

Steuerrecht Droit fiscal

KGE (öffentlichrechtliche Abteilung) vom 9. Juni 2017 - A1 16 232

Handänderungssteuer

- Die Handänderungssteuer ist eine nicht harmonisierte und damit rein kantonalrechtliche Steuer. Gesetzliche Grundlagen und Umschreibung der Immobilien- und der Betriebsgesellschaft (E. 3).
- Die Rechtsprechung nimmt einen der Handänderungssteuer unterliegenden Übergang des Grundeigentums bei Rechtsgeschäften an, mit denen die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über eine Liegenschaft durch die Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften übergeht (E. 3.1).
- Umschreibung der Handänderungssteuer für Immobiliengesellschaften in der Lehre (E. 3.1.3).
- Personen im Ausland sind von der Bewilligungspflicht gemäss BewG befreit, wenn sie ein Grundstück erwerben, das der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens dient (E. 3.3.1).

Droits de mutation

- L'impôt sur les mutations est un impôt non harmonisé de droit purement cantonal. Base juridique et notion de société immobilière et d'exploitation (consid. 3).
- Selon la jurisprudence, il y a transfert de propriété d'un bien immobilier soumis aux droits de mutation lors d'opérations juridiques dans lesquelles le pouvoir économique de disposition est transféré par la cession des droits de participation à des sociétés immobilières (consid. 3.1).
- Droits de mutation pour les sociétés immobilières en doctrine (consid. 3.1.3).
- Les personnes à l'étranger ne sont pas assujetties à l'autorisation selon la LFAIE si elles acquièrent un bien immobilier servant à l'exercice d'une activité économique d'une entreprise (consid. 3.3.1).

Gekürzter Sachverhalt

Die C_ AG mit einem Aktienkapital von Fr. 1.7 Mio., eingeteilt in 1 700 Namenaktien zu Fr. 100.--, welche Eigentümerin eines Wohnhauses mit drei StWE-Anteilen ist (eine 2½-Zimmerwohnung, ein Studio und eine 3½-Triplexwohnung), veräusserte mit einem Kaufvertrag sämtliche 1 700 Namenaktien an die D_ Ltd. Der Kaufpreis für die Aktien wurde mit Fr. 21 Mio. vereinbart. Die Dienststelle der Grundbuchämter und der Geomatik erblickte in der Veräusserung der Gesamtheit der Aktien eine

Übertragung von Anteilen an Immobiliengesellschaften gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. f in Verbindung mit Art. 7 lit. a des kantonalen Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 15. März 2012 (HG; SGS/VS 643.1) und verfügte eine Handänderungssteuer. Die D_ Ltd focht diese Verfügung beim Staatsrat an und beantragte deren Aufhebung. Zur Begründung führte sie an, die C_ AG sei nicht als Immobiliengesellschaft, sondern als Betriebsgesellschaft zu qualifizieren. Die gegen den ablehnenden Entscheid des Staatsrats erhobene Beschwerde wies das Kantonsgericht mit Urteil vom 9. Juni 2017 ab.

Erwägungen

(...)

3. Bei der Handänderungssteuer handelt es sich um eine nicht harmonisierte und damit rein kantonalrechtliche Steuerart (Urteil des Bundesgerichts 2C_692/2014 vom 17. April 2015 E. 1.3). Dem Legalitätsprinzip entsprechend bedarf die Verpflichtung zu einer öffentlichrechtlichen Geldleistung einer formell-gesetzlichen Grundlage, welche die Leistungspflicht mindestens in den Grundzügen festlegt (Art. 127 Abs. 1 BV; vgl. BGE 134 I 179 E. 6.1; 132 I 117 E. 4.2; 132 II 371 E. 2.1). Gemäss Art. 1 d HG erhebt der Staat eine Handänderungs-, Pfandrechts- und Einregistrierungssteuer. Der Steuer unterliegen alle in diesem Gesetz bezeichneten Urkunden und Schriftstücke (Art. 3 Abs. 1 HG). Die Steuer bemisst sich nach der Höhe des in der Urkunde oder im Schriftstück angegebenen Werts, unter Vorbehalt der besonderen Bestimmungen des vorliegenden Gesetzes (Art. 5 HG). Die Art. 6 und 8 HG zeigen die Urkunden und Vorgänge auf, die der Steuer unterliegen. Gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. f HG unterliegen der Steuer Urkunden und Schriftstücke, mit denen rechtlich oder wirtschaftlich Eigentum übertragen wird, wie alle Übertragungen von Anteilen an Immobiliengesellschaften, auch Minderheitsbeteiligungen ohne Verfügungsmacht über die Gesellschaftsgrundstücke, die anteilmässig besteuert werden. Im Urteil 2C_355/2009 vom 19. November 2009 E. 5.2 führte das Bundesgericht aus, dass den Walliser Steuer- und Verwaltungsbehörden bei der Bestimmung des Begriffs der Immobiliengesellschaft durchaus ein erheblicher Spielraum zukomme. Das oberste Gericht hielt fest, dass von einer Immobiliengesellschaft ausgegangen werden könne, wenn die Immobilien mehr als die Hälfte aller Geschäftsaktiven ausmachen würden. Der Gesetzgeber hat nun in Art. 7 HG eine Legaldefinition vorgenommen, wonach

Immobilien-gesellschaften im Sinne von Art. 6 Abs. 1 lit. f Gesellschaften sind, deren Zweck oder tatsächliche Tätigkeit ausschliesslich oder mindestens zur Hauptsache im Erwerb, Besitz, Betrieb, in der Verwaltung und im Verkauf von Grundstücken im Sinne von Art. 655 ZGB besteht; die Aktiven müssen im Allgemeinen zu zwei Dritteln aus Grundstücken bestehen und der Ertrag mindestens zu zwei Dritteln aus diesen Tätigkeiten stammen (a).

Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Zweck der C_ AG ziele nicht auf den allgemeinen Liegenschaftshandel, sondern konkret auf den Betrieb eines Chalets, welches seit dem Jahre 2011 bestehe. Deshalb könne bereits aufgrund der Statuten von einer Betriebsgesellschaft mit Immobilienbesitz und nicht von einer Immobilien-gesellschaft ausgegangen werden. Eine Betriebsgesellschaft könne auch bestehen, wenn die Aktiven der Gesellschaft zwar zu rund 90 % aus Immobilien bestehen, der Grundbesitz aber im Wesentlichen nur die sachliche Grundlage für den Betrieb bilde. Es seien die gesamten Umstände zu berücksichtigen.

3.1 Das Bundesgericht nimmt einen der Handänderungssteuer unterliegenden Übergang des Grundeigentums bei Rechtsgeschäften an, mit denen die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über eine Liegenschaft durch die Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobilien-gesellschaften übergeht (Urteil des Bundesgerichts 2C_1044/2014 vom 26. November 2015, E. 2.3.).

3.1.1 Eine Immobilien- und keine Betriebsgesellschaft liegt dann vor, wenn der Gesellschaftszweck ausschliesslich oder zur Hauptsache darin besteht, Grundstücke zu erwerben, verwalten, nutzen und veräussern. 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 Betriebsgesellschaft vor (vgl. BGE 104 Ia 251 E. 3a; Urteile des Bundesgerichts 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). Bereits im Entscheid BGE 99 Ia 459 E. 3 hat es das Bundesgericht als gerechtfertigt bezeichnet, die Abgabepflicht auf die Übertragung von Aktien einer Immobilien-gesellschaft zu beschränken und bei Erwerbsgesellschaften

mit vielleicht bedeutenderem kapitalmässigem 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 weiter gehenden 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.

3.1.2 Bei den Betriebsgesellschaften bildet im Gegensatz zu Immobiliengesellschaften der Grundbesitz bloss die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb. Gemäss der höchstrichterlichen Praxis ist dabei eine Betriebsgesellschaft nicht nur anzunehmen, „wenn die Grundstücke bloss einen geringeren Teil der Gesellschaftsaktiven ausmachen [...]“, sondern selbst dann, „wenn die Aktiven der Gesellschaft zwar zu rund 90 % aus Immobilien bestehen, der Grundbesitz aber im Wesentlichen nur die sachliche Grundlage für den Betrieb eines Umschlags- und Lagergeschäftes bildet [...]“ (Urteil des Bundesgerichts 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.5.2). Das Bundesgericht verweist diesbezüglich auf BGE 104 Ia 251 E. 3a und 3b. Die Bundesrichter rufen dabei in Erinnerung, wonach bei der Übertragung von Beteiligungen an einer Betriebsgesellschaft eine der Grundstückgewinnsteuer unterliegende „wirtschaftliche Handänderung“ nur bei aussergewöhnlichen Verhältnissen anzunehmen sei. Ein derartiger Sonderfall lag etwa einem im Jahr 1965 zu beurteilenden Sachverhalt zugrunde (BGE 91 I 467 ff.). Dabei ging es um den Gewinn aus dem Verkauf sämtlicher Aktien einer Gesellschaft, die in ihrer Luzerner Liegenschaft einen Hotelbetrieb führte, und deren Aktienkäufer von Anfang an entschlossen war, das

bestehende Hotelgebäude abzurechen und durch einen Neubau für eine Bankfiliale zu ersetzen. Der Hotelbetrieb hatte in diesem Fall auf den Preis der Aktien somit keinen oder höchstens einen untergeordneten Einfluss. Der Verkaufspreis war mit anderen Worten ausschliesslich oder mindestens zur Hauptsache durch den Bodenwert bestimmt.

3.1.3 Aus der Lehre zur Handänderungssteuer ergibt sich, dass der Begriff der Immobiliengesellschaft zum Teil unterschiedlich umschrieben wird, und dass es jeweils auf die Umstände ankommt (vgl. etwa Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002, S. 204 f. sowie die dort erwähnten Autoren). Dabei wird ersichtlich, dass zum Teil von einem engen Begriff der Immobiliengesellschaft (eigentlicher statutarischer Zweck), oft aber von einer umfassenden Betrachtungsweise ausgegangen wird. Gemäss Gabriela Rüegg-Peduzzi (Die Handänderungssteuer in der Schweiz, Diss. ZH 1989, S. 84 f. mit weiteren Hinweisen) muss eine Immobiliengesellschaft ausschliesslich oder überwiegend die Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes oder dessen Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage bezwecken. Dies könne durch Veräusserung, Vermietung, Verpachtung oder Überbauung geschehen. Dabei müsse der Gesellschaftszweck nicht zwingend aus den Statuten hervorgehen, sondern es genüge eine entsprechende Geschäftstätigkeit der Gesellschaft. Da auf die tatsächliche Tätigkeit abgestellt werde, habe der Rohertrag der Gesellschaft praktisch ausschliesslich aus unbeweglichem Vermögensertrag zu bestehen, und in der Gesellschaftsbilanz müssten praktisch ausschliesslich Grundstücke aktiviert sein. Diese Kriterien würden vor allem zur Abgrenzung der Immobiliengesellschaft gelten, deren Grundstücke Handelsware oder Kapitalanlage seien und deren Verwertung sowie Nutzung den Gesellschaftszweck erfüllten bzw. die Geschäftstätigkeit bildeten, von der Betriebsgesellschaft, für welche Grundbesitz lediglich die Grundlage für den Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Betrieb sei.

3.2 Vorab hat der Staatsrat auf den Liegenschaftsbeschrieb im Katasterauszug verwiesen, in welchem das Gebäude als „Wohnhaus“ umschrieben ist (E. 2.5). Alsdann wird der Zweck der Gesellschaft hervorgehoben, wonach die AG gemäss Handelsregistereintrag die Vermietung, Bewirtschaftung und Verwaltung von Liegenschaften des Chalets und Beteiligung bezweckt. Daneben sieht der statutarische Zweckartikel aber auch den Erwerb, die Belastung, die Veräusserung

und die Verwaltung von Grundeigentum vor und die AG kann „Finanzierungen für eigene oder fremde Rechnung vornehmen, Garantien und Bürgschaften für Tochtergesellschaften und Dritte eingehen“.

3.2.1 Wie die Dienststelle richtig darlegt, unterscheidet sich der Gesellschaftszweck der AG nicht von einer üblichen Immobiliengesellschaft und die hotelmässige Bewirtschaftung der Liegenschaft wird nicht speziell erwähnt. Auch die Bezeichnung „Chalet“ und die äussere Ansicht des Gebäudes lassen nicht auf einen Hotelbetrieb schliessen. Im Weiteren ergibt sich, dass gemäss Bilanz per 30. April 2016 der Wert der Immobilie von Fr. X weit mehr als zwei Drittel aller Gesellschaftsaktiven von Fr. Y ausmacht ($2/3 = Z$). Der Staatsrat hält auch fest, dass das Mobiliar und die Einrichtungen nicht typische Hoteleinrichtungen, sondern Einrichtungen von einem gewöhnlichen Luxuschalet seien, so dass die Aktiven praktisch ausschliesslich aus dem gesamten Grundstück bestehe. Während der „Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen“ vom 1. Januar 2015 bis 30. April 2016 auf Fr. M und im Jahre 2014 auf Fr. N bilanziert wurde, betrug der Ertrag der Gesellschaft im Jahre 2012 Fr. O, wobei sich der Ertrag aus Mieteinnahmen und den Vorauszahlungen belief. Damit stammt der Ertrag aus Mieteinnahmen und den diesbezüglichen Vorauszahlungen zu mehr als zwei Dritteln aus diesen Tätigkeiten. Die gesetzlichen Voraussetzungen einer Immobiliengesellschaft gemäss Art. 7 lit. a HG sind damit erfüllt.

3.2.2 Die Vorinstanz hat aber nicht nur auf die Statuten und die Bilanz abgestellt, sondern auch die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft berücksichtigt. Sie hielt zu Recht im Entscheid fest, dass die Vermietung eines Luxus-Ferienhauses für maximal 13 Gäste im Vordergrund stehe und den hotelmässigen Dienstleistungen nur sekundäre Bedeutung zukomme. Dem hält die Beschwerdeführerin entgegen, dass der Grundbesitz nur die sachliche Grundlage des Hotelbetriebes darstelle und „jährlich Personalkosten von mehreren Hunderttausend Franken anfallen“ würden. Die Schweizerische Gesellschaft für Hotelkredit habe anerkannt, dass es sich bei der AG um ein Hotel und damit um einen Betrieb handle. Demgegenüber ist nicht in Abrede zu stellen, dass vorliegend nicht das Unternehmen den Wert der Gesellschaft ausmacht, sondern das Grundstück. Die Vorinstanz führte daher aus, dass der Betrieb nur nebensächlich sei und ein „unbeteiligter Nichteigentümer“ den Betrieb bereits hätte schliessen müssen, angesichts des Bilanzverlusts per 30. April 2016. Aus den Akten geht nicht hervor, dass

die Verkäuferin mit der Veräusserung ihrer Aktien hauptsächlich bezweckte, dass der Betrieb weiter geführt wird. Eine wirtschaftliche Liquidation des Betriebsmittels mittels Benützung als Wohnungen wäre „ohne den geringsten finanziellen Aufwand“ möglich, wie die Vorinstanz darlegt. Der vorliegende Fall unterscheidet sich daher vom Sachverhalt im BGE 104 Ia 251, wo es um die Errichtung und den Betrieb von Tankanlagen ging, und ähnelt eher dem Fall BGE 91 I 467, bei dem der Gewinn aus dem Verkauf sämtlicher Aktien einer Gesellschaft versteuert werden musste, weil der Aktienkäufer das bestehende Hotelgebäude abbrechen und einer anderen Zweckbestimmung zuführen wollte. Wirtschaftlich betrachtet kommt das Gericht daher zum Schluss, dass es sich somit vorliegend letztlich um die Übertragung einer Immobiliengesellschaft handelt und der vereinbarte Kaufpreis für die Aktien dem Gegenwert für die Liegenschaft entspricht.

3.3 Die Beschwerdeführerin rügt weiter, dass die DGBG vor der vorliegend strittigen Veranlagungsverfügung das verkaufte Grundstück als Betriebsstätte im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. a des BewG anerkannt und die Aktienübertragung genehmigt habe. In dieser Verfügung sei festgehalten, dass der Betrieb über hotelmässige Infrastruktureinrichtungen (2 Hotelküchen, 2 Speisesäle, Wäscherei, Aufenthalts- und Lagerräume, Wellnessanlagen) verfüge und er hotelspezifische Dienstleistungen eines Luxushotels anbiete (tägliche Reinigung, Verpflegung auf Niveau 17 Gault Millau Punkte, Restauration umfassend im Winter alle Mahlzeiten, im Sommer kann das Chalet auf Wunsch auch nur auf Zimmer 1 Frühstück Basis gebucht werden). Der Personaletat umfasse neben dem Chaletmanager weitere 6 Mitarbeiter.

Hierzu führte die Vorinstanz in der Vernehmlassung aus, für die Qualifikation einer Liegenschaft als Betriebsstätte sei beim BewG einzig der Zweck entscheidend, während im Steuerrecht im Einzelfall anhand der konkreten Umstände zu prüfen sei, ob ein Geschäft wirtschaftlich betrachtet dem Verkauf einer Liegenschaft gleichkomme. Das Bundesgericht habe stets auch die gesamten Umstände berücksichtigt.

3.3.1 Nach Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland vom 16. Dezember 1983 (BewG; SR 211.412.41) bedürfen Personen im Ausland für den Erwerb von Grundstücken einer Bewilligung der zuständigen kantonalen Behörde. Als Erwerb eines Grundstückes gilt gemäss Art. 4 Abs. 1 BewG der Erwerb des Eigentums, eines Baurechts, eines Wohnrechts

oder der Nutzniessung an einem Grundstück (lit. a), die Beteiligung an einer vermögensfähigen Gesellschaft ohne juristische Persönlichkeit, deren tatsächlicher Zweck der Erwerb von Grundstücken ist (lit. b), ebenso der Erwerb des Eigentums oder der Nutzniessung an einem Anteil an einer juristischen Person, deren tatsächlicher Zweck der Erwerb von Grundstücken ist (Art. 4 Abs. 1 lit. e BewG). Zur Verhinderung von Umgehungsmöglichkeiten werden aber auch einer Veräusserung gleichkommende Tatbestände, welche dem Erwerber eine eigentümerähnliche Stellung verschaffen, der Bewilligungspflicht unterstellt (ausdrücklich Art. 4 Abs. 1 lit. g BewG; BGE 107 Ib 12 E. 4; 106 Ib 11 E. 3a; Urteile des Bundesgerichts 2C_1069/2015 vom 3. November 2016 E. 3.3; 2C_854/2012 vom 12. März 2013; 4C.14/2003 vom 22. April 2003 E. 2.1; Urs Mühlebach/ Hanspeter Geissmann, Kommentar zum Bundesgesetz über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland, N. 60 f. zu Art. 4 BewG). Gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. a BewG bedarf der Erwerb eines Grundstücks keiner Bewilligung, wenn es als Betriebsstätte eines Handels-, Fabrikations- oder eines anderen nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbes, eines Handwerksbetriebes oder eines freien Berufes dient. Personen im Ausland sind also von der Bewilligungspflicht befreit, wenn sie ein Grundstück erwerben, das der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens dient.

3.3.2 Wenn die Vorinstanz bezüglich des Begriffs der Betriebsstätte des BewG auf die Entstehungsgeschichte (Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, April-Session 1997, NR, S. 676) und die Lehre (Hanspeter Geissmann/Felix Huber/Thomas Wetzel, Grundstückerwerb in der Schweiz durch Personen im Ausland, Zürich 1998, S. 48) verweist, wonach für die Qualifikation einer Betriebsstätte einzig der Zweck entscheidend sei, so ist dies nicht zu beanstanden. Während im BewG der Begriff der Betriebsstätte offensichtlich weit gefasst werden kann, kommt es im Steuerrecht auf die gesamten Umstände an. Überdies ist der Entscheid bezüglich des BewG vorliegend nicht Streitgegenstand und die Verfügung der Dienststelle ist rechtskräftig.

Die gegen dieses Urteil eingereichte Beschwerde wies das Bundesgericht im Urteil vom 15. Januar 2019 ab (2C_643/2017).