

ENTSCHEIDE

Handänderungssteuer

Keine Befreiung mangels Umstrukturierung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 16. November 2018

Ein Umstrukturierungstatbestand für die steuerneutrale Übertragung von Immobilien setzt einerseits das Vorliegen von Geschäftsvermögen voraus. Andererseits muss das Betriebserfordernis erfüllt werden. Bei einer blossen Verwaltung eigenen Vermögens einer Privatperson fehlt es deshalb an Geschäftsvermögen, selbst wenn kurzfristig vor der Übertragung ein Handelsregistereintrag vorgenommen wurde. Aufgrund dieser Sachlage wird auch das Betriebserfordernis nicht erfüllt. Unter diesen Umständen muss eine Steuerumgehung nicht näher geprüft werden.

Sachverhalt:

A. Die Steuerpflichtige hat in den Jahren 2005 bis 2010 in diversen Kantonen Mehrfamilienhäuser erworben, u.a. eine Liegenschaft im Kanton Basel-Landschaft.

Mit Rulinganfrage vom 12. Januar 2016 gelangte die Vertreterin an die Steuerverwaltung und machte geltend, die Pflichtige sei als Quasi-Liegenschaftshändlerin zu qualifizieren; sie beabsichtige, die Immobilien, welche bis anhin im Privatvermögen deklariert worden seien, neu zu strukturieren: Die Liegenschaften sollten rückwirkend per 1. Januar 2014 in die Steuerbilanz einer Einzelfirma eingebucht und per 1. Januar 2016 in eine Immobiliengesellschaft überführt werden, wobei für diese Umstrukturierung keine Handänderungssteuer anfallen solle. Der Anfrage beigelegt wurde ein vom Steueramt des Kantons Zürich unterzeichnetes analoges Ruling.

Mit Schreiben vom 18. Januar 2016 teilte die Steuerverwaltung mit, die Einbringung der Immobilien löse Handänderungssteuern aus; es sei kein Betrieb im Sinne des Umstrukturierungsrechts gegeben; lediglich beim Vorliegen eines Liegenschaftshandels würden Immobilien einer natürlichen Person dem Geschäftsvermögen zugeordnet.

Mit Vermögensübertragungsvertrag vom 16. Juni 2016 wurden die Liegenschaften, u.a. diejenige im Kanton Basel-Landschaft zu einem Betrag von CHF 5'000'000.–, von der Pflichtigen als Inhaberin der am 25. Mai 2016 neu im Handelsregister eingetragenen Immobilien-Einzelunternehmung auf die Immobiliengesellschaft übertragen.

Mit Verfügung vom 22. Dezember 2016 veranlagte die Steuerverwaltung eine Handänderungssteuer von CHF 62'500.– (= CHF 5'000'000.– x 1,25 %).

B. Mit Einsprache vom 20. Januar 2017 beantragte die Vertreterin der Pflichtigen die Aufhebung der Veranlagung der Handänderungssteuer.

Mit Einspracheentscheid vom 2. Mai 2018 wies die Steuerverwaltung die Einsprache mit der Begründung, der Umstrukturierungstatbestand sei nicht erfüllt, ab.

C. Mit Rekurs vom 1. Juni 2018 beantragte die Vertreterin der Pflichtigen die Aufhebung des Einspracheentscheides.

Mit Vernehmlassung vom 15. August 2018 ersuchte die Steuerverwaltung um Abweisung des Rekurses. Zur Begründung verwies sie auf den Einspracheentscheid und führte überdies aus, es liege eine Steuerumgehung vor.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist auf das Rechtsmittel einzutreten.

2. Vorliegend ist strittig, ob der Tatbestand der Umstrukturierung erfüllt ist. Daher ist zu prüfen, ob die Rekurrentin als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin zu qualifizieren ist, ob es sich bei der Einzelfirma um einen Betrieb und bei den fraglichen Immobilien um Privat- oder um Geschäftsvermögen handelt.

2.1. Gemäss § 81 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Grundsätzlich lösen somit sämtliche Handänderungen die Handänderungssteuer aus. Die Ausnahmetatbestände sind in § 82 StG geregelt, wobei Ausnahmebestimmungen restriktiv auszulegen sind (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 2. Dezember 2016, 510 16 58, E. 3e, www.bl.ch/steuergericht). Während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, ist der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen von der Steuerbehörde zu erbringen. Der Pflichtige hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A. 2016, S. 519; Zweifel/Casanova/Beusch/ Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. A. 2018, § 19 N 8 f.; StGE vom 8. Juni 2018, 510 18 12, E. 2.2, www.bl.ch/steuergericht).

2.2. Die Rekurrentin beruft sich auf § 82 Abs. 1 lit. h StG, wonach die Handänderungssteuer bei Handänderungen infolge Umstrukturierungen gemäss § 26 StG und § 56 StG sowie bei Ersatzbeschaffungen gemäss § 55 Abs. 2 StG nicht erhoben wird. Die beiden letzten Tatbestände, in welchen es um juristische Personen geht, sind vorliegend, wo die fraglichen Liegenschaften von einer natürlichen Person auf eine Aktiengesellschaft übertragen wurden, nicht relevant. Gemäss § 26 Abs. 1 StG werden stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, in folgenden Fällen nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden: (lit. a) Bei der Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung; (lit. b) bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person; (lit. c) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von § 56 Abs. 1 StG oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen. Unter die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs auf eine juristische Person fallen insbesondere folgende Umstrukturierungstatbestände im steuerlichen Sinn: Zusammenschluss mit einer juristischen Person, Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft und Umwandlung der schweizerischen Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Die Übertragung kann zivilrechtlich auf folgende Weise erfolgen: Sacheinlage, Verkauf, Fusion (nur für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften) und Umwandlung (nur für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften) und Vermögensübertragung (vgl. Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen [KS ESTV Nr. 5], Ziff. 3.2.1). Nach geltender Praxis wird unter den Begriffen „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ Folgendes verstanden: Ein Betrieb ist ein organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt. Ein Teilbetrieb ist der kleinste für sich lebensfähige Organismus eines Unternehmens. Ein Betrieb oder Teilbetrieb liegt nur dann vor, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind: Die Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen, die Unternehmung verfügt über Personal und der Personalaufwand steht in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag. Das Halten und Verwalten eigener Immobilien stellt dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind: Es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet, die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstel-

le für rein administrative Arbeiten) und die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwands für die Immobilienverwaltung (vgl. KS ESTV Nr. 5, Ziff. 3.2.2.3).

2.3. Steuerbarer gewerbsmässiger Liegenschaftshandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit gemäss bundesgerichtlicher Praxis liegt dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung vornimmt; dabei ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist, erforderlich. Als Indizien kommen in Betracht: Die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnutzung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte, die Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände oder die Realisierung der Gewinne im Rahmen einer Personengesellschaft (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_966/2016 vom 25. Juli 2017, E. 3.3, m.w.H.).

2.4. Gemäss bundesgerichtlicher Praxis gehört die Vermietung eigener Liegenschaften ausgesprochen zur üblichen Verwaltung privaten (Anlage-)Vermögens und ist bei der Annahme, sie sei Gegenstand eines geschäftlichen Betriebs, mithin einer (selbständigen) Erwerbstätigkeit, grösste Zurückhaltung geboten; insbesondere sind in dieser Konstellation, also bei der Vermietung von Gebäuden und Räumlichkeiten ohne Tätigkeit von Käufen und Verkäufen, die zum Liegenschaftshandel entwickelten Kriterien nicht massgebend; der Eigentümer, der seine Liegenschaft(en) mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbaut, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen, verwaltet demnach normalerweise privates Vermögen; das Vermieten von Wohnblöcken gilt als Vermögensverwaltung, auch wenn der Vermieter die Wohnungen instand halten und nötigenfalls neue Mieter suchen muss (vgl. BGer 9C_591/2016 vom 21. März 2017, E. 3.3). Auch das Kantonsgericht Basel-Landschaft hat festgehalten, dass selbst bei einem sehr umfangreichen Immobilienbestand immer noch Privatvermögen vorliegt, wenn damit kein gewerbsmässiger Liegenschaftshandel betrieben wird, d.h. trotz umfangreicher und werterhöhender Massnahmen keine Liegenschaften verkauft werden (vgl. Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 7. Juni 2017, publ. in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPra], 3/2017, S. 41 ff., www.bl.ch/steuerverwaltung; vgl. zum Ganzen: StGE vom 22. Juni 2018, 510 18 17).

2.5. Vorliegend erwarb die Rekurrentin in den Jahren 2005 bis 2010 in diversen Kantonen Mehrfamilienhäuser. Verkäufe fanden keine statt. Damit fehlt es offenkundig an systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung vorgenommenen An- und Verkäufen von Liegenschaften, so dass keine selbständige Tätigkeit bzw. kein gewerbsmässiger Liegenschaftshandel vorliegt. Die Liegenschaften wurden stets als Privatvermögen deklariert. Dies ist zwar für die Steuerbehörden nicht bindend, aber doch ein starkes Indiz dafür, dass die Liegenschaften als Privatvermögen zu qualifizieren sind. Dazu kommt, dass keinerlei geschäftliche Aktivitäten ersichtlich sind. Weder die Fremdfinanzierung noch der Marktauftritt gehen über ein Mass hinaus, welches auch bei einer privaten Vermögensverwaltung üblich ist. Überdies beschäftigt die einfache Gesellschaft kein Personal, verwaltet keine Fremdliegenschaften und es besteht keine berufliche Nähe der Rekurrentin zum Immobilienbereich. Damit liegt kein Betrieb vor. Daran hat auch der Handelsregistereintrag nichts geändert, vielmehr war dieser rein deklaratorisch, zumal bis zur Übertragung der Immobilien auf die Aktiengesellschaft lediglich rund ein Monat verging. Damit ist nicht ersichtlich, wieso die Immobilien als Geschäftsvermögen qualifiziert werden sollten. Daraus folgt, dass § 26 Abs. 1 StG die steuerneutrale Überführung der fraglichen Immobilien von der Rekurrentin auf die Aktiengesellschaft nicht zulässt. Daran ändert auch nichts, dass der Kanton Zürich bestätigt hat, dass es sich um einen Betrieb handle und die Umstrukturierung entsprechend steuerneutral erfolge könne, da der Kanton Basel-Landschaft nicht an diese Einschätzung gebunden ist (vgl. StGE vom 27. Mai 2016, 510 16 3, E. 3, www.bl.ch/steuergericht), umso mehr als der Kanton Zürich keine Handänderungssteuer kennt. Da sich aus den vorstehenden Ausführungen ergibt, dass der Ausnahmetatbestand der Umstrukturierung nicht erfüllt ist, kann auf die Prüfung der von der Rekursgegnerin behaupteten Steuerumgehung verzichtet werden.

3. Der Rekurs erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen.

Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) Verfahrenskosten von CHF 2'000.– zu bezahlen und es ist ihr gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...