

4. Finanzen

1179

Handänderungssteuer. Wirtschaftliche Betrachtungsweise. Steuerpflicht bejaht beim Verkauf aller Aktien einer Immobiliengesellschaft.

Der Gemeinderat H. stuft den Verkauf aller Aktien der F. AG als wirtschaftliche Handänderung an zwei Grundstücken ein. Er erhob darauf eine Handänderungssteuer. Der Regierungsrat wies den Rekurs gegen diese Besteuerung ab. Aus den Erwägungen:

1. Gemäss Art. 26 Abs. 2 Kantonsverfassung (KV; bGS 111.1 = SR131.224.1) «ist es den Gemeinden gestattet, eine Handänderungssteuer auf Liegenschaften – bis auf den Betrag von 2 Prozent – einzuführen». Die Gemeinde H. hat mit der Verordnung über die Handänderungssteuer vom 2. Dezember 1973 (HStV; in Kraft seit dem 1. Januar 1974) von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht. Die nach Auffassung der Gemeinde zu besteuernde wirtschaftliche Handänderung betrifft zwei Grundstücke auf H.-Boden. Die Aktienübertragung ist damit zurecht anhand dieser Verordnung auf steuerliche Auswirkungen hin überprüft worden.

a) Nach § 1 Abs.1 HStV wird diese Steuer «bei Handänderungen von Grundstücken (Art. 655 ZGB) oder Grundstücksanteilen» erhoben. Den Handänderungen werden nach § 1 Abs. 3 HStV gleichgestellt:

- a) Rechtsgeschäfte, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen wirken, namentlich die Übertragung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften.
- b) Entgeltliche Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen.
- c) Entgeltliche Übertragung von Kaufsrechten.

Mit dieser weiten Umschreibung wird klargestellt, dass nicht nur vertragliche Eigentumswechsel an Grundstücken einer Verkehrssteuer unterliegen sollen (vgl. § 1 Abs. 2 HStV), sondern jede tatsächliche Änderung der Verfügungsgewalt über Grundstücke, auch wenn sie nicht im Grundbuch aufscheint. Die sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise ist damit – wie bei der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Art 55^{bis} Abs. 2 lit. a Steuergesetz, StG; bGS 621.11) – ausdrücklich als anwendbar erklärt worden. «Ein Abweichen von den zivilrechtlichen Dispositionen der Grundeigentümer [ist daher] keinesfalls nur dann zulässig, wenn eine ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheinende Rechtsgestaltung vorliegt» (PVG 1983 S.147 E.1), sondern ausdrücklich vorgesehen und in diesem Rahmen zulässig.

b) § 1 Abs. 3 lit. a HStV unterstellt der Steuerpflicht diejenigen Rechtsgeschäfte, welche wie tatsächliche und wirtschaftliche Handänderungen an Grundstücken wirken. Zu diesen Geschäften gehört «namentlich», aber nicht ausschliesslich, die in der Verordnung genannte Übertragung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften. Der Wortlaut von § 1 Abs. 3 HStV lässt offen, ob auch der Erwerb der Aktienmehrheit einer Betriebsgesellschaft bezüglich deren Grundstücke als steuerpflichtige Übertragung der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt zu gelten hat. Nach dem Wortlaut der Vorschrift wäre dies zu bejahen. Vom Sinn der Abgabe her – der Belastung des Grundstückverkehrs – dürfen aber nur diejenigen wirtschaftlichen Handänderungen besteuert werden, deren Hauptzweck die Übertragung eines oder mehrerer Grundstücke ist (vgl. SG GVP 1978 S. 40 E. 2c). Bildet also die Liegenschaft nur die sachliche Grundlage für einen Geschäftsbetrieb, so darf vom Sinn der Vorschrift her keine Handänderungssteuer erhoben werden (vgl. *August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärfer*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz Bd. IV, Bern 1966, N. 62 zu § 161 StG ZH mit Hinweisen; VGE ZH in RB 1970 Nr. 47), «es sei denn, dass ausserordentliche Umstände, etwa das Vorliegen einer Steuerumgehungsabsicht, ausnahmsweise ein derartiges Vorgehen erforderten» (PVG 1979 S.186 E.1). Steht dagegen die Nutzbarmachung der Wertsteigerung von Grundbesitz oder die Verwendung von Liegenschaften als Kapitalanlage im Vordergrund der Geschäftstätigkeit, so ist die Erhebung der Handänderungssteuer beim tatsächlichen und wirtschaftlichen Übergang der Verfügungsgewalt korrekt, ohne Rücksicht darauf, ob die Nutzbarmachung oder Verwendung durch

Veräusserung, Vermietung, Verpachtung oder Überbauung geschehen soll (VGE ZH in RB 1946 Nr. 70 und 1964 Nr. 70). Die Firma gilt dann auch im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als (reine) Immobiliengesellschaft (BGE 104 Ia 251 E. 3a; vgl. auch SG GVP 1986 S. 56 E. bb; *Reimann/Zuppinger/Schärfer*, N. 63 zu § 161 StG ZH; *Rudolf Iseli*, Die Übertragung einer Immobiliengesellschafts-Beteiligung im zürcherischen Grundsteuerrecht, in: ASA 51/1983, S. 327), wird aber jedenfalls von der Umschreibung in § 1 Abs. 3 lit. a HStV umfasst.

2. Eine wirtschaftliche Handänderung liegt nicht bei jeder Übertragung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften vor. «Eine solche liegt erst dann vor, wenn mit der Übertragung der Beteiligungen auch die Beherrschung der Gesellschaft und damit die Verfügungsgewalt über die Gesellschaftsgrundstücke vom Veräusserer preisgegeben und auf eine Drittperson übertragen wird. Das ist erst dann der Fall, wenn eine Mehrheit übertragen wird» (*Ferdinand Zuppinger*, Die wirtschaftliche Handänderung im Steuerrecht, in StR 24/1969 S. 472; vgl. BGE 99 Ia 459 E. 3d S. 468 mit Verweis auf BGE 85 I 102; VGE ZH in RB 1975 Nr. 87, weitergehend: *Iseli* S. 329–343). Mit der Übertragung aller Aktien der F. AG ist dem Erwerber die vollständige Beherrschung der Aktiengesellschaft eingeräumt worden. Er hat damit auch die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die beiden Grundstücke übernommen.

3. Die Steuerpflicht für diese wirtschaftliche Handänderung hängt somit davon ab, ob die F. AG als Immobiliengesellschaft einzustufen ist oder nicht. «Massgebender Zeitpunkt der Qualifikation als Immobiliengesellschaft bzw. Betriebsgesellschaft ist jener des Übergangs der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt» (*Iseli* S. 329 mit Hinweisen). Dem Rekurrenten ist darin zuzustimmen, dass die Absichten des Käufers keinen Einfluss auf die Bemessung der Handänderungssteuer haben. Der Gemeinde dagegen ist darin recht zu geben, dass auch der frühere Gesellschaftszweck für die Steuerpflicht nicht von Bedeutung ist. «Ausschlaggebend für die Qualifikation als Immobiliengesellschaft ist der Gesellschaftszweck. Dieser manifestiert sich in formeller Hinsicht in den Statuten der Gesellschaft; massgebend ist indessen ihre tatsächliche Tätigkeit, auch wenn sie mit den Statuten nicht übereinstimmt» (*Iseli* S. 327).

a) Die F. AG betreibt nach den Statuten «Handelsgeschäfte in Textilwaren und ... Fabrikation von Stickereien und Strumpfwaren im In- und Auslande. Die Gesellschaft kann sich auch an anderen Unternehmungen der Stickerei- und Textilindustrie im In- und Auslande beteiligen» (Eintrag

im Handelsregister). Die Statuten geben also keinen Hinweis auf eine Betätigung als Immobiliengesellschaft.

b) Die tatsächlichen Verhältnisse zeigen aber, dass die F. AG ihre Handelstätigkeit auf das Stichdatum hin der Baufirma M. AG (heute: Stickerien F. AG) übertragen hat und selber stillgelegt wurde. Der Rekurrent bestätigte diesen Sachverhalt in seinem Rekurs an den Gemeinderat H. selber: «Der Grund dieses Aktienverkaufes liegt sodann in der von den bisherigen Firmeninhabern vollzogenen Redimensionierung des Betriebes aus Altersgründen der Geschäftsführer und weil aus der Familie F. keine Nachfolge in Aussicht stand. In einem verkleinerten Umfang wird das Stickereigeschäft weitergeführt, weshalb auch das Warenlager zurückgekauft wurde.» Für eine Weiterführung des bisherigen Geschäftsbetriebes fehlten der F. AG am Stichdatum auch die dazu notwendige Infrastruktur, waren doch Büro, Verkaufszimmer, Musterzimmer und Mobiliar entliehen, das Warenlager geräumt, etliche Kunden, ja selbst das Geschäftstelefon von den Verkäufern übernommen worden und keine Aufträge mehr offen. Die einzige Tätigkeit der Gesellschaft war im Zeitpunkt der Aktienübernahme die Verwaltung der Liegenschaften und deren Vermietung. Es waren also noch die Verkäufer, welche die Firma zu einer Immobiliengesellschaft umgewandelt haben und damit die Steuerpflicht begründeten.

RRB 17.10.1989