestützt auf eine Auslegung von § 239 StG getroffen, sondern gestützt auf das Institut der Steuerumgehung bzw. die Annahme eines simulierten Darlehens (E. 4). Auch in diesem Urteil wurde somit davon ausgegangen, dass eine Zusammenrechnung allein gestützt auf § 239 Abs. 2 StG nicht möglich ist (ansonsten die Steuerumgehung nicht hätte herangezogen werden müssen). Das Bundesgericht hat diesen Entscheid geschützt, weil es eine Simulation erkannte. Mit der Auslegung von § 239 Abs. 2 StG musste es sich nicht auseinandersetzen. Die fraglichen Urteile hatten also einen ganz anderen Sachverhalt und

ganz andere Rechtsfragen zum Gegenstand als das vorliegende Verfahren.

Steuergericht, Urteil vom 21. Dezember 2015 (SGNEB.2015.2)

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