

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 1/2020

Urteil vom 4. März 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichterin Hänni,
Gerichtsschreiber Meyer.

Verfahrensbeteiligte
A.A. _____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch dipl. Steuerexperte Beat Walker,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Wallis,
Gemeinde U. _____.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Wallis und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2012,

Beschwerde gegen das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 12. September 2019 (2017/115).

Sachverhalt:

A.

A.a. A.A. _____ (geboren 1938) ist Rentner und war im Jahr 2012 zu rund 52% an der im Jahr 2001 von ihm gegründeten A.A. _____ AG beteiligt. Deren Zweck ist der Betrieb einer Totalunternehmung, die Ausführung von Hoch- und Tiefbauarbeiten, Architektur- und Ingenieurarbeiten sowie alle weiteren Tätigkeiten, die im Zusammenhang mit einer Totalunternehmung stehen. Die übrigen Anteile hielt sein Sohn B.A. _____ (geboren 1971). Zusammen realisierten und veräusserten die beiden ab dem Jahr 2009 die Überbauung B. _____ I und B. _____ II in der Gemeinde V. _____/VS.

A.b. Am 20. September 2011 respektive am 24. November 2011 wurden die Einzelunternehmungen B.A. _____, U. _____/VS, und A.A. _____, U. _____/VS, im Handelsregister eingetragen. Rückwirkend auf den 1. März 2012 erfolgte die Eintragung der Aktiengesellschaft "C. _____ AG" mit Sitz in W. _____/ZG, an der A.A. _____ und sein Sohn zu je 50% beteiligt waren.

A.c. Die beiden Einzelunternehmungen A.A. _____ und B.A. _____ übertrugen mit Sacheinlage-/Sachübernahmevertrag im Sinne einer Vermögensübertragung nach Art. 69 ff. des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG; SR 221.301) vom 23. März 2012 mit Zusatz vom 16. Juli 2012 und Übernahmebilanz per 29. Februar 2012 sämtliche Aktiven und Passiven zu Buchwerten auf die C. _____ AG. Danach betrugen die Aktiven Fr. 1'444'174.30 und die Passiven Fr. 900'000.-- (recte: Fr. 1'000'000.--). Der Sacheinlagewert betrug Fr. 544'174.30 (recte: Fr. 444'174.30). Bestandteil der auf die C. _____ AG übertragenen Aktiven waren drei noch nicht verkaufte Stockwerkeigentumsanteile Nr. xxx, Nr. yyy und Nr. zzz, Grundbuch V. _____/VS; der Buchwert entsprach den angefallenen Baukosten. Die Einzelunternehmen A.A. _____ und B.A. _____ wurden daraufhin per 24. Juli 2012 im Handelsregister gelöscht.

A.d. Am 15. Dezember 2011 stellte die damalige Steuervertreterin von A.A._____ der Steuerverwaltung des Kantons Wallis (im Weiteren auch: kantonale Steuerverwaltung) einen Rulingantrag um steuerneutrale Übertragung der Stockwerkeigentumsanteile Nr. xxx, Nr. yyy und Nr. zzz, Grundbuch V._____/VS, auf die C._____ AG. Die kantonale Steuerverwaltung vertrat die Auffassung, dass die Voraussetzungen für eine solche nicht erfüllt seien.

A.e. Aufgrund des Projekts B._____ I und B._____ II qualifizierte die kantonale Steuerverwaltung A.A._____ rückwirkend auf den 1. Januar 2009 steuerlich als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler. Zudem teilte sie ihm am 5. Dezember 2012 mit, dass der eventuelle Gewinn aus dem Verkauf der Stockwerkeigentumsanteile dem ordentlichen Einkommen zugeführt werde.

B.

B.a. Gestützt auf Expertenberichte vom 13. April 2015 und insbesondere als Folge der Vermögensübertragung rechnete die kantonale Steuerverwaltung für die Steuerperiode 2012 bei A.A._____ ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufgrund gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels in der Höhe von Fr. 226'451.-- auf.

B.b. Die dagegen bei der kantonalen Steuerverwaltung erhobene Einsprache blieb erfolglos. Am 12. September 2019 wies die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid kantonal letztinstanzlich ab.

C.

Mit Beschwerde vom 2. Januar 2020 beantragt A.A._____ vor Bundesgericht, die Erfassung der Überführungsgewinne für das Jahr 2012 sei aufzuheben. Die Wohnungen seien als Betrieb respektive als Teilbetrieb zu qualifizieren, weshalb die Einbringung in der Höhe der Baukosten steuerrechtlich gerechtfertigt sei. Der Gewinn sei zudem bereits im Kanton Zug bei der C._____ AG (rechtskräftig) erfasst worden.

Die Akten wurden ohne Vernehmlassung beigezogen.

Erwägungen:

I. Formelles

1.

1.1. Die Vorinstanz hat betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Wallis der Steuerperiode 2012 und die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2012 ein einziges Urteil gefällt, was bei - wie vorliegend (vgl. nachstehende E. 6) - inhaltlich übereinstimmender Regelung der zu beurteilenden Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten Recht zulässig ist. Der Beschwerdeführer hat zulässigerweise nur eine einzige Beschwerdeschrift eingereicht. Das anhängig gemachte Beschwerdeverfahren kann auch vom Bundesgericht in einem einzigen Urteil entschieden werden (BGE 142 II 293 E. 1.2 S. 296; 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262; Urteil 2C 635/2018 vom 24. Januar 2010 E. 1.1, E. 4).

1.2. Das angefochtene Urteil wurde von einer kantonal letztinstanzlich zuständigen Gerichtsbehörde erlassen und betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund nach Art. 83 BGG fällt. Damit ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten grundsätzlich zulässig (vgl. Art. 82 ff. BGG i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42 und 100 Abs. 1 BGG) des hierzu legitimierten Beschwerdeführers (Art. 89 Abs. 1 BGG) ist grundsätzlich - unter Vorbehalt der nachstehenden E. 1.3 - einzutreten.

1.3. Der Antrag des Beschwerdeführers zielt auf die Behebung einer angeblichen (aktuellen) interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV). Angefochten war vor der Vorinstanz der den Beschwerdeführer betreffende Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Wallis vom 13. November 2017 hinsichtlich der Veranlagung der Kantons-, Gemeinde- sowie der direkten Bundessteuern 2011 und 2012. Die (laut Beschwerdeführer rechtskräftige) Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung des Kantons Zug betrifft die Besteuerung der C._____ AG. Mit dieser und dem Beschwerdeführer als natürliche Person werden zwei unterschiedliche Subjekte besteuert,

weshalb mangels Subjektidentität keine Doppelbesteuerung vorliegen kann (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.3.1 S. 117 f.).

1.4. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280, mit Hinweis). Die Verletzung kantonalen und interkantonalen Rechts sowie der Grundrechte untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254).

Als spezialgesetzliche Bestimmung ermöglicht Art. 73 StHG dem Bundesgericht neben der Vereinbarkeit der kantonalen Gesetzgebung mit den bundesrechtlichen Vorgaben des StHG (wozu es sich bereits auf Art. 95 BGG stützen könnte) auch die Auslegung und Anwendung des harmonisierten kantonalen Gesetzesrechts frei zu überprüfen, um die Konkordanz mit dem DBG herzustellen. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C 635/2018 vom 24. Januar 2019 E. 1.4).

1.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 145 V 215 E. 1.2 S. 217). Diese Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden (BGE 145 II 282 E. 6.5 S. 296), wenn sie offensichtlich unrichtig, unvollständig oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt wurden und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 145 V 215 E. 1.2 S. 217). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 144 V 111 E. 3 S. 112). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht (BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f.). Wird die Beschwerde diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim Sachverhalt, wie er von der Vorinstanz festgestellt wurde (BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18).

1.6. Der Beschwerdeführer ergänzt an vielen Stellen den Sachverhalt. Es werden keine genügenden Sachverhaltsrügen im hiervor dargelegten Sinn erhoben. Folglich ist das Bundesgericht an den vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt gebunden (Art. 105 Abs. 1 BGG).

II. Direkte Bundessteuer

2.

2.1. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Einbringung von Vermögenswerten einer Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft sei steuerneutral zulässig, wenn die Voraussetzungen einer Vermögensübertragung im Rahmen des Fusionsgesetzes erfüllt seien und es sich bei den eingebrachten Vermögenswerten um einen Betrieb oder Teilbetrieb handle. Er macht sinngemäss geltend, das Betriebserfordernis sei erfüllt, da er als selbständig erwerbstätiger Liegenschaftenhändler qualifiziert worden sei und die eingebrachten Vermögenswerte dem Zweck gedient hätten, eine Überbauung zu erstellen, wofür zwingend Arbeitskräfte nötig gewesen seien. Die Qualifikation als Betrieb habe trotz des Umstands zu gelten, dass die Überbauung zu einem wesentlichen Teil bereits fertiggestellt gewesen sei.

2.2. Mit Sacheinlage-/Sachübernahmevertrag gemäss Art. 69 ff. FusG vom 23. März 2012 mit Zusatz vom 16. Juli 2012 und Übernahmebilanz per 29. Februar 2012 übertrug die Einzelnunternehmung A.A. sämtliche Aktiven und Passiven zu Buchwerten auf die C. AG mit Sitz in W./ZG. Dabei handelt es sich um einen Umstrukturierungsvorgang im steuerrechtlichen Sinne (vgl. BGE 142 II 283 E. 2.1 S. 285 f. mit Hinweisen), wobei noch nichts über die Besteuerung der stillen Reserven gesagt ist.

2.3. Nach Art. 19 Abs. 1 lit. a-c DBG sind stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) bei Umstrukturierungen - insbesondere auch im Fall einer Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft und namentlich Aktiengesellschaft (lit. b; sog. Umgründung) - nur dann nicht zu besteuern, wenn die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden.

2.4. Die steuerneutrale Umwandlung einer Personenunternehmung in eine juristische Person unterliegt strengen Voraussetzungen, weil damit häufig der Wechsel der Beteiligung vom Geschäfts- in das Privatvermögen einhergeht (vgl. das Urteil 2C 1019/2012 vom 7. August 2013 E. 2.1 in: ASA 82 S. 145). Nach dem Wortlaut des Gesetzes verlangt die steuerneutrale Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person also die Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG). Im Gegensatz zur Übertragung von Vermögenswerten zwischen Personenunternehmungen gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG muss im Bereich von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG somit eine qualifizierte Form von Vermögen übertragen werden, damit über die stillen Reserven nicht abzurechnen ist (BGE 142 II 283 E. 3.1 S. 287 mit Hinweisen; Urteil 2C 732/2016 vom 5. September 2017 E. 2.3.2).

2.5. Als Betrieb im Sinne des steuerlichen Umstrukturierungsrechts gilt jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, der im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserbringung eine relativ unabhängige, organische Einheit bildet (BGE 142 II 283 E. 3.2 S. 287 f. mit Hinweisen). Ein Betrieb zeichnet sich durch einen hohen Grad an Unabhängigkeit aus und stellt eine Organisation dar, die imstande ist, selbständig fortzubestehen (BGE 142 II 283 E. 3.2 S. 287 f.; vgl. betreffend Spaltung nach Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG BGE 138 II 557 E. 6.4 S. 564 f.). Im Rahmen eines Betriebs werden Kapital und Arbeit zum Zweck der Gewinnerzielung eingesetzt, wobei sich der Einsatz der Arbeit nicht auf die Abschöpfung von Mehrwerten oder die Vereinnahmung von Ertrag beschränkt. Der Begriff des Betriebs nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG indiziert eine der Leistungserbringung dienende Vermögenssubstanz (BGE 142 II 283 E. 3.2 S. 287 f.).

2.6. Der Begriff des Betriebs ist enger ausgestaltet als jener der selbständigen Erwerbstätigkeit. Das zeigt sich bereits daran, dass Art. 18 Abs. 1 DBG nebst den Einkünften aus einem Betrieb (aus Handel, Industrie, Gewerbe, Land- oder Forstwirtschaft) und freien Berufen auch alle Einkünfte "aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit" für steuerbar erklärt (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b S. 121; Urteile 2C 732/2016 vom 5. September 2017 E. 2.1.1; 2C 894/2013 und 2C 895/2013 vom 18. September 2015 E. 2.2). Nicht bei jeder Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG liegt entsprechend auch ein Betrieb vor (BGE 142 II 283 E. 3.3.1 S. 289).

2.7. Der Beschwerdeführer wurde von der kantonalen Steuerverwaltung als selbständig erwerbstätiger Liegenschaftenhändler qualifiziert. Es sind deshalb die weiteren Merkmale zu prüfen, die ein solcher aufweisen muss, damit er das Betriebserfordernis gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG erfüllt und er eine steuerneutrale Umstrukturierung in eine juristische Person vornehmen kann:

2.7.1. Damit die bloss gewerbsmässige Verwaltung eigener Immobilien ausnahmsweise als Betrieb qualifiziert werden kann und nicht lediglich eine Kapitalanlage vorliegt, wird eine professionelle Immobilienbewirtschaftung vorausgesetzt (vgl. Urteil 2C 107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3 [betreffend Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen]). Dafür muss eine Immobilienverwaltung bspw. über den Rahmen blosser Vermögensverwaltung hinaus eine grosse Zahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistungen (Vermietung, Verwaltung) betreuen oder mit ihnen (im Sinne einer Mischform, vgl. Urteil 2C 107/2011 vom 2. April 2012 E. 4.3) auch Handel treiben (BGE 142 II 283 E. 3.4.1 S. 291).

2.7.2. Auch im Bereich des Liegenschaften handelserfüllt nicht jede selbständige (Neben-) Erwerbstätigkeit ohne Weiteres das Betriebserfordernis gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG. Das Gesetz lässt die Übertragung stiller Reserven von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person nur beim Vorliegen eines (Teil-) Betriebs zu, wobei nicht jede selbständige Erwerbstätigkeit die Schwelle zum Betrieb im umstrukturierungsrechtlichen Sinn überschreitet (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG; BGE 142 II 283 E. 3.4.2 S. 291 f.). Das Erfordernis eines Betriebs gilt auch für den gewerbsmässigen Liegenschaften handel (BGE 142 II 283 E. 3.4.2 S. 291 f.).

3.

3.1. Die Einzelunternehmung A.A. _____ bezweckte den Kauf, Verkauf und die Verwaltung von Immobilien, die Erstellung von Überbauungen und Expertisen sowie die Vermietung von Ferienwohnungen. Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz bestand das Geschäftsvermögen der Einzelunternehmung A.A. _____ bei der Vermögensübertragung lediglich aus dem Anteil an den drei Stockwerkeigentumseinheiten der Überbauung B. _____. Mit Blick auf die Verwaltung des Anteils an diesen drei Einheiten liegt kein (Teil-) Betrieb vor: Von einer grossen Anzahl Liegenschaften kann keine Rede sein und es lag auch keine über die blosser Verwaltung hinaus

gehende Liegenschaftsbetreuung mit eigenen Dienstleistungen vor.

3.2. Die Stockwerkeigentumseinheiten bildeten sodann auch mit Blick auf den Handel mit Liegenschaften keine unabhängige, organische Einheit im Sinne des umstrukturierungsrechtlichen Betriebsbegriffs: Die übertragenen Geschäftsaktiven zeichnen sich weder durch einen hohen Grad an Unabhängigkeit aus noch stellen sie eine Organisation dar, die imstande ist, selbständig fortzubestehen. Daran ändert auch der Einwand des Beschwerdeführers nichts, wonach die eingebrachten Vermögenswerte dem Zweck gedient hätten, eine Überbauung zu erstellen, wofür zwingend Arbeitskräfte nötig gewesen seien. Der Beschwerdeführer legt denn auch nicht dar, er als natürliche Person oder bei seiner Einzelunternehmung angestellte Personen seien als Arbeitskräfte tätig gewesen. Schliesslich waren die Liegenschaften - wie der Beschwerdeführer selbst ausführt - zum Zeitpunkt der Übertragung ohnehin zum wesentlichen Teil bereits fertiggestellt.

4.

Der sinngemässe Vorwurf, die Veranlagungsbehörde hätte das Verfahren verschleppt, indem sie sich erst drei Jahre später über die Höhe des Verkehrswerts der drei Stockwerkeigentumseinheiten geäußert habe, ist unbegründet: Aus dem angefochtenen Urteil geht nicht hervor, dass der Beschwerdeführer während des kantonalen Verfahrens Rechtsverzögerungsbeschwerden eingereicht oder die Verfahrensdauer in den Beschwerden an die Vorinstanz beanstandet hätte. Die Rügen sind daher verspätet (vgl. Urteile 2C 179/2016 vom 9. Januar 2017 E. 3.7; 2C 327/2014 vom 15. Januar 2015 E. 2.1 mit Hinweis).

5.

Die Beschwerde zur Steuerperiode 2012 erweist sich damit, soweit die direkte Bundessteuer betreffend, als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist.

III. Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Wallis

6.

Die Rechtslage ist bei den harmonisierten kantonalen Steuern im Wesentlichen identisch mit jener im Recht der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG; Art. 15 Abs. 1 lit. b Steuergesetz des Kantons Wallis vom 10. März 1976 [StG/VS; SGS 642.1]). Die entsprechenden Bestimmungen sind übereinstimmend auszulegen (vgl. Urteile 2C 230/2018 vom 15. März 2019 E. 4; 2C 160/2017 / 2C 161/2017 vom 24. August 2017 E. 4), sodass die Stockwerkeigentumsanteile Nr. xxx, Nr. yyy und Nr. zzz, Grundbuch V._____/VS, auch für die Zwecke der kantonalen Steuern das Betriebserfordernis nicht erfüllen und deshalb nicht steuerneutral übertragen werden können. Die Beschwerde zur Steuerperiode 2012 erweist sich damit, auch soweit die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Wallis betreffend, als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist.

IV. Kosten und Entschädigungen

7.

Ausgangsgemäss hat der Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es sind keine Parteientschädigungen geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2012, wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Wallis, Steuerperiode 2012, wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 4. März 2020
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Meyer