



Fall-Nr.: B 2012/223
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 19.12.2013
Entscheiddatum: 19.12.2013

Urteil Verwaltungsgericht, 19.12.2013

Steuerrecht, Art. 241 und 244 lit. f StG (sGS 811.1). Übertragung von Liegenschaften von einer Einzelunternehmung auf eine AG per 1. Januar 2011, nachdem die Liegenschaften am 31. Dezember 2010 aus dem Privatvermögen des Hauptaktionärs der AG in das Geschäftsvermögen der Einzelunternehmung übertragen worden waren. Handänderungssteuerpflicht bejaht (Verwaltungsgericht, B 2012/223; nahezu identisch der Entscheid B 2012/222).

Urteil vom 19. Dezember 2013

Anwesend: Präsident lic. iur. B. Eugster; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Ersatzrichterin lic. iur. D. Gmünder Perrig;
Gerichtsschreiber Dr. W. Schmid

In Sachen

Q. AG,

Beschwerdeführerin,

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

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St.
Gallen,



St.Galler Gerichte

Vorinstanz,

Politische Gemeinde Degersheim, vertreten durch den Gemeinderat, 9113 Degersheim,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Handänderungssteuer

A./ Die Einzelunternehmung X.Y. übertrug mit Vertrag vom 28. Juni 2011 (act. G 11/7 Beilage 8) rückwirkend per 1. Januar 2011 Aktiven – unter anderem die von X.Y. bis 31. Dezember 2010 privat gehaltenen Grundstücke Nr. 00, 001 und 0002, A.-strasse, politische Gemeinde Degersheim – und Passiven auf die seit 30. März 2011 bestehende und von X.Y. beherrschte Z. AG. Gleichzeitig erfolgte eine Umbenennung dieser Gesellschaft in Q. AG und Übertragung des operativen Kerngeschäfts auf die seit 10. Juni 2011 bestehende und von X.Y. beherrschte T. AG. Letztere wurde ihrerseits in Y. AG umbenannt. Die von der Einzelunternehmung in die Z. AG eingebrachten Grundstücke verblieben in der Q. AG.

Das Grundbuchamt Degersheim veranlagte die Q. AG mit Verfügung vom 11. Oktober 2011 für den Erwerb der Grundstücke Nr. 00, 001 und 0002 mit Handänderungssteuern von Fr. 23'060.-- (1% des Verkehrswerts; act. G 11/10 Beilage 1). Die dagegen erhobene Einsprache (act. G 11/10 Beilage 2) wies der Gemeinderat Degersheim am 21. Dezember 2011 ab mit der Begründung, die übernehmende Gesellschaft stelle keinen Betrieb oder Teilbetrieb im Sinn einer steuerneutralen Umstrukturierung dar (act. G 11/10 Beilage 4).

B./ Den gegen diesen Einspracheentscheid erhobenen Rekurs wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 30. August 2012 ab (act. G 2).

C./ Gegen den Rekursentscheid liess die Q. AG mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 15. Oktober 2012 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit folgenden Anträgen erheben:



"1. Der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen 1/2-2012/7 vom 30. August 2012 sei vollumfänglich aufzuheben.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz bzw. des Beschwerdegegners."

Ein am 30. August 2012 vom Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin gestelltes Gesuch um Sistierung des Verfahrens (act. G 5) wies der Verwaltungsgerichtspräsident mit Verfügung vom 5. November 2012 ab (act. G 6). Am 27. November 2012 reichte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin die Beschwerdebeurteilung ein (act. G 7).

Die Verwaltungsrekurskommission beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 4. Dezember 2012 Abweisung der Beschwerde (act. G 10). Die politische Gemeinde Degersheim beantragte ebenfalls Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 12f).

Am 14. Januar 2013 wurden dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin die Vernehmlassungen der Verwaltungsrekurskommission und der Beschwerdegegnerin zugestellt. Gleichentags ging die Vernehmlassung der Beschwerdegegnerin auch an die Verwaltungsrekurskommission (act. G 14f).

Auf die Begründungen der Verfahrensbeteiligten sowie die Ausführungen im angefochtenen Entscheid wird, soweit erforderlich, in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. (...).

2. Beschwerdegegenstand bildet die Frage, ob die Übertragung der Grundstücke Nr. 00, 001 und 0002, Gemeinde Degersheim, der Handänderungssteuer unterliegt. Bei der Handänderungssteuer handelt es sich um eine indirekte Steuer, welche nicht harmonisiert ist. Gemäss Art. 241 Abs. 2 StG gelten als Handänderung jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück. Die Bestimmung stellt die wirtschaftliche Handänderung dem



zivilrechtlichen Eigentumsübergang an einem Grundstück gleich. 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 (Fusionsgesetz; SR 221.301, abgekürzt: FusG) die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungssteuern bei Umstrukturierungen im Sinn von Art. 8 Abs. 3 StHG aus.

2.1. Der Übertragung der in Degersheim gelegenen Grundstücke Nr. 00, 001 und 0002 von der Einzelunternehmung auf die Beschwerdeführerin per 1. Januar 2011 ging am 31. Dezember 2010 die Überführung der Grundstücke aus dem Privatvermögen von X.Y. in dessen Geschäftsvermögen voraus. Unbestritten ist, dass damit aus handänderungssteuerlicher Sicht weder eine zivilrechtliche noch eine wirtschaftliche Handänderung verbunden war. Zivilrechtlich blieb X.Y. Eigentümer des Grundstücks; auch behielt er wirtschaftlich die Verfügungsgewalt über das Grundstück. Das Vermögen der Einzelunternehmung – und damit unter anderem auch die erwähnten Grundstücke – 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 X.Y. beherrschte Z. AG, die gleichzeitig in Q. AG umbenannt wurde, übertragen (act. G 11/7 Beilage 8). Für sich allein betrachtet stellte dieser Vermögensübergang 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. Zu klären ist, ob letzteres auch der Fall ist, wenn zum einen die Grundstücke zunächst vom Privatvermögen von X.Y. in sein Geschäftsvermögen überführt wurden und zum andern die Beschwerdeführerin den operativen Kernbetrieb – ohne die Grundstücke – an die in Y. AG umbenannte T. AG



übertrag (vgl. act. G 11/7 Beilage 7 S. 3). Die sukzessiven Vermögensübertragungen hatten zum Zweck, die Liegenschaften vom Privatvermögen X.Y.s in sein Geschäftsvermögen zu überführen und seine Einzelunternehmung in einen operativ im Kerngeschäft (Handel) tätigen Teil (Y. AG) und einen im Bereich des Erwerbs, Haltens, Verwaltens und Veräusserns von Grundstücken tätigen Teil (Q. AG) aufzuteilen.

2.2. Zu klären ist die Frage, welche Auswirkungen diese Rechtsgestaltung in handänderungssteuerlicher Hinsicht hat. 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, abrufbar unter www.gerichte.sg.ch; vgl. auch BGer 2C_43/2010 vom 18. Juni 2010, E. 2.1.1). 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, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage 2009, N 1 zu Art. 19 DBG).

2.3. Die Vorinstanz kam im angefochtenen Entscheid zum Schluss, dass die unmittelbare Einbringung der Grundstücke aus dem Privatvermögen von X.Y. in die Q. AG offenkundig als zivilrechtliche Eigentumsübertragung die Handänderungssteuer ausgelöst hätte. 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 sei die Konstruktion mit Blick auf die Handänderungssteuerpflicht geeignet, zu einer erheblichen Steuervermeidung zu führen. Sie erscheine 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 worden seien, 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 X.Y. in die Q. AG und die Einbringung des Vermögens der Einzelfirma mit dem operativen Kerngeschäft in die Y. AG denselben Zweck auch erfüllt. Dementsprechend sei davon auszugehen, dass die vorgängige Überführung der Grundstücke in das Geschäftsvermögen einzig dazu gedient habe, bei deren anschliessender Einbringung in die Q. AG die Handänderungssteuer zu vermeiden. Die Übertragung des Eigentums an den Grundstücken von X.Y. auf die Beschwerdeführerin sei dementsprechend mit Blick auf die Handänderungssteuer als das zu behandeln, was sie sei, nämlich eine zivilrechtliche Handänderung im Sinn von Art. 241 Abs. 2 StG. Diese Beurteilung sei umso mehr gerechtfertigt, als es sich bei der Handänderungssteuer um eine Rechtsverkehrssteuer handle, Art. 32 StG jedoch – ausgehend vom Fusionsgesetz – jene Tatbestände umschreibe, bei denen stille Reserven (noch) nicht besteuert würden. Die Anwendung des Umstrukturierungstatbestandes führe bei den direkten Steuern deshalb lediglich zu einem Aufschub der Besteuerung stiller Reserven. Demgegenüber sei die spätere Veranlagung der Handänderungssteuer für eine Vermögensübertragung, die als Umstrukturierung behandelt werde, ausgeschlossen (angefochtener Entscheid, S. 7f). Die Beschwerdeführerin lässt dazu festhalten, dass zu Unrecht von einer Steuerumgehung ausgegangen worden sei. Die Vorinstanz verkenne, dass ihr Vorgehen nicht ihrem eigenen "Plan" entsprungen, sondern vielmehr zwecks Vollzuges der vom Kantonalen Steueramt gemachten Vorgaben erfolgt sei. Nicht die Beschwerdeführerin bzw. ihr Alleinaktionär habe die Qualifikation der Liegenschaft als Geschäftsvermögen gewählt; gewählt habe vielmehr die Steuerbehörde (act. G 7 S. 13). Die Beschwerdeführerin beruft sich sodann auf den Schutz des Vertrauens in die behördliche Zusicherung des kantonalen Steueramtes (act. G 7 S. 10f).

2.4. Das in Art. 9 der Bundesverfassung (SR 101) verankerte Recht auf Vertrauensschutz bewirkt unter anderem, dass eine (selbst unrichtige) Zusicherung einer Behörde unter bestimmten Umständen eine vom materiellen Recht abweichende Behandlung des Rechtsuchenden gebietet. Zu den Voraussetzungen gehört unter anderem, dass die Amtsstelle für die Erteilung der Zusicherung zuständig war oder sie



aus zureichenden Gründen als zuständig betrachtet werden durfte und dass die anfragende Person die Unrichtigkeit bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit nicht ohne weiteres erkennen konnte (vgl. statt vieler BGE 127 I 36 mit Hinweisen). Der Schutz des Vertrauens in eine behördliche Zusicherung oder Auskunft setzt zudem voraus, dass sich die Angabe auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht. Weiter muss der Bürger gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getroffen haben, die ohne Nachteil nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (vgl. B. Weber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, Basel/Frankfurt 1983, S. 189 mit Hinweisen). -Die Beschwerdeführerin beruft sich 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 des Grundstücks vom Privatvermögen von X.Y. in das Vermögen der Beschwerdeführerin ohne Besteuerung der stillen Reserven möglich ist. Die Auskunft, wonach es sich um eine steuerneutrale Umstrukturierung handle und davon ausgegangen werde, dass keine Handänderungssteuern anfallen würden (act. G 11/7 Beilage 7 S. 3 oben), erteilte das kantonale Steueramt, wohingegen für die Veranlagung der Handänderungssteuern gemäss Art. 228 ff. StG die Gemeindebehörden zuständig sind. Da der Schutz des berechtigten Vertrauens wie dargelegt 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 nicht zuständig ist, kann die Beschwerdeführerin aus der Unterzeichnung der Feststellungen vom 21. Juni 2011 durch den Steuerkommissär (act. G 11/7 Beilage 7) nichts zu ihren Gunsten ableiten. Hieran vermag nichts zu ändern, dass sie die Feststellung im vorinstanzlichen Entscheid in Abrede stellen lässt (act. G 7 S. 9), wonach ihr damaliger Vertreter vom kantonalen Steueramt darauf hingewiesen worden sei, dass Handänderungssteuern zu erwarten seien (vgl. act. G 2 S. 4 mit Hinweis auf act. G 11/10 Beilage 4 S. 2). Nachdem sich das Ruling vorderhand auf die direkten Steuern und die Grundstückgewinnsteuern bezog, war für den Vertreter der Beschwerdeführerin die fehlende Zuständigkeit des kantonalen Steueramtes zur Beurteilung einer allfälligen Handänderungssteuerpflicht erkennbar, zumal dort lediglich – mit offener Formulierung - festgehalten worden war, man gehe "davon aus, dass auch keine Handänderungssteuern anfallen" würden (act. G 11/7 Beilage 7 S. 3 oben). In dem von der Beschwerdeführerin angeführten BGE 101 Ia 92



erachtete es das Bundesgericht als nicht zweifelhaft, dass die dortigen Antragsteller das kantonale Finanzdepartement als zur Erteilung der Zusicherung zuständig erachten durften, obwohl die Veranlagung nicht der kantonalen Steuerverwaltung, sondern der Steuerkommission Grenchen oblag (BGE 101 Ia 92 E. 3b). In Abweichung zum Sachverhalt im erwähnten Bundesgerichts-Urteil wurde die konkret zur Diskussion stehende Bestätigung an eine Unternehmungsberatungs-Gesellschaft (B. AG, Gossau) erteilt, welche gemäss Handelsregister-Eintrag unter anderem Treuhandaufgaben und Steuerberatungsmandate ausführt. Sie kann sich damit nicht darauf berufen, dass ihr die steuerrechtlichen Zuständigkeiten nicht bekannt gewesen seien. Eine Befreiung von der Handänderungssteuer lässt sich somit gestützt auf das "Steuerruling" des kantonalen Steueramts vom 21. Juni 2011 nicht ableiten.

2.5. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass ein Steuerpflichtiger grundsätzlich frei sei, welchen Weg er zu einem angedachten Ziel wähle, solange er sich an die Rechtsordnung halte (act. G 7 S. 14), trifft an sich zu, vermag jedoch als allgemeine Feststellung die vorinstanzlichen Ausführungen nicht in Frage zu stellen. Was sodann ihren Einwand betrifft, wonach die Übertragung des Grundstücks vom Privat- ins Geschäftsvermögen von X.Y. auf Anordnung des Kantonalen Steueramtes erfolgt sei (act. G 7 S. 10 und 14), ist festzuhalten, dass der entsprechende Hinweis im Veranlagungsprotokoll 2008 vom 14. September 2010 (act. G 11/7 Beilage 3 S. 3 Ziff. 2.1: "Sämtliche Liegenschaften ... stellen Geschäftsvermögen dar und sind entsprechend ab Steuererklärung 2009 zu bilanzieren ...") keinen bindenden Charakter hatte bzw. haben konnte; dies umso weniger, als er nicht das konkrete Veranlagungsjahr (2008), sondern künftige Veranlagungsperioden betraf. Die fehlende Bindungswirkung bestätigte der Steuerkommissär im E-Mail vom 1. Oktober 2010 explizit (act. G 11/7 Beilage 4). Von einer verbindlichen Anordnung des Steueramtes konnte damit nicht ausgegangen werden. Zu beachten ist dabei auch, dass die Liegenschaften gemäss den Darlegungen der Beschwerdeführerin zuvor offenbar immer als Privatvermögen behandelt worden waren (vgl. act. G 7 S. 3). Ein zwingender Anlass, die Liegenschaften noch kurz vor der Übertragung derselben in die Q. AG in das Geschäftsvermögen von X.Y. zu überführen, lag damit nicht vor. - Die Beschwerdeführerin lässt schliesslich geltend machen, dass die vorgängige Überführung der Grundstücke in das Geschäftsvermögen von X.Y. mit anschliessender Einbringung in die Q. AG (und Übertragung des operativen Betriebs an die Y. AG) vor



St.Galler Gerichte

allem betriebswirtschaftliche Gründe gehabt habe, welche eine Trennung von operativem Geschäft und Immobilien sinnvoll gemacht hätten. Eine Steuerumgehung sei schon deshalb ausgeschlossen, weil das Vorgehen nicht ausschliesslich der Steuerersparnis gedient habe, auch wenn eine solche mitbezweckt gewesen sei (act. G 7 S. 14 mit Hinweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_43/2010, a.a.O., E. 2.3.1). Welche betriebswirtschaftlichen Gründe (neben steuerlichen Überlegungen) sie im Einzelnen zum erwähnten Vorgehen bewogen und dieses zu erklären vermöchten, legt die Beschwerdeführerin jedoch nicht dar. Solche Gründe lassen sich auch den Akten bzw. den gegebenen Umständen nicht entnehmen. Bei diesem Sachverhalt bleibt es bei der Schlussfolgerung des vorinstanzlichen Entscheids, wonach die Übertragung der Grundstücke Nr. 00, 001 und 0002 als zivilrechtliche Handänderung zu behandeln sei (act. G 2 S. 8).

3. (...).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:

- 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 1'500.--bezahlt die Beschwerdeführerin. Sie werden mit dem Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.
- 3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

lic. iur. Beda Eugster

Dr. Walter Schmid