

SO_GERICHTE SGSTA.2015.31 vom 13. Februar 2015

SO Obergericht, 2015-02-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2015.31

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2015.31 du 13 février 2015

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2015.31 del 13 febbraio 2015

Regeste

Verfügt eine juristische Person über kein Eigenkapital, ist ihr derjenige Teil des Fremdkapitals, der wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital hat, als verdecktes Eigenkapital aufzurechnen. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer ausländischen Gesellschaft liegt dann in der Schweiz, wenn die laufenden für die Geschäftsleitung notwendigen Entscheide von einiger Wichtigkeit hauptsächlich in der Schweiz gefällt werden. Bei juristischen Personen sind ordentliche Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften steuerrechtlich zulässig, sofern ein altersbedingter Wertverlust auf dem Gebäudeteil absehbar ist.

Erwägungen

E. 2

Im vorliegenden Fall ist die Qualifikation der Liegenschaft strittig. Ebenso ist strittig, ob sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz befindet und ob auf der Liegenschaft ordentliche Abschreibungen getätigt werden dürfen. Nachdem diese Fragen im DBG und StG bzw. StHG (Steuerharmonisierungsgesetz; SR 642.14) praktisch identisch geregelt sind, können die beiden Rechtsmittel gemeinsam behandelt werden. Wo notwendig, wird auf Differenzierungen zwischen dem kantonalen Recht und dem Bundesrecht hingewiesen.

E. 3

Da die Rekurrentin über kein Eigenkapital verfügt, ist ihr aus Gründen der Rechts-gleichheit derjenige Teil des Fremdkapitals, der wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital hat, als verdecktes Eigenkapital aufzurechnen (b. zwahlen, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Art. 29/29a StHG N 19). Diese Tatsache wird auch von der Rekurrentin im Grundsatz nicht bestritten. Umstritten sind demgegenüber die Berechnung dieses Eigenkapitals und insbesondere die Klassifikation der Liegenschaft. Da gesetzliche Grundsätze fehlen, hat die EStV am 6. Juni 1997 das Kreisschreiben Nr. 6 über verdecktes Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften erlassen. Laut diesem Kreisschreiben werden die Liegenschaften wie folgt unterteilt:

Eine Kapitalgesellschaft darf somit ihre Fabrikliegenschaft rechnerisch höchstens mit Fremdmittel von 70 % des Verkehrswerts belehnen. Wird die Liegenschaft höher belehnt, ist von einem verdeckten Eigenkapital auszugehen, wenn ein Teil des Fremdkapitals von Anteilseignern oder nahestehenden Dritten stammt. Zu den "übrigen Liegenschaften" zählen nach kantonaler Praxis in erster Linie: Ein- und Mehrfamilienhäuser, Abwärts- und Angestelltenwohnungen in Fabrikliegenschaften. Die Liegenschaft der Rekurrentin ist ihr ehemaliger Produktionsbetrieb. Heute wird sie gewerblich vermietet. Die Mieter erbringen

inzwischen nach Angabe der Rekurrentin mehrheitlich Dienstleistungen und sind nicht mehr in der eigentlichen Produktion tätig. Zudem wurden an der Bausubstanz der Liegenschaft offenbar keine Veränderungen vorgenommen. Ausserdem hat die C. Bank den Kauf der Liegenschaft offenbar mit einer Belehnung von 79.1 % finanziert. Ob das Gebäude nach dem Gesagten als Fabrikliegenschaft oder "übrige Liegenschaft" zu qualifizieren ist, kann offen bleiben: Darf die Liegenschaft mit maximal 70 % belehnt werden, ergibt sich ein maximales verdecktes Eigenkapital von CHF 1'323'815. Darf die Liegenschaft demgegenüber zu 80 % belehnt werden, beträgt das maximale verdeckte Eigenkapital noch CHF 1'019'228. Aufgerechnet wurden vorliegend letztlich CHF 954'464. Dieser Betrag entspricht gemäss eingereicherter Jahresrechnung der Rekurrentin den Darlehen der Nahestehenden. Er liegt innerhalb des errechneten Rahmens, unabhängig davon, ob eine Fabrikliegenschaft oder eine ■übrige Liegenschaft■ anzunehmen ist. Die vorgenommene Aufrechnung ist insofern korrekt.

4.1 Gemäss Art. 50 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 StHG wird die steuerrechtliche Zugehörigkeit und damit die unbeschränkte Steuerpflicht einer Gesellschaft begründet, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet. Unter dem Sitz wird bei juristischen Personen der Ort verstanden, den die Statuten als Sitz bezeichnen (Art. 56 ZGB). Grundsätzlich kann der Sitz frei gewählt werden. Unter dem Ort der tatsächlichen Verwaltung wird der Ort der wirklichen Leitung im Sinne der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot verstanden (p. locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., S. 241 f.).

4.2 Bei der Bestimmung eines Sitzes im internationalen Verhältnis ist in erster Linie das Kollisionsrecht massgebend, welches den innerstaatlichen Regelungen vorgeht (richneret al., Handkommentar zum DBG, 2. A., Art. 50 N 2). Doppelbesteuerungsabkommen sind mit den gesetzlichen Regelungen zu koordinieren, dass die staatsvertraglichen Regelungen eingehalten werden können. Existiert demgegenüber kein Kollisionsrecht, kann auf die innerstaatlichen Regelungen abgestellt werden. Zwischen der Schweiz und den Britischen Jungferninseln existiert kein Doppelbesteuerungsabkommen. Massgebend ist daher das landesinterne Recht.

4.3 Die Rekurrentin hat ihren formellen Sitz unbestrittenermassen in Tortola auf den Britischen Jungferninseln. Vorliegend stellt sich daher die Frage, ob allenfalls der Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz liegt. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung einer ausländischen Gesellschaft liegt immer dann in der Schweiz, wenn die für die laufenden Geschäftsleitung notwendigen Entscheide von einiger Wichtigkeit hauptsächlich in der Schweiz gefällt werden (p. mäusli, Die Ansässigkeit von Gesellschaften im internationalen Steuerrecht, S. 46 ff.). Der Ort der Verwaltungsratssitzungen, der Generalversammlungen oder gar der Wohnsitz der Aktionäre ist demgegenüber nicht entscheidend (p. locher, a.a.O., S. 242). Zweck der Rekurrentin ist das Halten und die Verwaltung von Liegenschaften. Gemäss Jahresrechnung 2013 verfügt die Rekurrentin lediglich über die hier interessierende Liegenschaft in Grenchen. Sämtliche Einnahmen und Ausgaben der Gesellschaft stehen im Zusammenhang mit dieser Liegenschaft. In administrativer Hinsicht kann festgehalten werden, dass die Rekurrentin an ihrem formellen Sitz lediglich über eine Zustelladresse verfügt. Verbucht sind weder ein Personal- noch ein Mietaufwand. Alle administrativen Arbeiten werden in der Schweiz erledigt. Die einzige einzelzeichnungsberechtigte Direktorin ist Y., die ihren Wohnsitz in D., Israel, hat. Auch hier ist ein Bezug zu den Britischen Jungferninseln nicht ersichtlich. Die Rekurrentin bestreitet lediglich, dass sich

die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befinden würde. Sie kann aber keinerlei Angaben liefern, wo denn sonst die tatsächliche Verwaltung ausgeübt werde. Insbesondere kann sie keinen Anhaltspunkt dafür liefern, dass sich die tatsächliche Verwaltung auf den Britischen Jungferninseln abspielen soll. Nachdem die Gesellschaft lediglich über eine Liegenschaft in A. verfügt, kann festgehalten werden, dass der Gesellschaftszweck faktisch ausschliesslich in A. verfolgt wird. Somit ist der Kanton Solothurn für die Besteuerung zuständig. Auf eine internationale oder nationale Steuerauscheidung kann somit verzichtet werden.

E. 5

Weiter hält das KStA in seiner Vernehmlassung vom 3. Juni 2015 fest, dass beim Liegenschaftenhändler drei Arten von Immobilien zu unterscheiden seien:

- a) Liegenschaften, die für den Verkauf bestimmt sind. Als Handelsware bilden sie Umlaufvermögen;
- b) Betriebsliegenschaften, die unmittelbar dem Handelsbetrieb dienen. Sie sind im Anlagevermögen zu verbuchen;
- c) Kapitalanlageliegenschaften, die nur mittelbar mit ihrem Ertrag (z.B. Mieteinnahmen) als Kapitalanlage dienen. Auch Kapitalanlageliegenschaften sind ebenfalls im Anlagevermögen zu verbuchen.

Da ordentliche Abschreibungen nur auf Liegenschaften im Umlaufvermögen zulässig seien und die Liegenschaft in A. eine Kapitalanlageliegenschaft sei, will das KStA die vorgenommenen Abschreibungen aufrechnen. Die Rekurrentin hält demgegenüber fest, dass sie eine Immobiliengesellschaft und keine Liegenschaftenhändlerin sei, weshalb die genannte Rechtsprechung hier nicht anwendbar sei.

Effektiv werden bei Liegenschaftenhändlern nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften nicht mehr zugelassen (BGer, Entscheid vom 16. Februar 2007, 2A.667/2006, E. 3, publiziert in: StR 62, S. 916 f.; Entscheid vom 16. Mai 2011, 2C_50/2011, E 2.1). Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel liegt vor, wenn der Handel mit Liegenschaften einer natürlichen Person über den Rahmen einer ordentlichen Vermögensverwaltung hinausgeht und in der Absicht erfolgt, mit dem planmässigen An- und Verkauf von Grundstücken einen Gewinn zu erzielen (vgl. Richner et al., a.a.O., Art. 18 N 20 ff.). Kapitalanlageliegenschaften stellen bei natürlichen Personen, die als Liegenschaftenhändler besteuert werden, eher Privatvermögen dar, weshalb hier korrekterweise keine Abschreibungen akzeptiert werden können (vgl. Antwort des Bundesrates auf die Interpellation Nr. 14.3454 vom 17. Juni 2014, Abschreibung auf Kapitalliegenschaften, eingereicht von Daniela Schneeberger, unter www.parlament.ch).

Vorliegend geht es aber nicht um eine natürliche Person, die einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel betreibt, sondern um eine juristische Person, die im Bereich der Immobilienverwaltung tätig ist. Bei juristischen Personen entfällt die Differenzierung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen. Bei juristischen Personen sind daher ordentliche Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften steuerrechtlich zulässig, sofern ein altersbedingter Wertverlust auf dem Gebäudeteil absehbar ist. Nicht zulässig ist es, Abschreibungen aus pauschalen Gründen (z.B. jährliche Wertverminderung wird durch Mieterträge kompensiert) zu verneinen (BGE 132 I 175; h. casanova, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2006, Kantonale Abgaben [inkl.

Steuerharmonisierung], ASA 77 S. 77 ff.).

Die Höhe der Abschreibung entspricht der tatsächlichen Wertverminderung im entsprechenden Geschäftsjahr. Aus Gründen der Vereinfachung ist es aber zulässig, die Abschreibungen auf die voraussichtliche Gebrauchsdauer eines Guts linear oder degressiv zu verteilen. Bei Liegenschaften werden zulässige Abschreibungssätze meistens von den Steuerbehörden festgelegt und publiziert. Als Beispiel ist hier die Tabelle der EStV "Merkblatt A 1995 betreffend die Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe" (publiziert in: ASA 63 S. 632) zu erwähnen.

Die Vorinstanz hat die Abschreibungen mit dem Argument verweigert, dass es sich hier nicht um eine Betriebsliegenschaft handle. Diese pauschale Argumentation ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht zulässig (BGE 132 I 175). Nachdem kein Grund ersichtlich ist und auch nicht geltend gemacht wurde, weshalb im vorliegenden Fall davon auszugehen sei, dass die Liegenschaft keine regelmässige Wertverminderung erleide, sind die Abschreibungen im Grundsatz als zulässig zu erklären.

Auf Geschäftshäusern ist laut dem erwähnten Merkblatt der EStV ein Abschreibungssatz von 3 % zulässig, sofern das Gebäude und Land zusammen bewertet werden, was hier der Fall ist. Demgegenüber hat der Kanton Solothurn in der Wegleitung zur Steuererklärung 2013 Abschreibungssätze von 8 % als zulässig erklärt.

Ausdrücklich wird in Ziff. 4 dieses Dokuments festgehalten, dass diese Abschreibungssätze auch für Rendite- oder Kapitalanlageliegenschaften gelten würden, sofern die steuerliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft korrekt abgebildet sei. Vorliegend kann zwar festgehalten werden, dass die Rekurrentin ihre steuerliche Leistungsfähigkeit nicht korrekt abgebildet hat, weshalb ein verdecktes Eigenkapital aufgerechnet wurde. Die Aufrechnung eines verdeckten Eigenkapitals führt aber nicht automatisch zur Verweigerung jeglicher Abschreibungen. Vorliegend wurden die Abschreibungen mit dem pauschalen Argument verweigert, weil auf Kapitalanlageliegenschaften generell nicht abgeschrieben werden dürfte. Diese pauschale Behauptung ist für juristische Personen nicht haltbar. Auch wenn der Rekurrentin ein verdecktes Eigenkapital aufgerechnet werden musste, werden keine Argumente vorgebracht, weshalb im konkreten Fall Abschreibungen nicht zulässig sein sollten. Die Abschreibungen sind daher grundsätzlich nicht zu beanstanden.

Die Rekurrentin hat in ihrer Jahresrechnung das Grundstück mit dem Kaufpreis (CHF 5'246'500) bewertet. Zusammen mit den Kaufkosten von CHF 70'376 ergibt dies ein Anlagevermögen von CHF 5'316'876, welches mit 5.34 % abgeschrieben wurde. Somit ist davon auszugehen, dass die Abschreibungen auch betragsmässig noch als zulässig bezeichnet werden müssen.

E. 6

Rekurs und Beschwerde erweisen sich somit als unbegründet und sind abzuweisen. Teilweise abzuweisen ist aber auch der Antrag der Vorinstanz, soweit eine Aufrechnung der Abschreibungen gefordert worden war. Gutzuheissen ist der Antrag der Vorinstanz, soweit ein Verzicht auf eine Ausscheidung gefordert worden war.

Steuergericht, Urteil vom 23. November 2015 (SGSTA.2015.31; BST.2015.28)

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