

A1 20 123

URTEIL VOM 14. DEZEMBER 2020

**Kantonsgericht Wallis
Öffentlichrechtliche Abteilung**

Es wirken mit: Christophe Joris, Präsident, Jean-Bernard Fournier und Thomas Brunner, Richter, sowie Vanessa Brigger, Gerichtsschreiberin,

in Sachen

X _____ AG, Y _____ AG, Z _____ AG, Beschwerdeführerinnen, alle vertreten durch M _____ AG,

gegen

STAATSRAT DES KANTONS WALLIS, 1950 Sitten, Vorinstanz,

DIENSTSTELLE für GRUNDBUCHWESEN, 1950 Sitten,

(Handänderungssteuer)

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid vom 3. Juni 2020.

Sachverhalt

A. Die Dienststelle für Grundbuchwesen (DG) verfügte am 23. März 2018, dass die Z_____ AG für den Erwerb von Aktien der A _____ AG eine Stempelabgabe in der Höhe von Fr. 49 328.60 bezahlen müsse (S. 32 f.). Die DG führte aus, die Z_____ AG habe am 3. November 2008 und am 5. November 2008 72.53 % des Aktienkapitals der A _____ AG erworben. Die A _____ AG sei am 5. November 2008 Eigentümerin der Parzellen Nrn. xx1 und xx2 in der Gemeinde B _____ gewesen, auf der zwei Mehrfamilienhäuser erstellt worden seien (Gesamtwert Fr. 5 663 450.--). Gemäss Art. 12 lit. a in fine des Stempelgesetzes vom 14. November 1953 (aSGS/VS 643.1; fortan: StempG) unterliege die Übertragung von Aktien einer Immobiliengesellschaft, die Eigentümerin von Grundstücken im Kanton Wallis sei, dem Wertstempel. Der Wertstempel werde proportional nach Anteil am tatsächlichen Wert des Grundstückes bemessen (Art. 25 lit. n StempG) und aufgerundet auf die nächsten Fr. 100.-- (Art. 13 Abs. 3 StempG).

B. Gleichentags verfügte die DG, dass die Y _____ AG für den Erwerb von Aktien der Z_____ AG eine Stempelabgabe in der Höhe von Fr. 14 549.80 bezahlen müsse (S. 34 f.). Die Y _____ AG habe am 1. Dezember 2010 sowie am 14. April 2011 jeweils 10 % des Aktienkapitals der Z_____ AG erworben, welche wiederum 100 % des Aktienkapitals der A _____ AG gehalten habe, weshalb sie Aktienkapital einer Immobiliengesellschaft erworben habe, die über Grundeigentum im Kanton Wallis verfüge.

C. Schliesslich verfügte die DG ebenfalls am 23. März 2018, dass die C_____ AG für den Erwerb von Aktien der Z_____ AG eine Stempelabgabe in der Höhe von Fr. 12 257.-- bezahlen müsse (S. 36 ff.). Die C_____ AG habe am 28. April 2008 5 %, am 30. September 2010 4 % und am 14. April 2010 10 % des Aktienkapitals der Z_____ AG erworben, welche wiederum 27.47 % (28. April 2008) bzw. 100 % (ab 5. November 2008) des Aktienkapitals der A _____ AG gehalten habe. Die C_____ AG habe folglich sukzessive insgesamt 15.37 % des Aktienkapitals einer Immobiliengesellschaft erworben, welche über Grundeigentum im Kanton Wallis verfüge.

D. Gegen diese Verfügungen erhoben die Z_____ AG, die Y _____ AG und die C_____ AG am 25. April 2018 jeweils Beschwerde beim Staatsrat des Kantons

Wallis. Sie machten einerseits geltend, es handle sich nicht um eine Immobiliengesellschaft, weshalb für die umstrittene Aktienübertragung kein Wertstempel erhoben werden dürfe. Andererseits erhoben sie die Einrede der Verjährung. Der Staatsrat wies die Beschwerden am 3. Juni 2020 ab (S. 505 ff.).

E. Gegen den Entscheid des Staatsrates erhoben die C _____ AG (Beschwerdeführerin 1), die Y _____ AG (Beschwerdeführerin 2) und die Z _____ AG (Beschwerdeführerin 3) am 10. Juli 2020 Verwaltungsgerichtsbeschwerde bei der öffentlich-rechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts und stellten folgende Rechtsbegehren:

- Der Entscheid der Vorinstanz sei vollumfänglich und ersatzlos aufzuheben, da kein steuerbarer Tatbestand vorliegt.
- Eventualiter: Für den Fall, dass wider Erwarten der Hauptantrag verneint werden sollte, wird der Antrag gestellt, dass der Entscheid vom 03. Juni 2020 betreffend die Stempelabgabe wegen Eintritts der Veranlagungsverjährung vollumfänglich und ersatzlos aufzuheben sei."

Die Beschwerdeführerinnen machten geltend, die A _____ AG sei eine Betriebsgesellschaft im steuerrechtlichen Sinn. Art. 12 StempG sehe keine gesetzliche Definition des Begriffs "Immobiliengesellschaft" vor, jedoch sehe Art. 7 des Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 15. März 2012 (HG; SGS/VS 643.1) eine solche vor. Sowohl nach kantonalem Recht als auch nach gefestigter Praxis am Beispiel des Kantons Zürich betreffend Grundstückgewinnsteuer müsse eine überwiegende Nutzbarmachung der Wertsteigerung der Liegenschaft oder dessen Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage erfolgen, wobei andererseits die übrige unternehmerische Tätigkeit qualitativ und quantitativ von untergeordneter Bedeutung sein müsse. Die A _____ AG sei nicht als Immobiliengesellschaft im steuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren, weil der Hauptzweck der Gesellschaft das Erbringen und Erstellen von Bauten für Dritte sei und diese Tätigkeit als Dienstleistung zu qualifizieren sei. Die Erträge aus dieser Tätigkeit würden die Erträge aus der Liegenschaftsverkäufen deutlich übersteigen. Die Aktiven der Handelsbilanzen würden zur Hauptsache nicht aus Liegenschaften bestehen. Insgesamt würden 200 bis 250 Mitarbeiter beschäftigt, deren Lohnsumme sich auf Fr. 22 Mio. bis Fr. 30 Mio. belaufe. Dies weise ebenfalls klar darauf hin, dass es sich um eine Betriebsgesellschaft und nicht um eine Immobiliengesellschaft handle.

Durch die beiden Aktienverkäufe vom 1. Dezember 2010 (Verkauf von 10 Aktien der Beschwerdeführerin 3 an die Beschwerdeführerin 2) und 14. April 2011 (Verkauf der Aktien von F _____ an die drei Beschwerdeführerinnen) seien weder Aktien an einer Immobiliengesellschaft übertragen worden noch hätten die Käufer dadurch rechtlich und wirtschaftlich frei über einen Teil oder die Gesamtheit der betroffenen Liegenschaften in B _____ verfügen können. Die Beschwerdeführerin 2 habe weder vor noch

nach der Transaktion direkt oder indirekt Verfügungsmacht über die Immobilien gehabt. Die Beschwerdeführerin 1 sei bereits vor der Transaktion vom 14. April 2011 Mehrheitsgesellschafterin der Holding gewesen und habe schon vor der Transaktion rechtlich und wirtschaftlich über die Immobilien verfügt. Somit sei, neben der bereits dargelegten fehlenden Qualifikation als Immobiliengesellschaft, auch die zweite Voraussetzung für die Erhebung des Wertstempels nicht erfüllt.

Die Beschwerdeführerinnen machten zudem eventualiter geltend, die Steuerforderung sei in Folge Verjährung untergegangen. Der Staatsrat sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass die DG erst durch das Schreiben vom 16. April 2013 von Rechtsanwalt D _____ von den Aktienverkäufen Kenntnis erhalten hätte. Die DG habe bereits am 20. Februar 2013 Kenntnis vom Aktientransfer gehabt und sei in der Folge bis zum Erlasses der Veranlagungsverfügungen am 23. März 2018 untätig geblieben. Die Eingabe vom 16. April 2013 habe keine Unterbrechung der Veranlagungsverjährung zur Folge gehabt.

F. Die DG verzichtete am 17. August 2020 auf eine Stellungnahme, verwies auf ihre bisherigen Vernehmlassungen sowie den angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

G. Der Staatsrat verzichtete am 2. September 2020 auf die Abgabe einer Stellungnahme und beantragte gestützt auf den angefochtenen Entscheid die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

1. Der angefochtene Entscheid des Staatsrats stellt eine letztinstanzliche Verfügung im Sinne von Art. 72 des Gesetzes über das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege vom 6. Oktober 1976 (VVRG; SGS/VS 172.6) dar, die mangels Ausschlusses in den Art. 74 bis Art. 77 VVRG der Verwaltungsgerichtsbeschwerde unterliegt. Die Beschwerdeführerinnen sind als Adressatinnen des angefochtenen Staatsratsentscheids durch diesen berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Änderung oder Aufhebung, so dass sie gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 44 Abs. 1 lit. a VVRG zur Beschwerdeführung legitimiert sind. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten (Art. 80 Abs. 1 lit. b und c i.V.m. Art. 46 und Art. 48 VVRG).

2. Das Gericht hat die Angelegenheit nicht unter allen Gesichtspunkten zu überprüfen, sondern kann sich im Wesentlichen auf die gerügten Punkte beschränken (Art. 48 Abs. 2 i.V.m. Art. 80 Abs. 1 lit. c VVRG). Es können zudem nur Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitungen oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Die Unzweckmässigkeit der Verfügung kann jedoch nur in Fällen, die hier nicht zutreffen (Art. 78 VVRG), überprüft werden.

3. Die Beschwerdeführerinnen beantragen als Beweismittel die eingereichten Beilagen. Das Kantonsgericht hat die von den Beschwerdeführerinnen eingereichten Belege zu den Akten genommen. Am 2. September 2020 hat der Staatsrat die Akten des Verwaltungsbeschwerdeverfahrens und der DG hinterlegt. Den Beweismittelanträgen wurde damit stattgegeben. Die vorhandenen Akten enthalten mithin die entscheiderelevanten Sachverhaltselemente und genügen, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, zur Beurteilung der rechtserheblichen Fragen. Deshalb wird auf zusätzliche Beweisabnahmen verzichtet.

4. Die vorliegend strittigen Aktienübertragungen haben unter Geltung des damaligen StempG stattgefunden, welches mit Inkrafttreten des HG am 1. Januar 2013 aufgehoben worden ist. Gemäss Art. 38 HG finden jedoch auf Einregistrierungen, die vor dem Inkrafttreten des HG vorgenommen wurden, die bisherigen Bestimmungen des StempG Anwendung. Da die vorliegend umstrittenen Aktienübertragungen in den Jahren 2008 bis 2011 stattgefunden haben, sind die materiellen Bestimmungen des StempG anwendbar. Das Verfahren richtet sich jedoch in jedem Fall nach den neuen Vorschriften des HG.

5. Die Beschwerdeführerinnen bestreiten, dass die A _____ AG als Immobiliengesellschaft im steuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren ist. Der Hauptzweck der Gesellschaft sei das Erbringen und Erstellen von Bauten für Dritte, diese Tätigkeit sei als Dienstleistung zu qualifizieren. Die Erträge aus dieser Tätigkeit würden die Erträge aus den Liegenschaftsverkäufen deutlich übersteigen. Die Aktiven der Handelsbilanzen würden zur Hauptsache nicht aus Liegenschaften bestehen. Insgesamt würden 200 bis 250 Mitarbeiter beschäftigt, deren Lohnsumme sich auf Fr. 22 Mio. bis Fr. 30 Mio. belaufe. Es handle sich um eine Betriebsgesellschaft und nicht um eine Immobiliengesellschaft.

5.1 Jede Erhebung von Steuern und anderen Abgaben durch Bund, Kantone oder Gemeinden setzt eine rechtssatzmässige und formell-gesetzliche Grundlage voraus (Legalitätsprinzip gem. Art. 5 Abs. 1 und 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]; vgl. BGE 145 I 52 E. 5.2.1;

143 I 227 E. 4.2). Mit Blick auf die Normdichte verlangt das Legalitätsprinzip, dass die generell-abstrakte Norm in inhaltlicher Hinsicht den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessung der Abgabe festlegt (BGE 143 I 227 E. 4.2; 143 I 220 E. 5.1.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_9/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.1).

5.2 Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrs- oder Rechtsübertragungssteuer. Das Steuerobjekt erfasst regelmässig nicht nur die zivilrechtliche Übertragung des Eigentums an einem Grundstück, sondern auch Rechtsgeschäfte, die es einer Drittperson ermöglichen, über das Grundstück wirtschaftlich «wie ein Eigentümer» zu verfügen. Der Übergang der tatsächlichen Verfügungsgewalt über das Grundstück kann demnach entweder mit dem Übergang des Eigentums (zivilrechtliche Handänderungen) oder auch losgelöst davon (wirtschaftliche Handänderungen) erfolgen (Urteile des Bundesgerichts 2C_9/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.4.1 und 2C_469/2017 vom 1. Dezember 2017 E. 2.2; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A., 2016, S. 245 f.).

5.3 Gemäss dem Stempelgesetz erhebt der Staat eine Stempelabgabe u.a. in Form eines Wertstempels (Art. 1 lit. c StempG). Der Stempelabgabe unterliegen die zivilen, die gerichtlichen und alle in diesem Gesetz bezeichneten Urkunden, mit Ausnahme derjenigen, welche die kantonale Gesetzgebung durch eine ausdrückliche Verfügung davon enthebt, sowie derjenigen, deren Steuerpflicht oder Steuerbefreiung durch die Bundesgesetzgebung geregelt ist (Art. 2 StempG). Der Wertstempel, als eine Kategorie der Stempelabgabe, ist derjenige, welcher der Höhe des im Schriftstück angegebenen Wertes entspricht. Sofern der Wert zahlenmässig nicht beziffert ist, muss er den Bestimmungen des Gesetzes gemäss ermittelt werden (Art. 10 StempG). Die Art. 11 und 12 StempG zählen die Urkunden und Vorgänge auf, die dem Wertstempel unterliegen. Art. 12 lit. a StempG statuiert dabei, dass die Urkunden, durch welche bewegliches oder unbewegliches Eigentum übertragen wird, dem Wertstempel unterliegen und führt dann unter anderem die Übertragungen von Aktien oder Gesellschaftsanteilen einer Immobiliengesellschaft an, wenn die Käufer dadurch rechtlich und wirtschaftlich frei über einen Teil oder die Gesamtheit einer Liegenschaft verfügen können (siehe auch ZWR 1987, S. 92; Urteil des Kantonsgerichts A1 2004 32 vom 3. Juni 2004, in ZWR 2005 S. 47 ff. nicht publizierte E. 4.2.1).

5.4 Das Bundesgericht hat bereits in BGE 92 I 88 in Bezug auf die Handänderungssteuer festgehalten, dass diese Handänderungssteuer ursprünglich nur im Falle des zivilrechtlichen Eigentumsübergangs erhoben worden sei, nun aber verschiedene Kantone, durch die Entwicklungen im Geschäftsleben veranlasst, dazu übergegangen seien,

die Abgabe auch bei Vorgängen zu erheben, die angesichts ihrer Wirkungen einem Eigentumswechsel wirtschaftlich nahe kämen. In einzelnen Kantonen sei dies ohne Änderung der massgebenden gesetzlichen Bestimmungen durch eine zulässige (ausdehnende) Auslegung der bisherigen Gesetzesbestimmungen im Sinne der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfolgt. Andere Kantone hätten das Gesetz geändert, sei es durch Aufnahme von genau umschriebenen, dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang gleichzustellenden Tatbeständen, sei es durch Beifügung einer Generalklausel, welche die Erfassung der sogenannten wirtschaftlichen Handänderung gestatte (BGE 92 I 88 E. 4 mit Hinweisen). Im Kanton Wallis ist für die Erhebung der Stempelabgabe in der Form des Wertstempels diese wirtschaftliche Betrachtungsweise angenommen worden. Das Kantonsgericht hat diese Praxis verschiedentlich geschützt (ZWR 1987 S. 92; Urteile des Kantonsgerichts A1 02 58 vom 20. Juni 2002 E. 2 ff.; A1 04 76 vom 15. September 2004 E. 3 ff.).

5.5 In wirtschaftlicher Betrachtungsweise kann ein der Gewinn- oder Handänderungssteuer unterliegender Eigentumsübergang angenommen werden, wenn die Gesamtheit oder die überwiegende Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft veräussert werden (Urteil des Bundesgerichts vom 19. November 2009 2C_355/2009 E. 4.1 mit Hinweisen). Nach dem Wortlaut von Art. 12 lit. a StempG, unterliegen nur "die Übertragungen von Aktien oder Gesellschaftsanteilen einer Immobiliengesellschaft, wenn die Käufer dadurch rechtlich und wirtschaftlich frei über einen Teil oder die Gesamtheit einer Liegenschaft verfügen können" dem Wertstempel; diese Aufzählung ist gemäss Bundesgericht nicht nur beispielhaft, sondern im Zusammenhang mit der Übertragung von Aktien oder Gesellschaftsanteilen abschliessend. Der klare Wortlaut des Stempelgesetzes beschränke die wirtschaftliche Handänderung auf Immobiliengesellschaften (Urteil des Bundesgerichts 2C_355/2009 vom 19. November 2009 E. 4.2 f.). Das Bundesgericht erachtete in zitierten Entscheid die Schlussfolgerung des Kantonsgerichts, dass mit Erwerb der Aktien einer Gesellschaft, welche auch Liegenschaften zu Eigentum halte, ohne Weiteres die Liegenschaften im Eigentum der Aktiengesellschaft auf die Beteiligungserwerber übergegangen und damit die Handänderungssteuer ausgelöst worden sei, als offensichtlich haltlos (Urteil des Bundesgerichts 2C_355/2009 vom 19. November 2009 E. 4.3). Jedoch ging es in diesem Entscheid um die Abgrenzung der Immobilien- zur Betriebsgesellschaft, es wurde aber nicht grundsätzlich die Schlussfolgerung des Kantonsgerichts angezweifelt, dass die Erwerber der Aktien auch die Möglichkeit erlangten, faktisch über die Liegenschaften im Eigentum der Aktiengesellschaft zu verfügen. Das Bundesgericht kritisierte einzig die zu extensive Auslegung des Begriffes der

Immobilien-gesellschaft, es könne nicht bereits von einer Immobilien-gesellschaft ausgegangen werden, wenn eine Gesellschaft Liegenschaften im Kanton Wallis zu Eigentum habe (Urteil des Bundesgerichts 2C_355/2009 vom 19. November 2009 E. 5.2; ZWR 2011 S. 47 ff. E. 5.2).

5.5.1 Folglich ist gemäss bundesgerichtlicher Praxis nur dann von einer Immobilien-gesellschaft auszugehen, wenn der Zweck der Gesellschaft zur Hauptsache im Erwerb, in der Verwaltung und dem Wiederverkauf von Grundstücken besteht (Urteil des Bundesgerichts 2C_355/2009 vom 19. November 2009 E. 5.1; BGE 104 Ia 251 E. 3a; 99 Ia 459 E. 3c). Ob eine Gesellschaft als Immobilien-gesellschaft zu qualifizieren ist, bestimmt sich somit in erster Linie nach dem Gesellschaftszweck: Besteht dieser ausschliesslich oder mindestens zur Hauptsache darin, Grundstücke, das heisst Liegenschaften, in das Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte, Bergwerke oder Miteigentumsanteile an Grundstücken (Art. 655 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB; SR 210]), zu erwerben, zu verwalten, zu nutzen und zu veräussern, so kann von einer Immobilien-gesellschaft gesprochen werden. Hierzu ist gewöhnlich erforderlich, dass die Aktiven mindestens zu zwei Dritteln aus Liegenschaften bestehen und der Gewinn mindestens zu zwei Dritteln aus Liegenschaften stammt. Bildet der Grundbesitz bloss die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb, liegt keine Immobilien-, sondern eine Betriebs-gesellschaft vor (BGE 104 Ia 251 E. 3a; Urteile des Bundesgerichts 2C_355/2009 vom 19. November 2009 E. 5.1, 2C_641/2009 vom 21. Januar 2010, 5A_387/2010 und 5A_405/2010 vom 14. September 2010, E. 5.2.1, 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.3). Es kann jedoch nicht einzig auf die Umschreibung des Gesellschaftszwecks ankommen. Es ist im Einzelfall anhand der konkreten Umstände zu prüfen, ob das strittige Geschäft wirtschaftlich betrachtet dem Verkauf einer Liegenschaft gleichkommt (Urteil des Bundesgerichts 2C_355/2009 vom 19. November 2009 E. 5.1). Bei der Übertragung von Beteiligungen an einer Betriebs-gesellschaft ist nur bei aussergewöhnlichen Verhältnissen eine wirtschaftliche Handänderung anzunehmen (vgl. ZWR 2019 S. 62 E. 3.1.2 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts).

5.5.2 Ist das Vorliegen einer Immobilien-gesellschaft, deren Zweck zur Hauptsache im Erwerb, in der Verwaltung und dem Wiederverkauf von Grundstücken besteht, erstellt, muss der Erwerb von Beteiligungen an dieser Gesellschaft, dem Wertstempel unterstellt werden, da die Veräusserung der Gesellschaftsanteile in diesem Fall wirtschaftlich die gleiche Funktion wie die Übertragung des Eigentums an den Liegenschaften selbst er-

füllt. Denn der Käufer erlangt durch den Erwerb der Gesellschaftsanteile die Verfügungsmacht über das Gesellschaftsvermögen, welches zur Hauptsache aus Grundstücken besteht und erlangt so eine ähnliche Stellung wie diejenige des Eigentümers der betreffenden Grundstücke (Urteile des Bundesgerichts 2C_355/2009 vom 19. November 2009 E. 6.2 und 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.3.2).

5.6 Der Staatsrat hat dazu ausgeführt, den Unterlagen in den Akten könne entnommen werden, dass die A _____ AG gemäss Bilanz vom 31. Dezember 2009 Fr. 271.75 Mio. flüssige Mittel (43.3 %) sowie Fr. 72.75 Mio. Immobilien (11.6 %) besessen habe (Beilage 5). Per 31. Dezember 2011 hätten die Zahlen Fr. 316.08 Mio. flüssige Mittel (50.6 %) und Fr. 236.22 Mio. Immobilien (37.8 %) betragen (Beilage 6). Das Vermögen / der Ertrag habe aus der Aktivität als Generalunternehmerin (2009: Fr. 1.038 Mia.) und aus Projektentwicklung (Fr. 273.51 Mio.) sowie aus Vermietungen gestammt. Das Liegenschaftsvermögen habe 2009 Fr. 273.51 Mio. und 2011 Fr. 380.18 Mio., d.h. 28.5 % und 36.8 % des Nettoumsatzes betragen. Der Gesellschaftszweck der A _____ AG bestehe gemäss Handelsregister aus der Anlage, Verwaltung und Vermietung von Vermögenswerten jeder Art und Durchführung von Finanzgeschäften für eigene und fremde Rechnung sowie dem Erwerb und der Überbauung von Grundstücken, der Erstellung, der Verwaltung und der Veräusserung von Liegenschaften für eigene und fremde Rechnung. Der Staatsrat kommt zum Schluss, die Annahme der DG, die A _____ AG sei eine Immobiliengesellschaft, sei daher nachvollziehbar und es könne eine Handänderungssteuer erhoben werden.

5.7 Die aus den Bilanzen der A _____ AG (vgl. S. 247 ff.) entnommenen Zahlen betreffend Aktiven und Erträge der Gesellschaft zeigen auf, dass das Liegenschaftsvermögen deutlich weniger als zwei Drittel der Aktiven ausmacht und auch die Erträge aus Vermietung von Liegenschaften und Verkauf von Immobilien deutlich weniger als zwei Drittel betragen. Die Beschwerdeführerinnen weisen mit Recht darauf hin, dass die A _____ AG hauptsächlich Erträge aus ihrer Tätigkeit als Generalbauunternehmerin erzielt. Es liegt nahe, dass der Hauptzweck der Gesellschaft das Erstellen von Bauten für Dritte d.h. die Erbringung einer Dienstleistung ist, wie es die Beschwerdeführerinnen darlegen. Der Auffassung der Vorinstanz, aus den Bilanzen gehe hervor, dass die A _____ AG eine Immobiliengesellschaft sei, kann nicht gefolgt werden.

5.8 Die Beschwerdeführerinnen machen zudem geltend, durch die beiden Aktienverkäufe vom 1. Dezember 2010 und vom 14. April 2011 seien weder Aktien an einer Immobiliengesellschaft übertragen worden noch hätten die Käufer dadurch rechtlich und wirtschaftlich frei über einen Teil oder die Gesamtheit der betroffenen Liegenschaften in

B _____ verfügen können. Die Beschwerdeführerin 2 habe weder vor noch nach der Transaktion direkt oder indirekt Verfügungsmacht über die Immobilien gehabt. Die Beschwerdeführerin 1 sei bereits vor der Transaktion vom 14. April 2011 Mehrheitsgesellschafterin der Holding gewesen und habe schon vor der Transaktion rechtlich und wirtschaftlich über die Immobilien verfügt. Somit sei, neben der bereits dargelegten fehlenden Qualifikation als Immobiliengesellschaft, auch die zweite Voraussetzung für die Erhebung des Wertstempels nicht erfüllt.

5.8.1 Auch der Erwerb von indirekten Beteiligungen an Immobiliengesellschaften muss dem Wertstempel unterliegen, denn der Erwerber der Gesellschaftsanteile der Muttergesellschaft, welche ihrerseits 100 % des Aktienkapitals der Immobilientochtergesellschaft hält, wird in die gleiche Lage versetzt wie der Eigentümer der Liegenschaft bzw. der Erwerber von Beteiligungen einer Immobiliengesellschaft. Er kann über die betreffenden Grundstücke ebenso mittels Beherrschung von Mutter- wie auch der Tochtergesellschaft verfügen und nimmt eine Stellung analog derer des Erwerbers einer direkten Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft ein. Auch wenn Art. 12 lit. a StempG den Erwerb von indirekten Beteiligungen an einer Immobiliengesellschaft nicht ausdrücklich nennt, so muss diese Erwerbsform ebenso erfasst sein, denn der Beteiligungserwerber kann rechtlich und wirtschaftlich über die Liegenschaft wie ein Eigentümer im Sinne dieser Bestimmung verfügen. Könnte der indirekte Erwerb von Beteiligungen nicht unter Art. 12 lit. a StempG subsumiert werden, so wäre eine Umgehung der Steuerpflicht mittels Vorschieben einer Holdingstruktur ohne Weiteres möglich, was nicht Sinn und Zweck dieser Bestimmung sein kann. So bejahte auch das Bundesgericht, dass es sich um eine wirtschaftliche Handänderung im Sinne der Rechtsprechung handeln kann, wenn die Beteiligung an einer Holdinggesellschaft erworben wird, die eine Immobiliengesellschaft zu 100 % beherrscht (Urteile des Bundesgerichts 2P.151/2003 vom 11. Februar 2004 E. 4 und 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.3.3). Ob die Tochtergesellschaft als Immobiliengesellschaft qualifiziert werden muss, ist nach den in E. 5.5 ff. erläuterten Grundsätzen zu ermitteln.

5.8.2 Es ginge jedoch zu weit, jeden Erwerb von Beteiligungen an Muttergesellschaften, welche ihrerseits Immobiliengesellschaften halten, dem Wertstempel zu unterstellen. Eine derartige Auslegung von Art. 12 lit. a StempG wäre zu extensiv. Ein der Handänderungssteuer unterliegender Eigentumsübergang durch wirtschaftliche Handänderung wird gemäss bundesgerichtlicher Praxis dann angenommen, wenn eine reine Immobiliengesellschaft ihr gesamtes Kapital überträgt, oder auch dann, wenn mit der Gesamtheit

oder überwiegenden Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft wirtschaftlich gesehen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auf den Käufer übergeht. Denn der Käufer erlangt dadurch die Verfügungsmacht über das Gesellschaftsvermögen (Urteil des Bundesgerichts 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.3.2 mit Hinweisen). Ebenso wird wirtschaftlich die Verfügungsmacht über das Grundeigentum übertragen, wenn mehrere Minderheitsaktionäre ihre Aktien gleichzeitig sowie im Zusammenwirken mit anderen Aktionären verkaufen und dabei die überwiegende Mehrheit der Aktien übertragen (Urteil des Bundesgerichts 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.3.3). Daraus muss e contrario geschlossen werden, dass der Erwerb von Minderheitsbeteiligungen an einer Muttergesellschaft nicht unter Art. 12 lit. a StempG subsumiert und damit nicht als steuerauslösender Sachverhalt qualifiziert werden kann. Denn bei Erwerb einer Minderheitsbeteiligung an der Muttergesellschaft ist es dem Erwerber nicht möglich, über die die Immobilientochtergesellschaft haltende Muttergesellschaft mit einer überwiegenden Mehrheit zu herrschen bzw. mit der nötigen Mehrheit über das Grundeigentum wie ein Eigentümer zu verfügen.

5.8.3 Gemäss den Veranlagungsverfügen vom 23. März 2018 betrachtet die DG den sukzessiven Erwerb von insgesamt 20 % der Aktien der Beschwerdeführerin 3 durch die Beschwerdeführerin 2 und den sukzessiven Erwerb von insgesamt 15.37 % der Aktien der Beschwerdeführerin 3 durch die Beschwerdeführerin 1 als steuerauslösenden Sachverhalt. Nach den obigen Ausführungen darf der Erwerb einer Minderheitsbeteiligung an der Muttergesellschaft - hier der Beschwerdeführerin 3 - nicht unter Art. 12 lit. a StempG subsumiert werden, da die Erwerberin dadurch nicht über die Immobilientochtergesellschaft herrschende Muttergesellschaft herrschen bzw. über das Grundeigentum wie eine Eigentümerin verfügen kann. Im Übrigen ist bereits die Qualifikation der Tochtergesellschaft A _____ AG als Immobiliengesellschaft nicht erstellt (siehe oben E. 5.7).

5.8.4 Das abgaberechtliche Legalitätsprinzip sowie die verfassungskonforme Auslegung von Art. 12 lit. a StempG gebietet eine umfassende Prüfung der konkreten Sachlage, um zu bestimmen, ob eine Immobiliengesellschaft und somit eine Steuerpflicht gegeben ist. Es sind dabei nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen auszulegen, sondern auch die konkreten, weiteren Beweggründe der Parteien zu ergründen, wie sie im Vertrag möglicherweise nur ansatzweise zum Ausdruck kommen. Auf jeden Fall ist bei der Qualifikation einer Gesellschaft als Betriebs- oder als Immobiliengesellschaft nicht auf den subjektiven Willen der Beteiligten, sondern auf objektive Merkmale abzustellen. Ob eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt, bestimmt sich nach den Verhältnissen - insbesondere der tatsächlichen Tätigkeit der Gesellschaft - zur Zeit der Veräusserung. Es

wird also im Wesentlichen auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem die Verfügungsmacht übergeht bzw. auf die tatsächliche Ausübung der mit dem Grundeigentum verbundenen Befugnisse (Urteil des Bundesgerichts 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.4.3 mit Hinweisen).

5.8.5 Daraus folgert die Lehre, dass es zur Klärung der Frage, ob eine Beteiligungs- oder eine Immobiliengesellschaft vorliege, einer wirtschaftlichen und damit gesamtheitlichen und konsolidierten Betrachtung des Einzelfalls bedürfe, denn nur so könne ergründet werden, was mit der gesamten Transaktion und nicht mit den einzelnen Transaktionsschritten wirtschaftlich bezweckt und umgesetzt worden sei. Werde eine gesamtheitliche und konsolidierte Betrachtung vorgenommen, so erfordere dies eine Berücksichtigung von Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Geschäftsberichten und, sofern vorhanden, von Konzernrechnungen der zu veräussernden Gesellschaften im Zeitraum der Handänderung (Tobias F. Rohner, Immobilien- oder Betriebsgesellschaft aus Sicht der Grundstückgewinnsteuern, in: Zürcher Steuerpraxis, 4/2016, S. 287 ff.). Diese Gesamtbetrachtung erfordert, dass der Konzern, d.h. Grossmutter-, Mutter- und Tochtergesellschaften, sofern diese aus Immobilien- und Betriebsgesellschaften bestehen, als Ganzes betrachtet werden muss, um zu beurteilen, ob der Konzern als gesamthaftes Unternehmen als Immobilien- oder Betriebsunternehmen im Sinne von E. 5.3 ff. zu qualifizieren ist. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die Veräusserung einer Aktienmehrheit an einer Muttergesellschaft, welche sowohl Immobilien- als auch Betriebsgesellschaften hält, nur dann steuerpflichtig ist, wenn die Erträge der Betriebsgesellschaften im Vergleich zu den Erträgen der Immobiliengesellschaften absolut vernachlässigbar sind (Rohner, a.a.O., S. 304 f.; Thomas Kunz, Holdingstatus: Update betreffend steuerlicher Sonderfragen Teil 1, in: StR 66/2011 S. 734 ff., S. 745). Zum gleichen Ergebnis gelangt man in analoger Anwendung der in dem Urteil des Bundesgerichts 2C_355/2009 entwickelten Rechtsprechung auf den Konzern, wonach nicht jede Gesellschaft, welche Immobilien zu Eigentum hat, als Immobiliengesellschaft qualifiziert werden kann. Gleiches muss auch für den Konzern gelten, es kann nicht jeder Konzern, der neben Betriebsgesellschaften auch Immobiliengesellschaften hält, als Immobiliengesellschaft qualifiziert werden, ohne die Erträge der jeweiligen Betriebs- bzw. Immobiliengesellschaften zu berücksichtigen.

5.8.6 Die Beschwerdeführerin 3 beherrscht gemäss Aktenlage als Muttergesellschaft nicht nur die A _____ AG mit Sitz in G _____, sondern diverse andere Tochtergesellschaften (S. 147 und 157). Aus den Verfügungen vom 23. März 2018 geht nicht

hervor, weshalb die DG den Konzern als Immobiliengesellschaft betrachtet. Die Vorinstanz äussert sich ebenfalls nicht zur Qualifikation des Konzerns als Immobiliengesellschaft, sie hat nur die Bilanzen einer einzigen Tochtergesellschaft berücksichtigt. Weder die DG noch der Staatsrat haben die A-Gruppe gesamtheitlich betrachtet. Es kann aufgrund der vorhandenen Akten nicht beurteilt werden, ob eine der drei Beschwerdeführerinnen aufgrund der von der DG genannten Aktienübertragungen wie eine Eigentümerin über die Liegenschaften in B _____ zu verfügen vermag. Indem die Vorinstanz sowie die DG den Konzern nicht als Ganzes betrachtet haben, ist der Sachverhalt ungenügend festgestellt worden. Es kann jedoch aus nachfolgenden Erwägungen darauf verzichtet werden, die Angelegenheit zur Ergänzung des Sachverhalts und Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen:

6. Die Beschwerdeführerinnen erheben die Einrede der Verjährung. Es sei nicht bestritten, dass die Veranlagungsverjährung mit Kenntnisnahme des Steuertatbestandes durch die Behörde zu laufen beginne. Der Staatsrat gehe jedoch nicht auf die Frage ein, was mit dem Begriff "Kenntnisnahme" gemeint sei. Er führe aus, die DG habe erst durch das Schreiben vom 16. April 2013 von Rechtsanwalt D _____ von den Aktienverkäufen Kenntnis erhalten. Auf die zuvor geführte Korrespondenz sei er nicht eingegangen. Die Sachverhaltsfeststellung sei derart unvollständig, dass sie als willkürlich bezeichnet werden müsse. Massgeblich für den Beginn der Verjährungsfrist könne nur der Zeitpunkt sein, in dem die DG von der allenfalls eine Steuerpflicht auslösenden Aktientransaktion Kenntnis erhalten habe. Eine Detailkenntnis oder gar der Besitz sämtlicher Beweisurkunden könne nicht gemeint sein. Die Behörde habe unbestritten bereits am 20. Februar 2013 Kenntnis vom Aktientransfer gehabt, das gehe aus dem Titel des Schreibens der DG hervor. Bis zum Erlasses der Veranlagungsverfügungen am 23. März 2018 sei die DG in der Folge untätig geblieben; in diesem Zeitpunkt sei die Veranlagungsverjährung bereits eingetreten. Die Korrespondenz beweise zudem, dass die DG bereits im Jahr 2012 vom Aktientransfer Kenntnis gehabt habe. Im öffentlichen Abgaberecht könnten die im Zusammenhang mit Art. 60 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR; SR 220) geltenden Verjährungsregeln nicht analog angewandt werden, was bereits in der Replik an den Staatsrat geltend gemacht worden sei. Ebenfalls sei dargelegt worden, dass die Eingabe vom 16. April 2013 keine Unterbrechung der Veranlagungsverjährung zur Folge haben könne. Die Steuerforderung sei in Folge Verjährung untergegangen.

6.1 Bezüglich der Verjährung gilt der allgemeine Rechtsgrundsatz, dass öffentlich-rechtliche Ansprüche - sowohl der Privaten als auch der Gemeinwesen - verjähren, auch wenn keine besondere gesetzliche Anordnung besteht. Dieser Rechtsgrundsatz wird sowohl auf vermögensrechtliche wie auch auf andere öffentlich-rechtliche Ansprüche angewandt (BGE 140 II 384 E. 4.2; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A, 2020, N. 153, 767 ff.). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gelten für die Bestimmung der Verjährungsfristen für öffentlich-rechtliche Ansprüche folgende Regeln: Fehlen in den anzuwendenden Erlassen Bestimmungen über Verjährungsfristen, so ist auf öffentlich-rechtliche Regelungen für verwandte Sachverhalte abzustellen, falls es solche nicht gibt, kann das Gericht privatrechtliche Bestimmungen - insbesondere die Art. 127 und 128 OR - analog anwenden oder selber eine Regelung aufstellen (BGE 140 II 384 E. 4.2; 126 II 54 E. 7; Urteil des Kantonsgerichts A1 14 196 vom 7. Mai 2015 E. 4.2 ff.; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, a.a.O., N. 777).

6.1.1 Das Abgaberecht unterscheidet zwischen einer Veranlagungs- oder Festsetzungsverjährung und einer Bezugsverjährung (BGE 105 Ib 265 E. 4a). Die Veranlagungsverjährung bezeichnet die Zeitspanne, innert welcher die Steuerbehörde hoheitlich die Steuerforderung konkretisieren kann (BGE 137 II 17 E. 2.3). Versäumt die Steuerbehörde die Veranlagung innert der Frist, geht der Steueranspruch des Fiskus definitiv unter, weil der Fiskus das für den Bezug notwendige Recht auf Perfektion der Steuerforderung verliert. Ohne Veranlagungsverjährung könnte die fristgemäss eingeleitete Veranlagung zeitlich unbeschränkt durchgeführt werden (Marco Rostetter, Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht Band/Nr. 115, 2019, S. 10). Mit Bezugsverjährung wird der Zeitraum bezeichnet, innert welchem eine rechtskräftig veranlagte Steuerforderung bezogen werden kann.

6.1.2 Die Verjährung beginnt grundsätzlich mit der Fälligkeit einer Forderung (Art. 130 OR). Voraussetzung dafür ist das Entstehen der Forderung (Robert K. Däppen, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 5. A., Basel 2011, Art. 130 N. 2). Sofern sich aus Gesetz oder der Natur des Rechtsverhältnisses nicht etwas anderes ergibt, wird die Forderung bereits zum Zeitpunkt der Entstehung fällig (Robert K. Däppen, a.a.O., Art. 130 N. 6).

6.2 Der Staatsrat führt betreffend Verjährung aus, dass Art. 44 StempG keine Regelung betreffend den Beginn der Veranlagungsverjährungsfrist betreffend Privaturkunden enthalte. Da die Schenkungssteuer ebenfalls eine Veranlagungsverjährungsfrist von 5 Jahren kenne, könne diese Bestimmung ersatzweise angewandt werden (Art. 117 Abs. 3

des Steuergesetzes vom 10. März 1976 [StG; SGS/VS 642.1]). Die relative Veranlagungsverjährungsfrist beginne demnach erst, nachdem die Veranlagungsbehörde vom Vermögensübergang Kenntnis erhalten habe. Zudem gehe aus den Materialien zum Stempelgesetz hervor, dass der Gesetzgeber den Verjährungsbeginn bei nicht einregistrierten Privatverträgen frühestens ab Kenntnisnahme der Veränderung durch die zuständige Behörde vorsehen wollte. Die Veranlagungsverjährungsfrist beginne folglich erst mit Kenntnisnahme des Steuertatbestands zu laufen. Aus den Akten sei ersichtlich, dass die DG mit Schreiben vom 16. April 2013 von den Aktienkaufverträgen Kenntnis erhalten habe und die fünfjährige Veranlagungsverjährungsfrist am 23. März 2018 noch nicht abgelaufen gewesen sei.

6.3 Gemäss Art. 44 StempG verjähren alle Gesuche um Rückerstattung der zu Unrecht bezogenen Abgaben in zwei Jahren nach der Einregistrierung. Alle nicht erhobenen Abgaben und Zuschläge verjähren in fünf Jahren nach Ausfertigung der Urkunde. Die Bestimmung regelt die öffentlichen Urkunden, nicht jedoch die Privaturkunden. Die Frage, ab welchem Zeitpunkt die Veranlagungsverjährungsfrist bei Privaturkunden zu laufen beginnt, ist im StempG nicht geregelt (ZWR 2005 S. 47 ff. E. 5.3). Das Kantonsgericht hat bereits in früheren Urteilen die Bestimmungen betreffend die Schenkungssteuer, wonach die relative Veranlagungsverjährungsfrist erst zu laufen beginnt, nachdem der Fiskus von der Eröffnung des Erbganges oder der Schenkung Kenntnis hat, analog für die Festlegung des Verjährungsbeginns bei der Stempelsteuer für Privaturkunden angewandt (vgl. Art. 117 Abs. 3 StG, ZWR 2005 S. 47 ff. E. 5.3.1 ff.). Soweit der Staatsrat erwogen hat, die Veranlagungsverjährungsfrist beginne erst zu laufen, nachdem die DG Kenntnis vom Aktientransfer erhalten habe, was auch die Beschwerdeführerinnen nicht bestreiten, ist ihm zuzustimmen. Es bleibt zu prüfen, wann die DG Kenntnis vom Steuertatbestand erhalten hat.

6.3.1 Aus den Akten geht hervor, dass die DG (damals noch Dienststelle der Grundbuchämter und der Geomatik) bereits im Januar 2012 mit Vertretern der Beschwerdeführerin 3 betreffend die Liegenschaften in B _____ korrespondiert hat (S. 195 ff.) Die DG hat gemäss den Schreiben vom 18. Januar 2012 und vom 27. Januar 2012 von Rechtsanwalt D _____ (S. 213 f. und 210 f.) und dem Schreiben der M _____ AG vom 26. Januar 2012 (S. 212) diverse Dokumente erhalten, unter anderem Kopien der Aktienbücher der Beschwerdeführerinnen, wobei sich diese nicht in den Akten befinden. Das Schreiben der DG vom 11. September 2012 an den Notar E _____ belegt, dass die DG in diesem Zeitpunkt mit Sicherheit Kenntnis von den Aktientransaktionen im Zusammenhang mit den Liegenschaften in B _____ gehabt hat (S. 206):

Die DG hat im genannten Schreiben mitgeteilt, dass die Aktienübertragungen gemäss Art. 12 lit. a StempG dem Wertstempel unterliegen würden und den Notar aufgefordert, die Aktienkaufverträge der Beschwerdeführerin 3 ab dem 1. Januar 2007 einzureichen sowie eine Liste der Liegenschaften im Eigentum der Beschwerdeführerin 3 und ihrer Tochtergesellschaften sowie Bilanzen der Gesellschaft, welche über Grundeigentum verfügten. Im Schreiben der DG vom 20. Februar 2013 an Rechtsanwalt D _____, welches den Betreff "Z_____ AG - transfert d'actions et perception du droit de timbre" trägt, wird die Aufforderung zur Einreichung der genannten Dokumente wiederholt (S. 205).

6.3.2 Kenntnis vom Steuertatbestand hat die Behörde, wenn ihr die Übertragung der Aktien mitgeteilt worden ist (ZWR 2005 S. 47 ff. E. 5.5). Aus den Akten geht hervor, dass die DG spätestens am 11. September 2012 von der Übertragung der Aktien gewusst hat. Die Verjährungsfrist hat folglich am besagten Datum zu laufen begonnen. Die DG kann sich nicht darauf berufen, dass sie erst am 16. April 2013 durch die Einreichung sämtlicher Aktienkaufverträge Kenntnis vom Steuertatbestand erhalten hat (S. 46 f.); der Begriff "Kenntnis des Steuertatbestands" kann nicht bedeuten, dass die Behörde bereits über alle Detailinformationen verfügen muss, welche sie für die Konkretisierung bzw. Perfektionierung der Steuerforderung benötigt, dies widerspräche dem oben dargelegten Sinn und Zweck der Veranlagungsverjährungsfrist (siehe oben E. 6.1.1).

6.4 Da es sich bei der Frist von fünf Jahren gemäss Art. 44 StempG nicht um eine Verwirkungsfrist, sondern um eine relative Veranlagungsverjährungsfrist handelt, kann diese stillstehen oder unterbrochen werden (ZWR 2005 S. 47 ff.; E. 5.1.1 mit Hinweisen; Markus Reich, Steuerrecht, 3.A., 2020, § 5 N. 95 ff.). Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Verjährung seit dem 11. September 2012 stillgestanden hat oder unterbrochen worden ist.

6.4.1 Die Bezugsverjährung hat gewisse Gemeinsamkeiten mit der zivilrechtlichen Verjährung von Forderungen (Marco Rostetter, a.a.O., S. 10 f.). Zur Unterbrechung der Verjährung bedarf es im Privatrecht qualifizierter Rechtshandlungen wie z. B. der Schuldbeitreibung oder der Anerkennung der Forderung (vgl. Art. 135 OR). Im öffentlichen Recht gelten weniger hohe Anforderungen; die blosser Mitteilung einer Forderung oder die Zustellung einer formellen Mahnung reichen bereits aus, um die Verjährung zu unterbrechen, erst recht eine amtliche Handlung in einem Verwaltungs- oder Verwaltungsgerichtsverfahren (BGE 112 Ia 260 E. 5; Urteil des Bundesgerichts 2P.138/2003/2A.251/2003 vom 6. Juni 2003 E. 4.2; ZWR 2004 S. 83). Mit der Unterbrechung beginnt die Verjährung von neuem (vgl. Art. 137 Abs. 1 OR).

6.4.2 Das StempG enthält keine Bestimmungen betreffend den Stillstand und die Unterbrechung der Verjährung; die Bestimmungen des StG können analog angewandt werden (siehe oben E. 6.1; ZWR 2005 S. 47 ff. E.5.2). Gemäss Art. 129 Abs. 2 StG beginnt die Verjährung nicht und steht still während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens (lit. a), solange die Steuerforderung sichergestellt oder gestundet ist (lit. b) und solange weder der Steuerpflichtige noch der Mithaftende in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat (lit. c StG). Die Verjährung beginnt gemäss Art. 129 Abs. 3 StG neu mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird (lit. a), jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen oder den Mithaftenden (lit. b), der Einreichung eines Erlassgesuches (lit. c) oder der Einleitung einer Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung oder wegen Steuervergehens (lit. d).

6.4.3 Das Schreiben der DG vom 20. Februar 2013 an Rechtsanwalt D _____, in dem erneut um Einreichung der Aktienkaufverträge ersucht wird, ist als auf Feststellung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung zu qualifizieren, welche die Verjährung unterbrochen hat (Art. 129 Abs. 3 lit. a StG; Markus Reich, a.a.O., § 5 N. 98).

6.4.4 Die DG hat in ihrer Stellungnahme an die Staatskanzlei vom 11. Juni 2018 (S. 284 ff. und 474 ff.) geltend gemacht, das Schreiben vom 16. April 2013 von Rechtsanwalt D _____ stelle eine ausdrückliche Anerkennung der Steuerforderung i.S.v. Art. 129 Abs. 3 lit. b StG dar, welche die Verjährung unterbreche. Die Einreichung von Dokumenten, die der Festsetzung der Steuer dienen würden, sei gleichbedeutend mit der Einreichung der Steuererklärung, welche gemäss Urteil WBE.2014.14 des Kantonsgerichts Aargau vom 26. Juni 2014 zumindest eine konkludente Anerkennung der Steuerforderung beinhalte.

6.4.5 Die Verjährung wird durch jede Anerkennung von Seiten eines Zahlungspflichtigen (Steuerpflichtiger oder Mithaftender) unterbrochen. Dazu gehört nicht nur die ausdrückliche Erklärung des Schuldners, welche gegenüber dem Gläubiger bewusst zum Zweck der Anerkennung abgegeben wird, sondern jedes Verhalten, welches nach Treu und Glauben als Bestätigung der rechtlichen schuldnerischen Verpflichtung aufgefasst werden darf, z.B. Teilzahlungen, Gesuch um Erlass oder Stundung (Michael Beusch, in: Martin Zweifel/ Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 120 DBG N. 43). Die Anerkennung ist eine Erklärung oder Handlung der Schuldnerin oder einer von ihr ermächtigten Vertreterin, mit der diese gegenüber der Gläubigerin oder einer durch diese ermächtigte Vertreterin das Bewusstsein zum Ausdruck bringt, dass sie gegenüber der Gläubigerin eine bestimmte rechtliche Leistungspflicht hat (Stephen V. Berti, in: Zürcher Kommentar OR, Das Erlöschen der Obligationen [Art. 127 - 142 OR], 3. A., 2002, Art. 135 OR N. 11). Die Voraussetzungen einer wirksamen Anerkennung sind das Verpflichtungsbewusstsein der Schuldnerin, die Bestimmtheit sowie die Kenntnisnahme der Anerkennung sowie die Handlungsfähigkeit der Schuldnerin bzw. Ermächtigung der anerkennenden Vertreterin. Als Anerkennung kann nur ein solches Verhalten der Schuldnerin verstanden werden, das klar und unzweideutig in einer der Gläubigerin erkennbaren Weise das Bewusstsein der Schuldnerin von der Existenz der Schuld bezeugt. Es genügt nicht, dass aus gewissen Erklärungen oder aus anderen positiven oder negativen Willensäusserungen der Schuldnerin gefolgert werden kann, dass sie die Tatsachen, aus denen die Forderung hergeleitet wird, zugestehe, sondern es muss sich darüber hinaus ergeben, dass sich die Schuldnerin auch wirklich als rechtlich verpflichtet betrachtet. Die Erklärende bzw. Handelnde muss den Willen haben, ein Verpflichtungsbewusstsein zum Ausdruck zu bringen. Wer eine fremde Forderung wirksam anerkennen will, muss handlungsfähig sein und über eine entsprechende gesetzliche bzw. rechtsgeschäftliche Ermächtigung verfügen (vgl. zum Ganzen: Stephen V. Berti, a.a.O., Art. 135 N. 12 ff.).

6.4.6 Im von der DG zitierten Urteil wird die Veranlagungsverjährung der Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau besprochen. Die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts Aargau ist zum Schluss gekommen, dass die vorbehaltlose Einreichung der Steuererklärung die Veranlagungsverjährung unterbricht. Dazu hat das Gericht ausgeführt, dass nach der Auslegung von Art. 177 Abs. 3 lit. b des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (SGS/AG 651.100) nicht nur die ausdrückliche Anerkennung, sondern auch konkludente Anerkennungshandlungen geeignet seien, die Verjährung zu unterbrechen (Urteil des Verwaltungsgerichts Aargau WBE 2014.14 vom

26. Juni 2014 E. 2.2.3). Mit dem Unterzeichnen der Steuererklärung bezeuge der Steuerpflichtige, die Steuererklärung wahrheitsgetreu und vollständig ausgefüllt zu haben und stelle gleichzeitig den Antrag, gemäss diesen Angaben veranlagt zu werden. Das Einreichen der Steuererklärung sei deshalb als verjährungsunterbrechende ausdrückliche Anerkennung der Steuerforderung zu qualifizieren (E. 2.2.6 des genannten Entscheids). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum DBG und StHG begründet nicht schon der Akt, dass die Steuererklärung eingereicht wird, die "ausdrückliche Anerkennung" der Steuerforderung, sondern der Inhalt der Steuererklärung: Verjährungsunterbrechend wirkt eine Steuererklärung nach dem geltenden Recht nur, soweit sie ausgefüllt ist und vorbehaltlos eingereicht wird. Diesfalls äussert die steuerpflichtige oder mithaftende Person ein Verhalten, das einerseits objektiv als ausdrückliche Anerkennung der deklarationsgemässen, betraglich noch nicht feststehenden Steuerforderung zu würdigen ist und subjektiv von der Veranlagungsbehörde nicht anders verstanden werden kann (BGE 145 II 130 E. 2.2.7).

6.4.7 Vorliegend hat Rechtsanwalt D _____ im Schreiben vom 16. April 2013 auf die Aufforderungen der DG zur Einreichung verschiedener Dokumente zwecks Erhebung der Stempelsteuer verwiesen und besagte Dokumente als Beilagen zum genannten Schreiben bei der DG eingereicht. Dieses Schreiben kann auch mit Blick auf die zitierte Rechtsprechung betreffend die vorbehaltlose Einreichung der Steuererklärung nicht als Anerkennung i.S.v. Art. 129 Abs. 3 lit. a StG qualifiziert werden: Anders als bei der Kantons- und Gemeindesteuer hatte die Steuerbehörde im vorliegend umstrittenen Fall die Frage zu klären, ob aufgrund der eingereichten Unterlagen überhaupt ein steuerauslösender Tatbestand vorliegt, nämlich eine Übertragung von Aktien einer Immobiliengesellschaft, welche als wirtschaftliche Handänderung zu qualifizieren ist. Die Einreichung der von der DG angeforderten Unterlagen kann unter diesen Umständen nicht als Anerkennung der Steuerforderung betrachtet werden. Ausserdem ist zu bemerken, dass D _____ gemäss Handelsregisterauszug zwar Mitglied des Verwaltungsrats der A _____ AG, jedoch nur mit Kollektivunterschrift zu zweien zeichnungsberechtigt ist (S. 250). Es finden sich keine Vertretungsvollmachten der Beschwerdeführerinnen für Rechtsanwalt D _____ in den Akten. Folglich wäre er weder als Rechtsanwalt noch in seiner Funktion als Verwaltungsrat ermächtigt gewesen, für die Beschwerdeführerinnen Steuerforderungen anzuerkennen.

6.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Veranlagungsverjährung letztmals am 20. Februar 2013 unterbrochen wurde. Die Veranlagungsverfügungen hat die DG erst

am 23. März 2018 erlassen, in diesem Zeitpunkt war die fünfjährige Veranlagungsverjährungsfrist gemäss Art. 44 StempG bereits abgelaufen. Die Steuerforderungen sind demnach infolge Verjährung untergegangen.

7. Nach dem Gesagten wird die Beschwerde gutgeheissen und der angefochtene wird aufgehoben. Dieser Ausgang des Verfahrens bestimmt nach Art. 89 VVRG die Kostentragung und ist nach Art. 91 VVRG für den Entscheid über die Zusprechung einer Parteientschädigung massgebend.

7.1 Im Beschwerdeverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kosten zu tragen (Art. 89 Abs. 1 VVRG). Ausnahmsweise können die Kosten ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 89 Abs. 2 VVRG). Den Behörden des Bundes, des Kantons und der Gemeinden, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis und ohne dass es sich um ihr Vermögensinteresse handelt, als Parteien oder Vorinstanzen in einem Verfahren auftreten, werden in der Regel keine Kosten auferlegt (Art. 89 Abs. 4 VVRG). Vorliegend bestehen keine Gründe, von dieser Regel abzuweichen, weshalb keine Gerichtskosten erhoben werden.

7.2 Die Beschwerdeinstanz gewährt der ganz oder teilweise obsiegenden Partei auf Begehren die Rückerstattung der notwendigen Kosten, die ihr entstanden sind (Art. 91 Abs. 1 VVRG). Die Entschädigung wird im Dispositiv beziffert und der Staats- oder Gemeindekasse auferlegt, soweit sie aus Billigkeitsgründen nicht der unterliegenden Partei auferlegt werden kann (Art. 91 Abs. 2 VVRG). Die nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerinnen haben keine Parteientschädigung beantragt, weshalb ihnen auch keine solche zugesprochen wird.

Demnach erkennt das Kantonsgericht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid wird aufgehoben.
2. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen und keine Gerichtskosten erhoben.
3. Das Urteil wird den Beschwerdeführerinnen und dem Staatsrat des Kantons Wallis schriftlich mitgeteilt.

Sitten, 14. Dezember 2020