

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 1081/2015

Urteil vom 12. Dezember 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiberin Petry.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau.

Gegenstand

Nachsteuerveranlagung für Grundstück-
gewinnsteuer 2011,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau
vom 23. September 2015.

Sachverhalt:

A.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 23. Mai 2011 verkaufte A. _____ die 820 m² umfassende Parzelle Nr. yyy (heute Teil der Parzelle Nr. yyy), Grundbuch U. _____ (Gemeinde V. _____), an die von ihm beherrschte X. _____ AG. Der Verkaufspreis betrug Fr. 59'860.–. Gleichentags veräusserte die X. _____ AG, vertreten durch A. _____, dieselbe Parzelle an die Y. _____ GmbH zu einem Verkaufspreis von Fr. 164'000.–.

In der definitiven Veranlagung für die Grundstückgewinnsteuern 2011 vom 22. Juni 2011 betreffend A. _____ brachte die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau (hiernach: die Steuerverwaltung) für die Parzelle einen Veräusserungserlös von Fr. 59'860.– zur Veranlagung. Unter Berücksichtigung des Erwerbspreises von Fr. 57'400.–, wertvermehrenden Investitionen von Fr. 1'792.– und Grundbuchgebühren von Fr. 871.– resultierte ein Verlust von Fr. 200.–.

B.

Am 15. Mai 2013 leitete die Steuerverwaltung gegen A. _____ ein Nachsteuerverfahren betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2011 ein. In der Nachsteuerverfügung vom 8. August 2013 brachte die Steuerverwal-

tung einen Veräusserungserlös von Fr. 164'000.– zur Veranlagung, woraus ein steuerbarer Grundstücksgewinn von Fr. 103'900.– resultierte. Eine hiergegen erhobene Einsprache bei der Steuerverwaltung blieb erfolglos (Entscheid vom 16. April 2014). Sowohl die Steuerrekurskommission als auch das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau wiesen die erhobenen Rechtsmittel ab (Entscheide vom 15. April 2015 und vom 23. September 2015).

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt A. _____ die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils. Eventuell sei die Sache zur Würdigung des Sachverhalts und zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Steuerverwaltung und das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (vgl. Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit 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) und der Steuerpflichtige ist dazu legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG).

1.2. Soweit der Beschwerdeführer den Einspracheentscheid vom 16. April 2014 und den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 15. April 2015 anfecht, ist auf seine Vorbringen nicht weiter einzugehen. Diese Entscheide wurden durch das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 23. September 2015 ersetzt (Devolutiveffekt) und gelten als inhaltlich mitangefochten (vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144 mit Hinweis).

1.3. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern der rechtliche Mangel nicht geradezu offensichtlich ist. Die Verletzung von Grundrechten prüft das Bundesgericht nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist; es gilt eine qualifizierte Rügepflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 137 II 305 E. 3.3 S. 310 f.; 135 III 397 E. 1.4 S. 400; 133 II 249 E. 1.4.1 f. S. 254 mit Hinweisen).

1.4. Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie das Bundesrecht mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG). In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsraum 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 941/2012 / 2C 942/2012 vom 9. November 2013 E. 1.6 mit Hinweisen). Mit freier Kognition ist aber zu untersuchen, ob die kantonale Lösung, die einen kantonalen Freiraum betrifft, mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C 337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 1.4, in: StR 68/2013 S. 368, StE 2013 B 42.38 Nr. 36, RDAF 2013 II 350).

1.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2 S. 117). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist rechtsgenügend substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid geht das Bundesgericht nicht weiter ein (Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266 mit Hinweisen).

1.6. In Bezug auf die Beweislast gilt Folgendes: Der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252 mit Hinweisen).

2.

Zunächst rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung des rechtlichen Gehörs infolge mangelhafter Begründung des angefochtenen Entscheids. Wesentlicher Bestandteil des Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV ist die Begründungspflicht. Die Begründung soll verhindern, dass sich die Behörde von unsachlichen Motiven leiten lässt, und sie soll dem Betroffenen ermöglichen, die Verfügung sachgerecht anzufechten. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf welche sich ihr Entscheid stützt (vgl. BGE 138 I 232 E. 5.1 S. 237; 136 I 229 E. 5.2 S. 236; je mit Hinweisen). Zwar begründet die Vorinstanz in E. 4.2 relativ knapp, weshalb von einem Veräusserungserlös von Fr. 164'000.– auszugehen sei. Jedoch ergibt sich aus den Kernaussagen mit genügender Klarheit, von welchen Überlegungen sie sich hat leiten lassen (wirtschaftliche Betrachtungsweise; Absicht des Beschwerdeführers, die Eigenkapitalbasis seiner Unternehmung zu stärken). Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt daher nicht vor.

3.

3.1. Gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt.

Im Kanton Thurgau ist die Grundstückgewinnsteuer in § 126 ff. des Thurgauischen Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/TG; SR/TG 640.1) geregelt. Nach § 126 Abs. 1 StG/TG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer namentlich Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens natürlicher Personen. Als Grundstücksgewinn gilt der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 131 Abs. 1 StG/TG). Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis unter Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 132 Abs. 1 StG/TG).

3.2. Umstritten ist im vorliegenden Fall die Höhe des Veräusserungserlöses.

3.2.1. Der zu beurteilende Fall weist insofern eine besondere Konstellation auf, als es dabei um die Veräusserung einer Liegenschaft aus dem Privatbesitz des Beschwerdeführers an eine von ihm beherrschte Aktiengesellschaft geht, welche das Grundstück gleichentags zu einem deutlich höheren Preis an eine andere Gesellschaft weiterveräussert hat. Dabei hat der Beschwerdeführer bei beiden Kaufverträgen für seine Gesellschaft mit Einzelunterschrift gehandelt.

3.2.2. Gemäss der Vorinstanz lag der am gleichen Tag erfolgten Übertragung des Eigentums an der Parzelle Nr. yyy vom Beschwerdeführer auf die von ihm beherrschte X._____ AG und dann von dieser auf die Y._____ GmbH der Entschluss des Beschwerdeführers zugrunde, der Y._____ GmbH gegen Bezahlung von Fr. 164'000.– das Eigentum an der betreffenden Parzelle zu übertragen; gleichzeitig habe der Beschwerdeführer die Eigenkapitalbasis der X._____ AG stärken und sich persönlich aus dem Verkauf der betreffenden Parzelle Fr. 59'860.– zufließen lassen wollen. Die Vorinstanzen sind davon ausgegangen, dass vorliegend der Veräusserungserlös so zu bestimmen ist, dass zum vereinbarten Kaufpreis die durch verdeckte Kapitaleinlage erfolgte Verstärkung der Eigenkapitalbasis der Erstkäuferin X._____ AG aufzurechnen sei.

3.2.3. In der Regel ist der vereinbarte Kaufpreis massgebend für die Berechnung des Verkaufserlöses. Dies trifft allerdings nicht zu, wenn dem unter den Parteien vereinbarten Preis keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 94 zu § 220 StG/ZH; THOMAS P. WENK, in: Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], 2004, N. 7 zu § 76 StG/BL; JULIA VON AH, Besteuerung des Liegenschaft-

tenhandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken, zsis) 2006, Ziff. 4.5.5.4). Ein Indiz für die fehlende rechtsgeschäftliche Bedeutung der Preisvereinbarung liegt vor, wenn im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis zwischen vereinbarter Leistung und dem objektiven Grundstückswert besteht. Dabei geht es nicht darum, den rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien zu missachten und zusammengesetzte Kaufpreisabreden als stets simuliert und damit zivilrechtsunwirksam zu betrachten. Vielmehr geht es nur darum, der vorgenommenen Preiszerlegung die rechtsgeschäftliche Bedeutung abzuspochen (vgl. zum Ganzen RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 101

f. und 108 zu § 220 StG/ZH; vgl. auch Urteil 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005 E. 4.5).

3.2.4. Bringt ein privater Einleger ein Grundstück in eine Gesellschaft ein, stellt diese Sacheinlage eine Veräusserung dar, die grundsätzlich der kantonalen Grundstückgewinnsteuer unterliegt (vgl. SIMONEK/GÄCHTER/MÜLLER, Unternehmensrecht I Gründung und Aufbau, Sanierung und Liquidation, 2. Aufl. 2013, S. 287). Wenn der Aktionär für das Grundstück einen Preis verlangt, der erheblich unter dem Preis liegt, der zwischen Unabhängigen unter sonst gleichen Verhältnissen vereinbart würde, liegt eine verdeckte Kapitaleinlage im Umfang der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem wirklichen Wert vor. Die Unternehmung ist berechtigt, das erworbene Grundstück zu seinem wirklichen Wert zu aktivieren und die verdeckte Kapitaleinlage den Reserven gutzuschreiben (vgl. MARKUS LANGENEGGER, in: Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, N. 9 zu Art. 138 StG/BE; vgl. auch ERWIN SCHÄRRER, Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär, in: ASA 43 S. 273 ff., insb. 279 und 283).

3.2.5. Die Vorinstanz ging davon aus, dass für die Erlösbestimmung der veräussernden Person der gesamte Wert aller vermögenswerten Leistungen einbezogen werden müsse. Diese Auffassung ist nicht zu beanstanden. Bei unterpreislichen Einbringungen oder Veräusserungen an eine von der einbringenden oder veräussernden Person beherrschte Unternehmung setzt sich der Wert der Gegenleistung aus zwei Komponenten zusammen: einerseits dem vereinbarten und verkündeten Kaufpreis und andererseits der verdeckten Wertsteigerung, die sich infolge der verdeckten Kapitaleinlage auf der privaten Beteiligung ergibt (vgl. Urteil 2P.77/1991 vom 24. April 1992 E. 2c, in: ASA 61 S. 616 ff.; vgl. auch MARKUS LANGENEGGER, a.a.O., N. 9 zu Art. 138 StG/BE sowie WEIDMANN/BÜHLER, Die steuerliche Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Kapitaleinlagen, in: StR 39/1984 S. 365 ff., insb. 373).

Der Beschwerdeführer verkaufte die betreffende Parzelle am 23. Mai 2011 an die von ihm beherrschte X. _____ AG zum Preis von Fr. 59'860.-. Diese verkaufte die Liegenschaft am gleichen Tag zum Preis von Fr. 164'000.- an die Y. _____ GmbH weiter. Der zweite Verkaufspreis beträgt mehr als das 2,7-fache des - gleichentags - vereinbarten ersten Verkaufspreises. Bei dieser Sachlage ist die Rechtsauffassung der Vorinstanz, dass dem ersten Verkaufspreis keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukomme, nicht zu beanstanden. Sie hat kein Bundesrecht verletzt, indem sie zum ersten Verkaufspreis den Wert der verdeckten Kapitaleinlage hinzugerechnet und somit bei der Ermittlung des massgebenden Veräusserungserlöses auf den zweiten Verkaufspreis abgestellt hat.

3.2.6. Bei diesem Ergebnis kann auf eine Überprüfung des vorliegenden Sachverhalts unter dem Aspekt der Steuerumgehung (vgl. S. 10 ff. der Beschwerdeschrift) verzichtet werden.

3.3. Was der Beschwerdeführer den Ausführungen der Vorinstanz entgegenhält, vermag deren Einschätzung nicht zu entkräften. Insbesondere ist das Vorbringen unbehelflich, der Verkauf an die Y. _____ GmbH sei nur zustande gekommen, weil die X. _____ AG die Verpflichtung übernommen habe, sämtliche noch anfallende Erschliessungskosten für die betreffende Parzelle zu tragen. Gemäss den für das Bundesgericht verbindlichen vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen ist im Kaufvertrag zwischen der X. _____ AG und der Y. _____ GmbH eine Erschliessungspflicht der X. _____ AG nicht vorgesehen. Das Argument des Beschwerdeführers, aufgrund der langwierigen Verhandlungen sei selbstverständlich gewesen, dass die Y. _____ GmbH das Land nur in voll erschlossenem Zustand zu erwerben bereit gewesen sei und man dazu im Kaufvertrag keine spezielle Vereinbarung getroffen habe, überzeugt nicht. Die übrigen Sachverhaltsrügen des Beschwerdeführers erschöpfen sich weitgehend in appellatorischer Kritik, die darin besteht, dass er seine

eigene Sicht der Dinge derjenigen der Vorinstanz gegenüberstellt. Damit vermag er jedoch nicht darzulegen, inwiefern die vorinstanzliche Sachverhaltsdarstellung offensichtlich unrichtig bzw. unvollständig sein soll (vgl. E. 1.5).

4.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Da der Beschwerdeführer unterliegt, sind ihm die Gerichtskosten aufzuerlegen (Art. 65 und 66 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'500.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 12. Dezember 2016

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Petry