

3. Kammer

URTEIL

vom 26. Januar 2007

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Handänderungssteuer

1. a) Die ... AG wurde im Oktober 1996 gegründet. Sie bezweckte gemäss den Statuten den Betrieb des ...hotel ... sowie der zum Hotel gehörenden Nebenbetriebe. Ab Oktober 1996 betrieb sie die zur ... gehörenden Betriebe, nämlich das Hotel ..., die Restaurants ... und ... sowie die ...-Bahn wie auch weitere Transportanlagen gestützt auf Pachtverträge. Die damaligen Eigentümerinnen dieser Betriebe befanden sich damals in finanziellen Schwierigkeiten und mussten um Nachlassstundung ansuchen. Im Rahmen der Verwertung der Nachlassaktiven der vier alten Aktiengesellschaften ersteigerte die ...hotel ... AG sodann im Jahre 1998 sämtliche Aktiven der alten Gesellschaften. Seither führte bzw. führt die ...hotel ... AG die "...-Betriebe" als Eigentümerin. In den Jahren ab 1998 tätigte die ...hotel ... AG sowohl in das Hotel wie auch in die Bahnbetriebe grössere Investitionen und führte die Betriebe ohne Unterbruch weiter. Die Gesellschaft beschäftigte jeweils je nach Saison 80-130 Mitarbeiter. Die Gemeinde ... beabsichtigte, auf der ... die raumplanerischen Voraussetzungen zu schaffen, um eine Erweiterung des Hotelbetriebes zu ermöglichen. Der erste von der Gemeinde vorgesehene Perimeter Sondernutzungsplanung für die ... wurde im Rahmen der Landschaftsabstimmung vom 4.3.2001 über den Teil 2 der Revision der Nutzungsplanung (Teilbauzonen) sowie der Totalrevision des Baugesetzes angenommen. In der Folge wurde auf Vorschlag des Departementes des Innern und der Volkswirtschaft Graubünden die Nutzungsplanung auf der ... überarbeitet. Dieser Planung stimmten die Stimmbürger der Gemeinde ... schliesslich im Oktober 2003 zu. Sie ist seit Ende Februar 2006 rechtskräftig.

- b) Die Aktionäre der ...hotel ... AG, nämlich ... und ..., verkauften mit Kaufvertrag vom 7. April 2003 sämtliche Aktien der AG an ... und ... Der Kaufpreis für sämtliche 200 Namenaktien zu nominell Fr. 1'000.-- sowie jener für die Abtretung der Aktionärsdarlehen im Betrage von Fr. 6'929'109.45 betrug insgesamt Fr. 7.5 Mio. (lit. c Ziff. 1 des Kaufvertrages). Gemäss Vertrag wurde mit rechtskräftiger Einzonung einer zusätzlichen zu den bestehenden Gebäuden für Wohnzwecke realisierbaren Bruttogeschossfläche von mindestens 5'000 m² ein weiterer Kaufpreis von Fr. 50.-- pro m² eingezonte BGF geschuldet, maximal jedoch 1 Mio. Franken bei 20'000 m² und mehr eingezonter zusätzlicher BGF (lit. c Ziff. 2 des Kaufvertrages). In lit. I Ziff. 2 des Kaufvertrages bestätigten die Verkäufer, dass nach kommunalem Steuergesetz eine Handänderungssteuer nicht geschuldet sei. Sollte gleichwohl eine solche Steuer erhoben werden, so sollte diese gemäss Vertrag vollumfänglich zu Lasten der Verkäufer gehen. Die Verkäufer gaben im Vertrag diese Bestätigung ab, weil ihnen zuvor vom Rechtskonsulenten der Gemeinde auf Anfrage hin bestätigt worden war, dass gemäss Steuergesetz und der von der Gemeinde geübten Praxis bei einem Verkauf von Aktien einer Betriebsgesellschaft keine Handänderungssteuer erhoben werde. Mit Verfügungen vom 5. November 2004 wurden ... und ... zur Bezahlung einer Handänderungssteuer von je Fr. 56'250.-- verpflichtet. Die Handänderungssteuer wurde auf einen Wert von Fr. 7.5 Mio. erhoben und zwar zu einem Steuersatz von 1.5%, was einen Gesamtbetrag von CHF 112'500.-- ergab. Gegen diese Verfügungen erhoben ... und ... Einsprachen, welche der Kleine Landrat mit Entscheid vom 28. Februar 2006, mitgeteilt am 3. März 2006, teilweise guthiess und die Handänderungssteuer nur mehr auf den Betrag von CHF 4'750'000.-- erhob. Die Steuer betrug danach je Fr. 35'625.--.
2. Dagegen erhoben ... und ... am 24. März 2006 Rekurs an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Sie machen unter ausführlicher Darlegung sowohl der bundesgerichtlichen als auch der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung geltend, das kommunale Steuergesetz (GStG) erlaube die Erhebung einer Handänderungssteuer beim Verkauf einer Betriebsgesellschaft nicht.

Ausnahmsweise sei dies bloss bei Vorliegen aussergewöhnlicher Verhältnisse zulässig, von denen aber hier keine Rede sein könne.

3. Die Gemeinde ... beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung des Rekurses. Sie ist der Meinung, das GStG lasse die Erhebung der Handänderungssteuer gestützt auf die Generalklausel von Art. 15 Abs. 1 auch bei Betriebsgesellschaften zu. Im Übrigen habe sich der Verkauf der Aktien weitestgehend in der Übertragung der Verfügungsmacht über das Grundeigentum erschöpft und sei im Hinblick auf die Zonenplanrevision erfolgt.
4. In einem zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest, ohne wesentliche neue Argumente vorzubringen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. Am 1. Januar 2007 ist das neue Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100) in Kraft getreten, welches das bisherige Verwaltungsgerichtsgesetz (VGG; BR 370.100) abgelöst hat. Die Übergangsbestimmung in Art. 85 Abs. 2 VRG legt fest, dass Rechtsmittelverfahren sich nach neuem Recht richten, wenn bei dessen Inkraft-Treten die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist. Da im vorliegenden Fall die Rechtsmittelfrist noch im Jahre 2006 geendet hat, sind hier noch die bisherigen Bestimmungen des Verwaltungsgerichtsgesetzes anwendbar.
2. Die für die Beurteilung des vorliegenden Streitfalles massgebende Bestimmung von Art. 15 GStG hat folgenden Wortlaut:

"Handänderungen an Grundstücken sind, unbekümmert um einen Grundbucheintrag, jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der tatsächlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück.

Geben Teilhandänderungen, insbesondere bei Anteilen in Form von Aktien, dem Erwerber die tatsächliche oder wirtschaftliche Verfügungsgewalt über ein Grundstück, so hat er für den bisher insgesamt erworbenen Teil und später für einen allfälligen Folgerwerb die Handänderungssteuer zu entrichten.

Als Handänderung gilt insbesondere:

- a) die Einbringung in eine Gesellschaft mit juristischer Persönlichkeit;
- b) die Umwandlung einer Gesellschaft in eine andere mit juristischer Persönlichkeit;
- c) der Gesellschaftszusammenschluss oder die Gesellschaftsaufteilung;
- d) der Erwerb von Anteilen und Rechten am Vermögen von Immobiliengesellschaften;
- e) der Erwerb von Nutzniessung und Wohnrecht;
- f) der Erwerb von Benützungrechten an Abstellplätzen."

Art. 15 GStG ist eine Steuernorm mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten, bei deren Auslegung nicht strikte von der zivilrechtlichen Gestaltung auszugehen ist, die der Steuerpflichtige gewählt hat. Vielmehr haben die Steuerbehörden den Sachverhalt entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen. Bei steuerrechtlichen Normen, die an wirtschaftliche und nicht vorab zivilrechtliche Gegebenheiten anknüpfen, ist die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht davon abhängig, ob die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt sind (vgl. BGE 109 Ia 99 f. E. 2a; ASA 58 S. 629 f). Auch wirtschaftliche Anknüpfungspunkte bedürfen jedoch einer genügenden Grundlage in einem formellen Gesetz. Das schon von Bundesrechts wegen gültige Legalitätsprinzip wird für das Abgaberecht im Kanton Graubünden in Art. 42 Gemeindegesetz (GG; BR 175.050) dahingehend konkretisiert, dass Steuern nur aufgrund allgemeinverbindlicher Erlasse erhoben werden dürfen, welche die Steuerpflicht sowie Gegenstand

und Mass der Steuern regeln. Aus diesem Gesetzesvorbehalt leiten die Rechtsprechung des Bundesgerichtes sowie die massgebende Lehre das Erfordernis der Tatbestandsbestimmtheit ab. Das Bundesgericht hat dazu in BGE 109 Ia 283 ausgeführt:

"Darüber hinaus steht das Bestimmtheitserfordernis in einem engen Zusammenhang mit dem Gesetzesvorbehalt: Soll der Gesetzesvorbehalt eine möglichst wirksame rechtsstaatliche Schranke bilden, so muss verlangt werden, dass die belastende, in ein Individualrecht eingreifende Norm einen optimalen Grad der Bestimmtheit aufweist und nicht unnötig wesentliche Wertungen der Gesetzesanwendung überlässt. Die Forderung nach Bestimmtheit verwirklicht erst eigentlich den Grundsatz des Gesetzesvorbehalts." Nach dem gleichen Urteil ist dieses Bestimmtheitsgebot freilich nicht in absoluter Weise zu verstehen. Vor allem die Komplexität der im Einzelfall erforderlichen Entscheidung, die Notwendigkeit einer erst bei der Konkretisierung möglichen Wahl, die nicht abstrakt erfassbare Vielfalt der zu ordnenden Sachverhalte und das Bedürfnis nach einer sachgerechten Entscheidung im Einzelfall rechtfertigen durchaus eine gewisse Unbestimmtheit der Normen (BGE 109 Ia 284; ASA 60, S. 6).

In einem anderen Fall leitete das Bundesgericht dieselben Anforderungen aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit ab, ohne auf das Legalitätsprinzip ausdrücklich Bezug zu nehmen: "Die Rechtssicherheit ist im Rechtsstaat von grosser Bedeutung. Sie erfordert unter anderem Voraussehbarkeit, Berechenbarkeit und Verlässlichkeit des Rechts... Für das Steuerrecht bedeutet dies, dass es möglich sein soll, das Steuerobjekt inhaltlich und umfänglich in genügendem Masse zu bestimmen, damit der Steuerpflichtige die Steuerlast, die auf ihn zukommt, auch einigermaßen abschätzen und berechnen kann... Indessen lassen sich auch bei sorgfältigster gesetzgeberischer Arbeit Auslegungsschwierigkeiten nicht vermeiden. Daher bietet auch das beste Steuergesetz keine absolute Rechtssicherheit im Sinne der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit" (ASA 58 S. 695 f.; ASA 60, S. 6). Das Verwaltungsgericht ist schon vor langem zum Schlusse gelangt, dass die Norm von Art. 15 GStG sowie gleichlautende Bestimmungen anderer Gemeinden die minimalen Anforderungen an die Bestimmtheit eines

Rechtssatzes bzw. an die Rechtssicherheit nicht in einer Weise erfüllt, dass der zur Diskussion stehende Sachverhalt auf dem Wege der durch die Gemeinde vorgenommenen Auslegung darunter subsumiert werden könnte, wie im Folgenden erneut zu zeigen ist (vgl. PVG 1995 Nr.69; VGE 581/96). Die Gemeinde hat daher mit der Veranlagung einer Handänderungssteuer gegen Bundesrecht und Art. 42 GG verstossen.

3. Die Gemeinde stützt ihre Ansicht vor allem darauf, dass Art. 15 Abs. 1 GStG grundsätzlich alle denkbaren Arten wirtschaftlicher Handänderungen erfasse und die folgenden Absätze lediglich exemplikativ gewisse typische Tatbestände aufzähle, die jedoch nicht als abschliessend zu betrachten seien. In der Tat enthält Art. 15 Abs. 1 GStG eine Generalklausel, welche die wirtschaftliche Betrachtungsweise allgemein anordnet. Ein derartiges Vorgehen wurde in der Literatur deshalb kritisiert, weil die gesetzesanwendenden Behörden einer solchen Generalklausel Inhalt geben müssten und niemand zum Vorneherein wisse, ob ein bestimmter Tatbestand die Besteuerung auslöse oder nicht. Das Erfordernis der Tatbestandsbestimmtheit sei somit nicht erfüllt. Eine derart integrale Verwirklichung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise schiesse über das Ziel hinaus (Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, S. 32). Diese Einwände und Bedenken entfielen weitgehend, wenn anstelle einer generellen (subsidiären) Massgeblichkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die einzelnen unechten Lücken im Gesetz durch präzise Spezialklauseln bzw. so genannte Ersatztatbestände ausgefüllt würden. Auf diese Weise würden die einzelnen Tatbestände gewissermassen ins Gesetz integriert. Dies sei die sachgemässe, mit Rechtssicherheit, dem Grundsatz der Voraussehbarkeit der Besteuerung sowie dem Legalitätsprinzip am ehesten vereinbare Lösung, um Schleichwegen des Steuerpflichtigen zu begegnen und die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu verwirklichen (Locher, a.a.O., S. 33, mit weiteren Hinweisen). Wenn auch nach der unter E.2 umschriebenen Rechtsprechung dort, wo die wirtschaftliche Betrachtungsweise generell vom Gesetz vorgeschrieben wird, ihre Anwendung nicht davon abhängig ist, ob die Voraussetzungen der Steuerumgebung vorliegen, so gebieten doch die unter E.2 und die soeben

erörterten Bedenken hinsichtlich des Legalitätsprinzips und der Rechtssicherheit eine restriktive und zurückhaltende Interpretation dessen, was als wirtschaftliche Handänderung zu betrachten sei. Im vorliegenden Fall enthält nun das Gesetz die unter den genannten Gesichtspunkten bedenkliche Generalklausel und zählt zugleich eine Reihe von Ersatztatbeständen auf. Es kann zwar mit der Gemeinde davon ausgegangen werden, dass die Enumerierung der Ersatztatbestände aufgrund der gesetzlichen Formulierung nicht geradezu als abschliessend verstanden werden muss. Nach dem oben Gesagten muss jedoch aus Gründen der Tatbestandsbestimmtheit und der Rechtssicherheit darauf geschlossen werden, dass die Ersatztatbestände, soweit sie dem Gesetzgeber bekannte Formen betreffen, vollständig aufgezählt sind und mit der Generalklausel nur die Möglichkeit geschaffen werden wollte, neue bisher unbekannte Vorgänge, die zu einer wirtschaftlichen Handänderung führen, oder aber besondere Verhältnisse bei Sachverhalten zu erfassen, die üblicherweise nicht als wirtschaftliche Handänderungen betrachtet werden. Dies führt dazu, dass die Auslegung der Gemeinde vor dem Legalitätsprinzip und dem Prinzip der Rechtssicherheit nicht standhält, wie im Folgenden zu zeigen ist.

4. Es stellt sich die Frage, ob gestützt auf die Generalklausel von Art. 15 Abs. 1 GStG eine Handänderungssteuer auch bei einem Handwechsel einer Betriebsgesellschaft erhoben werden kann, obwohl in Art. 15 Abs. 3 lit. d GStG nur die Übertragung von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften als Ersatztatbestand erwähnt wird.

Im wegleitenden Entscheid BGE 99 Ia 462 ff. hat es das Bundesgericht mit Grund als sachlich gerechtfertigt bezeichnet, die Abgabepflicht auf die Übertragung von Aktien einer Immobiliengesellschaft zu beschränken und bei Erwerbsgesellschaften mit vielleicht bedeutenderem kapitalmässigen Liegenschaftsbesitz keine Steuer zu erheben. Zur Begründung führte das Bundesgericht aus, wenn der Zweck einer Gesellschaft zur Hauptsache im Erwerb, in der Verwaltung und dem Wiederverkauf von Grundstücken bestehe, dann erfülle die Veräusserung der Gesellschaftsanteile wirtschaftlich die gleiche Funktion wie die Übertragung des Eigentums an den Liegenschaften. Der Käufer erlange dadurch die Verfügungsmacht über das

Gesellschaftsvermögen, und da dieses zur Hauptsache aus Grundstücken bestehe, erschöpfe sich wirtschaftlich der Vorgang im wesentlichen darin, dass dem Erwerber eine Stellung wie diejenige eines Eigentümers der betreffenden Grundstücke verschafft werde. Anders verhalte es sich hingegen beim Verkauf der Aktien einer Erwerbsgesellschaft. Dessen Wirkungen erschöpften sich nicht in der Übertragung der Verfügungsmacht über die im Eigentum der Gesellschaft befindlichen Grundstücke; diese Verfügungsmacht sei lediglich ein Ausfluss der viel weitergehenden Beherrschung des gesamten Unternehmens, die der Käufer mit dem Erwerb der Aktien erlange. Der Grund, der es als gerechtfertigt erscheinen lässt, den Übergang der Aktien jenem des Grundeigentums gleichzustellen, fehle somit dann, wenn die Aktien einer Betriebsgesellschaft veräussert würden.

Nur wenn ein Rechtsgeschäft wirtschaftlich der Übertragung von Grund und Boden gleichkomme, und sich darin erschöpfe, d.h. nur bei Übertragung des Aktienbesitzes an Immobiliengesellschaften, lasse sich mit triftigen Gründen rechtfertigen, den Übergang der Aktien steuerlich wie den Übergang des Eigentums an Grundstücken zu behandeln, während solche gewichtigen Gründe fehlten, wenn eine Betriebsgesellschaft, die Eigentümerin von Grundstücken ist, durch Übertragung der Aktien in andere Hände übergehe. Nach § 161 des zürcherischen Steuergesetzes seien den Handänderungen an Grundstücken Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen wirken. Obschon das Steuergesetz solchermassen die wirtschaftliche Betrachtung ausdrücklich zulasse, stehe auch die zürcherische Rechtslehre in Übereinstimmung mit der Praxis auf dem Standpunkt, die Steuer dürfe nur bei Übertragung von Beteiligungen an reinen Immobiliengesellschaften erhoben werden.

Zusammenfassend hält das Bundesgericht fest, es lasse sich nur dann mit triftigen sachlichen Gründen rechtfertigen, den Übergang der Gesamtheit oder der überwiegenden Mehrheit der Aktien der Übertragung des Eigentums an Grundstücken der Gesellschaft gleichzustellen, wenn der Aktienübergang wirtschaftlich einem Grundstückkauf gleichkomme und seine Wirkung sich darin erschöpfe. Das sei entsprechend der bisherigen bundesgerichtlichen

Rechtsprechung nur bei Immobiliengesellschaften der Fall, es wäre denn, dass aussergewöhnliche Verhältnisse ausnahmsweise auch die Besteuerung des Aktienübergangs von Betriebsgesellschaften zu rechtfertigen vermöchten.

Die bundesgerichtlichen Überlegungen zeigen deutlich, dass es sich auch dort wo, wie vorliegend, eine Generalklausel die wirtschaftliche Betrachtungsweise vorschreibt, nicht rechtfertigt, den Aktienübergang von Betriebsgesellschaften mit der Handänderungssteuer zu belegen, es sei denn, dass besondere Verhältnisse vorlägen.

5. Die Vorinstanz hat nun im angefochtenen Entscheid nicht in Abrede gestellt, dass es sich bei der von den Rekurrenten erworbenen AG nicht um eine Immobilien-, sondern um eine Betriebsgesellschaft handelt. Weitere Ausführungen dazu erübrigen sich daher, und es kann stattdessen auf den Sachverhalt und die ausführliche Begründung der Rekurrenten verwiesen werden. Die Gemeinde scheint indessen der Ansicht zu sein, dass ausserordentliche Verhältnisse bestünden, die auch die Besteuerung beim Aktienübergang einer Betriebsgesellschaft rechtfertigten. Diese besonderen Umstände sieht sie darin, dass der Wert der Liegenschaften den Übernahmepreis für die Unternehmung hauptsächlich beeinflusste. Für diese Behauptung, für welche die Gemeinde beweispflichtig wäre, findet sich indessen in den Akten kein nennenswerter Anhaltspunkt. Aufgrund der ganzen Unternehmensstruktur, wie sie im Sachverhalt dargestellt wurde, muss im Gegenteil davon ausgegangen werden, dass der Liegenschaftenbesitz für die Preisbildung zwar eine Rolle spielte, diese aber eher untergeordneter Natur war. So wurden etwa mit dem Kaufpreis von Fr. 7.5 Mio. Aktionärsdarlehen für 6.9 Mio. Franken abgelöst. Weiter mag die im Sachverhalt beschriebene Zonenplanänderung sich auch preisbildend ausgewirkt haben, was sich auch an der vereinbarten Preisnachzahlung zeigt. Indessen kann deshalb nicht gesagt werden, es lägen ausserordentliche oder ungewöhnliche Verhältnisse vor. Tatsache ist, dass die von den Rekurrenten erworbene Gesellschaft immer noch ihre Betriebe führt. Auch diesbezüglich kann auf die ausführliche Darstellung der Rekurrenten verwiesen werden, welcher die Gemeinde nichts Substantielles entgegenhält. Es ist daher

geradezu abwegig, wenn die Gemeinde behauptet, der Aktienkauf habe sich weitestgehend in der Übertragung der Verfügungsmacht über die Liegenschaft erschöpft. Dass dies zwar auch mitgespielt hat, bedeutet eben nicht, dass sich der Handel darin erschöpft, was nach der erwähnten Rechtsprechung eben erforderlich wäre, um die von der Gemeinde erhobene Besteuerung vornehmen zu können. Nach dem Gesagten sind somit die Voraussetzungen für die Erhebung einer Handänderungssteuer vorliegend nicht gegeben, weshalb der angefochtene Entscheid aufzuheben ist.

6. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten der Gemeinde, welche die anwaltlich vertretenen Rekurrenten überdies angemessen aussergerichtlich zu entschädigen hat.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid aufgehoben.
2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 5'000.--
- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 266.--
zusammen	Fr. 5'266.--

gehen zulasten der Gemeinde ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.

3. Die Gemeinde ... entschädigt ... und ... aussergerichtlich gesamthaft mit Fr. 3'000.-- (inkl. MWST).