



Fall-Nr.: I/2-2012/3
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 02.10.2019
Entscheiddatum: 30.08.2012

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 30.08.2012

Art. 241 Abs. 2 und Art. 244 lit. f i.V.m. Art. 32 Abs. 1 lit. b StG (sGS 811.1). Werden verschiedene Grundstücke aus dem Privatvermögen eines Einzelunternehmers in dessen Geschäftsvermögen und anschliessend über mehrere Zwischenschritte in eine von der Betriebsgesellschaft getrennte Immobilien-AG eingebracht, so sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt. Es liegt keine steuerbefreite Umstrukturierung, sondern eine zivilrechtliche Handänderung vor (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 30. August 2012, I/2-2012/3). Dieser Entscheid wurde an das Verwaltungsgericht weitergezogen. Das Verwaltungsgericht hat die Beschwerde mit Entscheid vom 19. Dezember 2013 abgewiesen (Verfahren B 2012/223). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 10. Juni 2014 gutgeheissen (Verfahren 2C_137/2014).

Präsident Ralph Steppacher, Mitglieder Rudolf Lippuner und Martin Würmli;
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

C Immobilien AG, Rekurrentin,

vertreten durch lic.iur. Thomas Stadelmann, Rechtsanwalt, St. Galler Strasse 99,
Postfach, 9201 Gossau,

gegen

Gemeinderat G, Vorinstanz,

betreffend

Handänderungssteuer



Sachverhalt:

A.- Das Einzelunternehmen T U übertrug mit Vertrag vom 28. Juni 2011 rückwirkend per 1. Januar 2011 Aktiven – darunter von T U bis 31. Dezember 2010 privat gehaltene Grundstücke, unter anderem die Grundstücke Nrn. 001, 002 und 003, alle H-Strasse, in der politischen Gemeinde G – und Passiven auf die – seit 30. März 2011 bestehende und von T U beherrschte – A AG. Letztere wurde gleichzeitig in C Immobilien AG umbenannt und übertrug das operative Kerngeschäft auf die – seit 10. Juni 2011 bestehende und ebenfalls von T U beherrschte – B AG, die ihrerseits in U AG umbenannt wurde. Die vom Einzelunternehmen in die A AG eingebrachten Grundstücke verblieben – zusammen mit weiteren von der K Immo AG eingebrachten Liegenschaften und einer von T U eingebrachten 50%-Beteiligung an einer Baugesellschaft – in der C Immobilien AG.

B.- Das Grundbuchamt G veranlagte die C Immobilien AG mit Verfügung vom 11. Oktober 2011 für den Erwerb der Grundstücke Nrn. 001, 002 und 003 mit Handänderungssteuern von Fr. 23'060.-- (1% der Verkehrswerte von Fr. 2'306'000.--). Die dagegen am 17. Oktober 2011 mit der Begründung, die Vermögensübertragung erfülle die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Umstrukturierung, erhobene Einsprache wies der Gemeinderat G am 21. Dezember 2011 ab mit der Begründung, die übernehmende Gesellschaft stelle keinen Betrieb oder Teilbetrieb im Sinn einer steuerneutralen Umstrukturierung dar. Es wurde keine Entscheidgebühr auferlegt.

C.- Gegen den Einspracheentscheid vom 21. Dezember 2011 erhob die C Immobilien AG durch ihren Rechtsvertreter mit Eingabe vom 4. Januar 2012 und Ergänzung vom 20. Januar 2012 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid vollumfänglich aufzuheben. Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 17. Februar 2012 die Abweisung des Rekurses unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:



1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 4. Januar 2012 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt zusammen mit der Ergänzung vom 20. Januar 2012 in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Gemäss Art. 241 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer bei Handänderungen in der Gemeinde gelegener Grundstücke und Grundstückanteile erhoben (Abs. 1), wobei als Handänderung jeder Eigentumswechsel gilt (Abs. 2). Im Rekurs ist unbestritten, dass die Grundstücke Nrn. 001, 002 und 003 in G aus dem Eigentum von T U ins Eigentum der Rekurrentin übergegangen sind. Es wird jedoch geltend gemacht, das kantonale Steueramt habe festgestellt, dass die Eigentumswechsel im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung stattfanden (vgl. dazu nachfolgend E. 2a). Unabhängig von der Verbindlichkeit dieser Auskunft sei die Rekurrentin aber von der Handänderungssteuer befreit, weil sie im Rahmen einer Umstrukturierung Eigentümerin der Liegenschaften geworden sei (vgl. dazu nachfolgend E. 2b und c).

a) Die Rekurrentin beruft sich vorab auf eine Auskunft, die ihr im Zusammenhang mit der Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern am 9./21. Juni 2011 erteilt worden war und nach der die Überführung der Grundstücke vom Privatvermögen von T U in das Vermögen der Rekurrentin ohne Besteuerung der stillen Reserven möglich ist. Diese Auskunft wurde vom kantonalen Steueramt erteilt (act. 10/3). Für die Veranlagung der Handänderungssteuern sind indessen gemäss Art. 228 ff. StG die Gemeindebehörden zuständig. Da der Schutz des berechtigten Vertrauens, wie er aus Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101) abgeleitet wird (vgl. beispielsweise BGE 131 II 627 E. 6.1), die Auskunft einer zuständigen Behörde voraussetzt und der Steuerkommissär, der für das kantonale Steueramt die Steuerfaktoren für die Staats- und Gemeindesteuern festlegt, zur Veranlagung der Handänderungssteuer offensichtlich nicht zuständig ist, kann die Rekurrentin aus dem "Steuerruling" vom 9./21. Juni 2011, auf das sie sich zur Begründung der Befreiung von der Handänderungssteuer beruft, nichts zu ihren



Gunsten ableiten. Vielmehr wurde der damalige Vertreter, der gemäss Handelsregister für die Rekurrentin kollektivzeichnungsberechtigt und als Unternehmensberater und Treuhänder tätig ist, vom kantonalen Steueramt – möglicherweise nicht im Zusammenhang mit der Übertragung der Grundstücke Nrn. 001, 002 und 003 – darauf hingewiesen, es seien Handänderungssteuern zu erwarten (vgl. angefochtener Entscheid). Da sich das Ruling ausdrücklich auf die direkten Steuern und die Grundstückgewinnsteuern bezog und die Handänderungssteuern angesprochen worden waren, musste dem Vertreter der Rekurrentin bewusst werden, dass das kantonale Steueramt zur Beurteilung einer allfälligen Handänderungssteuerpflicht nicht zuständig war. An der eigenen Beurteilungskompetenz der für die Veranlagung der Handänderungssteuer zuständigen Gemeindebehörde vermag nichts zu ändern, dass die angerufene Steuerbefreiung an dem im Recht der direkten Steuern umschriebenen Begriff der (steuerneutralen) "Umstrukturierung" anknüpft. Dass verschiedene Behörden identische Rechtsbegriffe auszulegen und anzuwenden haben, kann nicht dazu führen, dass sie gegenseitig an dazu in anderem Zusammenhang erteilte Auskünfte anderer Behörden gebunden sind. Für die einheitliche Auslegung und Anwendung des kantonalen Handänderungssteuerrechts durch die Behörden der verschiedenen Gemeinden sorgen vielmehr die Rechtsmittelbehörden. Soweit die Rekurrentin die Befreiung von der Handänderungssteuer auf das "Steuerruling" des kantonalen Steueramts vom 9./21. Juni 2011 stützen will, erweist sich der Rekurs deshalb als unbegründet.

b) Gemäss Art. 244 lit. f StG sind Handänderungen bei Umstrukturierungen gemäss Art. 32 und 88 StG von der Steuerpflicht befreit. Art. 32 StG sieht den Aufschieb der Besteuerung stiller Reserven bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung vor, wenn ein Betrieb oder ein Teilbetrieb von einer selbständig erwerbstätigen natürlichen auf eine juristische Person übertragen wird (lit. b). Die Umschreibung der steuerneutralen Umstrukturierung deckt sich mit Art. 8 Abs. 3 lit. b des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und mit Art. 19 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG). Bundesrechtlich schliesst Art. 103 des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetzes; SR 221.301, abgekürzt:



FusG) die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungssteuern bei Umstrukturierungen im Sinn von Art. 8 Abs. 3 StHG aus.

Nach Auffassung der Vorinstanz liegt keine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinn von Art. 244 lit. f StG in Verbindung mit Art. 32 Abs. 1 lit. b StG vor, weil das Halten und Verwalten der Immobilien nur dann einen Betrieb darstelle, wenn ein Marktauftritt erfolge oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet würden, mindestens eine vollzeitig tätige Person mit der Verwaltung beschäftigt sei und die Mieterträge mindestens das zwanzigfache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung betrügen. Die eingebrachten Immobilien müssten damit einen gesamten Verkehrswert von rund dreissig Millionen Franken erreichen, was nicht annähernd der Fall sei.

Die Rekurrentin hält dem entgegen, es gehe nicht um die Übertragung eines "Immobilienbetriebes", sondern von Immobilien zusammen mit dem operativen Betrieb des Kerngeschäftes. Die übertragenen Vermögenswerte umfassten flüssige Mittel, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, andere kurzfristige Forderungen, Vorräte, angefangene Arbeiten, aktive Rechnungsabgrenzungsposten, Wertschriften, zwei Kontokorrente, Kleinmaschinen und Werkzeuge, Büromaschinen und EDV-Anlagen, Büromobiliar, Betriebseinrichtungen, Fahrzeuge und Grundstücke. Das stelle zweifelsohne einen Betrieb oder einen Teilbetrieb dar. Auch die Steuerbehörde habe die Grundstücke als zum Geschäftsbetrieb der Einzelfirma gehörig qualifiziert. Dass die übernehmende Gesellschaft keinen solchen Betrieb oder Teilbetrieb darstelle, sei nicht von Belang.

Die Vorinstanz führt dazu aus, die Übertragung der Liegenschaften zusammen mit dem operativen Geschäft von der Einzelfirma auf die Rekurrentin wäre steuerneutral im Sinn von Art. 32 StG. In unmittelbarem Anschluss daran sei aber das operative Kerngeschäft gleich in die U AG ausgegliedert worden. Im Ergebnis stelle die Rekurrentin keinen Betrieb im steuerlichen Sinn dar. Bei der Planung dieses Firmenkonstruktes habe die Handänderungssteuer bewusst umgangen werden sollen, ansonsten das operative Geschäft direkt aus der Einzelfirma in die U AG hätte überführt werden können. Zudem figuriere die Rekurrentin, welche lediglich die Liegenschaften verwalte, als Muttergesellschaft der operativ tätigen Tochter. Dieses Konstrukt sei unüblich. In der



Regel würden das Kerngeschäft in der Muttergesellschaft betrieben und allfällige Liegenschaften in einer Tochtergesellschaft verwaltet.

c) aa) Der Übertragung der Grundstücke Nrn. 001, 002 und 003, G, vom Einzelunternehmen auf die Rekurrentin per 1. Januar 2011 ging am 31. Dezember 2010 deren – einkommenssteuerlich bedeutsame – Überführung aus dem Privatvermögen von T U in dessen Geschäftsvermögen voraus. Aus der Sicht der Handänderungssteuer war damit allerdings weder eine zivilrechtliche noch eine wirtschaftliche Handänderung verbunden. Zivilrechtlich blieben die Grundstücke im Eigentum von T U, und auch wirtschaftlich ging die Verfügungsgewalt über die Grundstücke nicht auf eine Drittperson über.

bb) Das Vermögen des Einzelunternehmens – und damit auch die Grundstücke in G und ein weiteres Grundstück in F – mit Aktiven von rund 4,8 Millionen Franken und Passiven von rund 3,7 Millionen Franken wurde per 1. Januar 2011 zu einem Preis von rund 1,1 Millionen Franken auf die von T U beherrschte A AG, die gleichzeitig in C Immobilien AG umbenannt wurde, übertragen. Dieser Vermögensübergang stellte für sich betrachtet offenkundig die Übertragung der Aktiven und Passiven eines in der Form eines Einzelunternehmens geführten Betriebs in eine juristische Person dar und erfüllte die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Handänderungssteuer gemäss Art. 244 lit. f in Verbindung mit Art. 32 Abs. 1 lit. b StG.

cc) Zu prüfen bleibt, ob sich an dieser Beurteilung etwas ändert, weil zum einen die Grundstücke zunächst vom Privatvermögen von T U in sein Geschäftsvermögen überführt worden waren und zum andern die Rekurrentin den operativen Kernbetrieb – ohne die Grundstücke – mit Aktiven von rund 0,9 Millionen Franken und Passiven von rund 0,5 Millionen Franken zum Preis von rund 0,4 Millionen Franken unverzüglich an die in U AG umbenannte B AG übertrug. Die sukzessiven Vermögensübertragungen bezweckten die Überführung der Liegenschaften vom Privatvermögen T Us in sein Geschäftsvermögen und die Aufteilung seines Einzelunternehmens in einen operativ im Kerngeschäft tätigen Teil und einen im Bereich des Erwerbs, Haltens, Verwaltens und Veräusserns von Grundstücken tätigen Teil, je in der Form einer Aktiengesellschaft (U AG und C Immobilien AG), die zueinander im Tochter-Mutter-Verhältnis stehen.



Die Zulässigkeit der Steuerplanung stösst dann an Grenzen, wenn ein allzu ausgefallener Sachverhalt konstruiert wird, der – wenn auf die zivilrechtlich gewählten Formen abgestellt wird – an sich die Voraussetzungen der Steuerbarkeit durch Ausnutzen einer unbeabsichtigten Unvollständigkeit der Rechtsordnung nicht erfüllt, wirtschaftlich indessen dem steuerbaren entspricht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 38 der Vorbemerkungen zu Art. 109-121 DBG). Ob ein solcher Missbrauch vorliegt, ist stets aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Die rechtsanwendende Behörde hat sich dabei Zurückhaltung aufzuerlegen, da es Aufgabe des Gesetzgebers ist, die Steuerumgehung durch eine zweckmässige Umschreibung der Steuertatbestände zu verhindern (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 38 der Vorbemerkungen zu Art. 109-121 DBG). Ob eine unbeabsichtigte Unvollständigkeit der Rechtsordnung vorliegt, ist durch Auslegung zu ermitteln. Ein wichtiges Indiz dafür, dass die Unvollständigkeit nicht beabsichtigt ist, bildet die Tatsache, dass der Steuerpflichtige ungewöhnliche, den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Gestaltungen des Sachverhalts und der rechtlichen Beziehungen wählen musste, um zum Ziel zu gelangen. Nach der Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint; wenn anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich, lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären; und wenn das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Sind diese drei Voraussetzungen erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (vgl. VerwGE B 2005/196 vom 21. März 2006 E. 2a, veröffentlicht auf www.gerichte.sg.ch). Die Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen sind nicht nach dem privatrechtlichen Vorgehen auszurichten, sondern sie müssen aufgrund der Wertschöpfung und der wirtschaftlichen Auswirkungen beurteilt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 1 zu Art. 19 DBG).

Die unmittelbare Einbringung der Grundstücke aus dem Privatvermögen von T U in die C Immobilien AG hätte offenkundig als zivilrechtliche Eigentumsübertragung die



Handänderungssteuer ausgelöst. Als Umstrukturierung hätte der Vorgang nicht behandelt werden können, da es sich nicht um die Überführung von Geschäftsvermögen aus der einen Rechtsform in eine andere Rechtsform handelte. Damit war die Konstruktion mit Blick auf die Handänderungssteuerpflicht geeignet, zu einer erheblichen Steuervermeidung zu führen. Sie erscheint zudem auch insofern als ungewöhnlich, als die Vermögensbestandteile, nämlich das operative Kerngeschäft einerseits und die Immobilien andererseits, als Geschäftsvermögen in der Einzelfirma in eine rechtliche Einheit gebracht wurden, um sie sogleich wieder rechtlich getrennten Schicksalen – in zwei verschiedenen Aktiengesellschaften – zu überlassen. Um dieses Ziel zu erreichen, wären nicht zwei sukzessive Vermögensübertragungen erforderlich gewesen. Vielmehr hätte die Einbringung der Grundstücke durch T U in die C Immobilien AG und die Einbringung des Vermögens der Einzelfirma mit dem operativen Kerngeschäft in die U AG denselben Zweck auch erfüllt. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die vorgängige Überführung der Grundstücke in das Geschäftsvermögen einzig dazu diente, bei deren anschliessender Einbringung in die C Immobilien AG die Handänderungssteuer zu vermeiden. Die Übertragung des Eigentums an den Grundstücken von T U auf die Rekurrentin ist dementsprechend mit Blick auf die Handänderungssteuer als das zu behandeln, was sie ist, nämlich eine zivilrechtliche Handänderung im Sinn von Art. 241 Abs. 2 StG.

Diese Beurteilung ist umso mehr gerechtfertigt, als es sich bei der Handänderungssteuer um eine Rechtsverkehrssteuer handelt, Art. 32 StG jedoch – ausgehend vom Fusionsgesetz – jene Tatbestände umschreibt, bei denen stille Reserven (noch) nicht besteuert werden. Die Anwendung des Umstrukturierungstatbestandes führt bei den direkten Steuern deshalb lediglich zu einem Aufschub der Besteuerung stiller Reserven. Demgegenüber ist die spätere Veranlagung der Handänderungssteuer für eine Vermögensübertragung, die als Umstrukturierung behandelt wird, ausgeschlossen.

d) Zusammenfassend ergibt sich deshalb, dass der Rekurs abzuweisen ist.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'800.-- erscheint – unter Berücksichtigung des Umstandes, dass gleichzeitig eine identische Rekursache,



bei welcher die Handänderungssteuer für ein in einer anderen Gemeinde gelegenes Grundstück zu beurteilen war – angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 1'200.-- ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'800.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 1'200.--.