

Mit Urteil vom 11. November 2020 (2C_927/2020) wies das Bundesgericht eine gegen vorliegenden Entscheid gerichtete Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ab.

A1 20 50

URTEIL VOM 9. OKTOBER 2020

Kantonsgericht Wallis Öffentlichrechtliche Abteilung

Es wirken mit: Christophe Joris, Präsident, Dr. Thierry Schnyder und Thomas Brunner, Richter, sowie Vanessa Brigger, Gerichtsschreiberin,

in Sachen

V _____, **W** _____, **X** _____, **Y** _____ **und**
Z _____, vertreten durch Rechtsanwalt M _____,

gegen

STAATSRAT DES KANTONS WALLIS, 1950 Sitten,

DIENSTELLE FÜR GRUNDBUCHWESEN, 1950 Sitten,

(Handänderungssteuer)

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid vom 5. Februar 2020.

Sachverhalt

A. Die Generalversammlung der A _____ AG (fortan AG) mit Sitz in B _____ beschloss am 8. Juli 2014, das Aktienkapital von Fr. 4 900 000.-- um Fr. 1 400 000.-- auf Fr. 3 500 000.-- herabzusetzen. Die beiden Aktionärinnen C _____, und D _____, welche je 700 Namenaktien zu Fr. 1 000.-- Nennwert besaßen, schieden aus der AG aus und wurden abgefunden. Bei der Kapitalherabsetzung wurden 1 400 Namenaktien zu Fr. 1 000.-- vernichtet und zurückbezahlt. Die beiden Aktionärinnen erhielten für ihre 700 Namenaktien eine Entschädigung von je Fr. 508 300.-- durch entsprechende Gutschriften auf ihrem Darlehenskonto bei der AG. Der Handelsregistereintrag erfolgte am 3. Oktober 2014. Die Änderungen im Aktionariat mit den entsprechenden Unterlagen wurden der Dienststelle der Grundbuchämter und der Geomatik (heute Dienststelle für Grundbuchwesen; nachfolgend Dienststelle) am 11. September 2017 zur Kenntnis gebracht.

B. Am 10. Oktober 2017 erhob die Dienststelle für die Herabsetzung des Aktienkapitals und die Übertragung von Anteilen einer Immobiliengesellschaft 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) eine Handänderungssteuer von insgesamt Fr. 52 319.50.--, wobei laut Art. 10 HG der Erwerber Steuersubjekt sei und die Vertragsparteien für die Bezahlung der Steuer solidarisch haften würden. Die Handänderungssteuer wird auf der Gegenleistung für den Grundstückserwerb erhoben, mindestens jedoch auf dem Katasterwert der Grundstücke im Eigentum der Gesellschaft (Art. 11 lit. I HG).

Die Steuerbemessungsgrundlage setzte sich zusammen	
aus der Entschädigung von 2 x Fr. 508 000.--, somit	Fr. 1 016 600.--,
zuzüglich 2/7 von den Grundpfand- und Gesellschaftsschulden	
von Fr. 9 827 356.--, somit	Fr. 2 807 816.--,
abzüglich 2/7 vom Wert der nichtliegenschaftlichen Aktiven	
von Fr. 1 190 618.--, somit	Fr. 340 176.--,
was ein Total ergibt von	Fr. 3 484 240.--.
Die Steuer beträgt gemäss Art. 14 HG 1.5 % (gerundet vgl. Abs. 2)	Fr. 52 264.--
und der Steuerbetrag (plus Fr. 40.-- SANA und Fr. 15.-- Porto) ergibt	Fr. 52 319.50.

C. Gegen diese Verfügung erhoben V _____, W _____, X _____, Y _____ und Z _____, am 10. November 2017 Beschwerde beim Staatsrat und beantragten primär, die Handänderungssteuer nicht zu erheben. Sekundär verlangten sie, die Berechnung der Handänderungssteuer dahingehend abzuändern, als berücksichtigt werde, dass fünf Erwerber (und nicht nur ein Erwerber) zwei Siebtel der Grundstücke der beiden Veräusserinnen erworben hätten und entsprechend ein Steuersatz von 1 % auf die geschuldete Steuerbemessungsgrundlage zu entrichten sei. Zur Begründung führten sie an, dass die Handänderungssteuer auf dem Grundstückgeschäft als solchem erhoben werde. Die Übertragung von Aktien würde nur bei einer Immobiliengesellschaft besteuert. In casu habe die Dienststelle weder behauptet noch bewiesen, dass die AG eine Immobiliengesellschaft sei. Zudem sei die Steuerberechnung in jedem Falle falsch, da die Steuer nicht für jeden Steuerpflichtigen separat auf der ihn betreffenden Steuerbemessungsgrundlage berechnet werde. Der Erwerbspreis müsse auf die fünf Erwerber je einzeln aufgeteilt und separat berechnet werden, was Auswirkungen auf den Steuersatz habe. Die verhältnismässige Steuer bei einem Erwerbspreis bis Fr. 500 000.-- müsse zu einem Steuersatz von 1 % abgerechnet werden.

Am 11. Dezember 2017 beantragte die Dienststelle die kostenpflichtige Abweisung sämtlicher Rechtsbegehren, sofern auf diese eingetreten werde. Die AG sei eine Immobiliengesellschaft. Aus der Bilanz 2013 gehe hervor, dass die Aktiven der AG zu 91.75 % aus Grundstücken bestehen würden und der Ertrag zu 98.1 % aus Mieteinnahmen stamme. Die AG betreibe in keiner Art und Weise eine industrielle, gewerbliche oder kommerzielle Tätigkeit. Die Aktivität erschöpfe sich im Besitz und in der Verwaltung von Grundstücken. Bei der Handänderungssteuer werde nicht der Rechtsverkehr als solcher, sondern die Errichtung von Urkunden hierzu belastet. Steuerobjekt bilde der Beschluss der Generalversammlung vom 8. Juli 2014 in Form einer einzigen öffentlichen Urkunde. Zusätzlich müsse die Gegenleistung für den Grundstückserwerb ermittelt werden (Art. 11 lit. I HG), indem den Schulden und den nichtliegenschaftlichen Werten der AG im Zeitpunkt der Aktienübertragung Rechnung getragen werden müsse. Die Handänderungssteuer sei eine Bruttoabgabe. Wenn die Immobiliengesellschaft Dritten gegenüber Verbindlichkeiten habe, werde dadurch ein Teil des Werts der Grundstücke abgedeckt. Sofern zum Vermögen der Gesellschaft nichtliegenschaftliche Werte gehörten, seien diese aus der Gegenleistung auszuscheiden. Die Steuer sei nur einmal zu bemessen, und zwar auf der gesamten Gegenleistung für den Grundstückserwerb und nicht fünfmal für jeden Erwerber.

Am 5. Februar 2018 wurden in der Replik die Rechtsbegehren der Beschwerde aufrechterhalten. Die Steuer müsse für jeden Steuerpflichtigen separat auf der ihn betreffenden Steuerbemessungsgrundlage berechnet werden. Der Steuersatz betrage somit 1 % und nicht 1.5 %. Bei einem Gesamterwerbspreis von Fr. 3 484 240.-- ergebe sich eine Handänderungssteuer von Fr. 34 842.-- für alle Erwerber.

Am 7. März 2018 duplizierte die Dienststelle und hielt an ihren Anträgen fest. Es sei wohl kaum noch ernsthaft bestritten, dass es sich bei der AG um eine Immobiliengesellschaft handle. Steuerobjekt bilde eine einzige öffentliche Urkunde. Es handle sich um ein unteilbares Steuerobjekt.

D. Mit Entscheid vom 5. Februar 2020 wies der Staatsrat die Beschwerde ab. Die Tätigkeit der AG erschöpfe sich im Besitz und in der Verwaltung von Grundstücken. Ihr Gesellschaftszweck lasse auf eine Immobiliengesellschaft schliessen. Dies werde dadurch untermauert, dass über zwei Drittel (respektive 98.1 %) des Ertrages aus Mieteinnahmen stammten und die Aktiven der Gesellschaft aus mehr als zwei Dritteln (respektive 91.75 %) aus Grundstücken bestehen würden. Deshalb sei die AG als Immobiliengesellschaft anzusehen. Zudem werde in der Verfügung vom 10. Oktober 2017 auf Art. 7 HG und somit auf die gesetzliche Grundlage einer Immobiliengesellschaft verwiesen, weshalb der Verfügung deutlich entnommen werden könne, dass die Dienststelle die AG als Immobiliengesellschaft qualifiziert habe. Bei der Handänderungssteuer handle es sich um eine «Quasi-Handänderungssteuer», weil nicht der Rechtsverkehr als solcher, sondern die Errichtung von Urkunden hierzu belastet werde. Der Beschluss der Generalversammlung der AG vom 8. Juli 2014 in Form einer öffentlichen Urkunde bilde das Steuerobjekt. Die Steuer werde auf der Gegenleistung für den Grundstückserwerb (Wert der Grundstücke) erhoben. Die Gegenleistung für den Grundstückserwerb müsse in dem Sinne ermittelt werden, als den Schulden und den nichtliegenschaftlichen Werten der AG im Zeitpunkt der Aktienübertragung Rechnung getragen werde. Wie aus der Verfügung vom 10. Oktober 2017 hervorgehe, würden 2/7 der Gesellschaft zum Aktienerwerbspreis hinzugezählt und 2/7 der nichtliegenschaftlichen Werte der Gesellschaft abgezählt. Die Handänderungssteuer sei nur ein einziges Mal zu bemessen, und zwar auf der gesamten Gegenleistung für den Grundstückserwerb und nicht fünfmal für jeden Erwerber. Der Betrag von Fr. 9 827 356.-- entspreche dem «Total Fremdkapital» und der Betrag von Fr. 1 190 618.-- entspreche den Aktiven ohne Immobilien, d. h. dem «Total Umlaufvermögen», den «Finanzanlagen», dem «Mobiliar und Einrichtungen». Die entsprechenden Werte seien von der Bilanz 2013 übernommen worden. Somit lasse sich

die Steuerbemessungsgrundlage respektive die Berechnung des massgebenden Erwerbspreises für die Immobilie aus der Verfügung klar entnehmen.

E. Gegen den Entscheid des Staatsrats erhoben V _____, W _____, X _____, Y _____ und Z _____ (fortan Beschwerdeführer) am 13. März 2020 Verwaltungsgerichtsbeschwerde bei der öffentlichrechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts und stellten folgende Rechtsbegehren:

- "1. Der Entscheid des Walliser Staatsrats vom 05.02.2020 wird aufgehoben und die Handänderungssteuern im Zusammenhang mit dem Erwerb von 2 Beteiligungen an der A _____ AG durch 5 Aktionäre werden so erhoben, dass für jeden der 5 Beschwerdeführer sein Anteil an der Handänderungssteuer gesondert berechnet und auf den Betrag von CHF 6 970 verlangt wird.
2. Sämtlich Kosten von Verfahren und Entscheid gehen zu Lasten des Fiskus.
3. Den Beschwerdeführern wird eine angemessene Parteientschädigung für die Verfahren vor dem Staatsrat und dem Kantonsgericht gemäss GTar zugesprochen."

Sie machten geltend, die fünf Geschwister V-W-X-Y-Z _____ hätten den beiden aus der Gesellschaft ausscheidenden Geschwistern ihre Aktien zum Betrag von je Fr. 508 300.-- abgekauft. In einem zweiten Schritt sei die Kapitalherabsetzung der Gesellschaft beschlossen worden. Nicht die Kapitalherabsetzung stelle das Steuerobjekt dar, sondern die einzelnen Kaufverträge für den Kauf der Aktien. Das Argument, dass die AG nicht als Immobiliengesellschaft zu qualifizieren sei, werde nicht mehr aufrechterhalten. Sie machten aber weiterhin geltend, dass die Steuerveranlagung falsch sei, indem nicht 5 separate Rechnungen ausgestellt und auf diese der Steuersatz angewendet worden sei. Das Steuerobjekt sei der Übergang eines dinglichen Rechts an Grundstücken von einer Person auf eine andere. Die Steuer werde auf dem Grundstücksgeschäft als solchem erhoben. Eine Kapitalherabsetzung unterliege nicht einer Handänderungssteuer, da durch sie niemals Eigentum übertragen werde. Der Handänderungssteuer könnten aber nur Urkunden unterliegen, mit denen Eigentum übertragen werde. Die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage werde nicht bestritten. Bei einem massgeblichen Erwerbspreis für die Immobilien von Fr. 3 484 239.-- (2/7) ergebe dies eine Bemessungsgrundlage von Fr. 1 742 120.-- und bei 5 Käufern für jeden Fr. 348 423.--. Dabei betrage der Steuersatz dann 1 %, d. h. Fr. 3 485.-- Steuern und für den Kauf von 2 Anteilen Fr. 6 970.--. Diese Berechnung der Aufteilung entspreche den allgemeinen steuerrechtlichen Prinzipien und komme auch bei der Grundstücksgewinnsteuer zur Anwendung. Wenn eine Erbengemeinschaft eine Liegenschaft einem Dritten verkaufe, würde die Grundstücksteuer auch nur auf den verkauften Anteil pro Erbe berechnet. Der Staatsrat habe kürzlich in einer anderen Angelegenheit einen Entscheid in Handänderungssteuersachen gefällt und dabei sei die Handänderungssteuer nicht als Gesamtes erhoben worden, sondern pro Steuersubjekt und nur für den jeweiligen Anteil

am Kauf des Aktienkapitals. Offenbar würden identische Fälle unterschiedlich beurteilt, was eine willkürliche Rechtsanwendung darstelle.

F. Die Beschwerde wurde am 16. März 2020 an den Staatsrat zur Vernehmlassung weitergeleitet.

Der Staatsrat verzichtete am 29. April 2020 auf eine Stellungnahme, beantragte aber gestützt auf den angefochtenen Entscheid die Abweisung der Beschwerde. Gleichzeitig übermittelte er die Stellungnahme der Dienststelle und hinterlegte sein Dossier sowie die Akten der Dienststelle.

In dieser Vernehmlassung vom 20. April 2020 beantragte die Dienststelle die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde, sofern darauf eingetreten werde. Die insgesamt 1 400 Aktien der beiden austretenden Aktionärinnen seien von der AG und nicht von den 5 Privatpersonen vor der Kapitalherabsetzung erworben worden. Die Kapitalherabsetzung durch Rückkauf und Vernichtung der Aktien sei durch sämtliche Aktionäre beschlossen worden. Die entsprechende Urkunde sei das steuerauslösende Steuerobjekt gewesen. Die Qualifikation als Immobiliengesellschaft und die grundsätzliche Steuerbemessungsgrundlage seien nunmehr unbestritten. Die Urkunde betreffend einer ausserordentlichen Generalversammlung, an welcher das Ausscheiden von Aktionären, der Rückkauf von Aktien und die Herabsetzung des Aktienkapitals beschlossen werde, falle auch dann als Steuerobjekt für die Erhebung der Handänderungssteuer in Betracht, wenn diese Urkunde nicht explizit in Art. 6 HG aufgelistet sei, sofern die Voraussetzungen einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Handänderung, in casu durch den Erwerb von Aktien einer Immobiliengesellschaft, erfüllt seien. Der Kaufpreis für die beiden Aktienpakete von je Fr. 508 300.-- sei überdies durch Gutschrift auf das jeweilige Darlehenskonto bei der AG bezahlt worden. Die Gesellschaft habe somit den Kaufpreis für die Aktien bezahlt und nicht die fünf verbleibenden Aktionäre. Eine willkürliche und falsche Begründung und Steuerbemessung sei nicht ersichtlich.

G. Die Beschwerdeführer hielten mit ihrer Replik vom 4. Juni 2020 an ihren Rechtsbehelfen fest und beantragten zusätzlich primär die Feststellung, dass die Steuerforderung gegenüber der AG verjährt sei. Bisher sei von der Dienststelle immer behauptet worden, die zwei Anteile von je 1/7 an den Grundstücken seien auf die verbleibenden Aktionäre übertragen worden und gestützt darauf sei auch die Verfügung ausgestellt worden. Nun behauptete sie aber, die Aktien seien von der AG zurückgekauft worden. Die Verfügung sei aber nicht an die AG, sondern an die 5 verbleibenden Aktionäre zugestellt worden. Hätte die AG effektiv die Aktien der ausscheidenden Aktionäre zurückgekauft,

dann sei die Steuerverfügung gar nicht korrekt zugestellt worden. Würde man diese neue Argumentation übernehmen, dann sei die gesamte Steuerforderung gegenüber der AG verjährt (Art. 34 Abs. 1 HG).

Hierzu reichte der Staatsrat am 6. Juli 2020 die Duplik der Dienststelle ein, welche in ihrer Rechtsschrift vom 29. Juni 2020 an den Rechtsbegehren festhielt. Durch den Rückkauf eigener Aktien der Gesellschaft gehe das wirtschaftliche Eigentum an den Grundstücken von den zwei ausscheidenden Aktionären indirekt auf die verbleibenden fünf Aktionäre über. Die Verfügungsgewalt werde faktisch erhöht. Die Vernichtung der Aktienzertifikate entspreche einer Übertragung der Eigentumsanteile an den Grundstücken zugunsten der verbleibenden Aktionäre, was gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. f HG steuerpflichtig sei. Somit sei die Steuerverfügung richtigerweise an die verbleibenden Aktionäre zugesandt worden. Selbst wenn das Gesetz die Abgabesolidarität nicht ausdrücklich vorsehe, könnte eine solche angenommen werden, da der Rechtsverkehrsvorgang der Handänderung unteilbar sei. Die am Vorgang Beteiligten hätten von der Steuerverfügung Kenntnis erhalten und fristgerecht eine Beschwerde eingereicht, womit ein schwerwiegender Eröffnungsfehler, der die Nichtigkeit nach sich ziehen würde, ausgeschlossen werden könne. Die Steuerverfügung sei folglich auch nicht verjährt.

Es wurden keine weiteren Rechtsschriften eingereicht.

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 Beschwerdeführer sind als Adressaten 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 Beschwerdeführer beantragen als Beweismittel Urkunden sowie Belege der Vorinstanzen. Das Kantonsgericht hat die eingereichten Belege zu den Akten genommen. Die Vorinstanz hat ihre Akten und das Dossier der Dienststelle eingereicht. Die vorhandenen Akten umfassen mithin die entscheiderelevanten Belege und Sachverhaltselemente und genügen, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, zur Beurteilung der rechtserheblichen Fragen. Das urteilende Gericht nimmt unter Berücksichtigung der vorliegenden Umstände in antizipierter Beweiswürdigung an, weitere Beweismittel würden nichts an der zu beurteilenden Sach- und Rechtslage ändern, weshalb auf zusätzliche Beweisabnahmen verzichtet wird.

4. 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 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).

4.1 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.).

4.2 Gemäss Art. 1 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 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. Der Gesetzgeber hat in Art. 7 HG eine Legaldefinition vorgenommen, wonach Immobiliengesellschaften 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 (SR 210) besteht; die Aktiven müssen im Allgemeinen zu zwei Dritteln aus Grundstücken bestehen und der Ertrag mindestens zu zwei Dritteln aus diesen Tätigkeiten stammen (a). Während die Beschwerdeführer die Qualifikation der AG als Immobiliengesellschaft und die Steuerbemessungsgrundlagen vor dem Kantonsgericht nicht mehr beanstanden, rügen sie aber noch die Entscheide der Vorinstanzen bezüglich des Steuerobjekts und der Steuersubjekte. Hierzu ist Folgendes auszuführen:

4.3 Steuerobjekt oder Steuergegenstand ist der Tatbestand, an den das Gesetz die Entstehung der Steuer knüpft. Das Steuerobjekt umschreibt den Lebenssachverhalt, an den die Leistungspflicht in gegenständlicher Hinsicht geknüpft ist (z. B. Veräusserung), und löst somit bei Vorliegen der subjektiven Voraussetzungen der Steuerpflicht eine bestimmte Steuer aus (hierzu und nachfolgend Markus Reich, Steuerrecht, 3. A., 2020, S. 120 f.; Ernst Blumenstein/Peter Locher, a.a.O., S. 181 f.). Das Wesen einer Steuer lässt sich über das Steuerobjekt aber vielfach nicht erschliessen, da das Steuerobjekt nicht mit dem Steuergut identisch sein muss. Das Steuergut bzw. der wirtschaftliche Sachverhalt, den der Gesetzgeber mit einer Steuer belegen will, stimmt bei den indirekten Steuern nicht mit dem Steuerobjekt überein. Steuerobjekt der Handänderungssteuer ist die rechtsgeschäftliche Übertragung von Grundstücken (Markus Reich, a.a.O., S. 174; Irene Blumenstein, Zum Problem des Steuerobjekts der Handänderungssteuern, ASA 30 S. 209 f.). Wie bereits Irene Blumenstein darlegte, kennt das Zivilrecht eine Reihe von Institutionen, die es ermöglichen, die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über ein Grundstück zu übertragen, ohne eine formelle Eigentumsübertragung vorzunehmen. Die Mehrzahl der Kantone besteuert daher neben den zivilrechtlichen Eigentumsübertragungen

auch die wirtschaftlichen Handänderungen (Markus Reich, a.a.O., S. 174 mit Verweisen). So hält auch Art. 6 Abs. 1 HG betreffend Steuerobjekt fest, dass der Handänderungssteuer sämtliche Urkunden und Schriftstücke unterliegen, mit denen rechtlich oder wirtschaftlich Eigentum übertragen wird. Namentlich unter Art. 6 Abs. 1 lit. f HG aufgelistet werden dabei alle Übertragungen von Anteilen an Immobiliengesellschaften.

4.3.1 Die Beschwerdeführer machen nun geltend, das Steuerobjekt der Handänderungssteuer sei der Übergang eines dinglichen Rechts an Grundstücken von einer Person auf eine andere. Die Steuer werde auf dem Grundstücksgeschäft als solchem erhoben. Eine Kapitalherabsetzung unterliege niemals einer Handänderungssteuer, da durch sie niemals Eigentum übertragen werde. Die Vorinstanzen hätten den Begriff des Steuerobjekts in willkürlicher Art und Weise angewandt und so verhindert, dass nicht die 5 Kaufverträge der verbleibenden Aktionäre von den ausscheidenden Aktionären besteuert worden seien.

4.3.2 Hierzu entgegnete die Dienststelle in der Beschwerdeantwort vom 20. April 2020, dass die insgesamt 1 400 Aktien der beiden austretenden Aktionärinnen von der AG und nicht von den 5 Privatpersonen erworben worden seien. Die Aktien der beiden seien nicht vor der Kapitalherabsetzung an die übrigen Aktionäre verkauft worden, ansonsten die ausscheidenden Aktionärinnen an der ausserordentlichen Generalversammlung nicht hätten mitwirken können. Da mit dem Generalversammlungsbeschluss der Rückkauf und die Vernichtung der Aktien sowie eine Kapitalherabsetzung durch die AG beschlossen worden sei und diese Urkunde das steuerauslösende Steuerobjekt darstelle, müsse die Verfügung den Gesamtbetrag der Steuer umfassen. Aus wirtschaftlicher Sicht sei durch das Ausscheiden der beiden Aktionärinnen und die Vernichtung der Aktien der jeweilige Anteil der verbleibenden fünf Aktionäre am Gesellschaftsvermögen gestiegen. Der Rückkauf und die Vernichtung der Aktien sowie die Kapitalherabsetzung stelle eine anteilmässige Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht dar, die den Berechtigten eine ähnliche Stellung wie bei einer zivilrechtlichen Handänderung einräume und damit eine wirtschaftliche Handänderung darstelle. Steuerobjekt sei der Gesellschaftsbeschluss mit der entsprechenden Urkunde. Die in Art. 6 Abs. 1 HG genannte wirtschaftliche Handänderung sei im Gegensatz zur zivilrechtlichen Handänderung nicht notwendigerweise mit der Änderung des Eigentümers im Grundbuch verbunden. Das bekannteste Beispiel einer wirtschaftlichen Handänderung sei die Übertragung von Anteilen an Immobiliengesellschaften.

4.3.3 Der Staatsrat hielt im Entscheid fest, bei der Handänderungssteuer handle es sich um eine «Quasi-Handänderungssteuer», weil nicht der Rechtsverkehr als solcher, sondern die Errichtung von Urkunden hierzu belastet werde. Der Steuer würden alle im Gesetz bezeichneten Urkunden und Schriftstücke unterliegen (Art. 3 Abs. 1 HG). Der Beschluss der Generalversammlung der AG vom 8. Juli 2014 in Form einer öffentlichen Urkunde bilde das Steuerobjekt. Gestützt auf Art. 11 lit. I HG werde die Steuer auf der Gegenleistung für den Grundstückserwerb (Wert der Grundstücke) erhoben. Dieser Entscheid des Staatsrats ist nicht zu beanstanden. Grundlage des vorliegenden Verfahrens und die erste Rechtshandlung war die Errichtung der öffentlichen Urkunde über die Beschlüsse der Generalversammlung der AG vom 8. Juli 2014. Durch den Rückkauf der je 700 Namenaktien der beiden austretenden Aktionärinnen durch die AG wurde das Aktienkapital um Fr. 1 400 000.-- auf Fr. 3 500 000.-- herabgesetzt. Das Steuerobjekt der Handänderungssteuer basiert vorliegend auf dieser Urkunde (Art. 3 HG). Art. 6 Abs. 1 HG hält betreffend Steuerobjekt fest, dass der Handänderungssteuer sämtliche Urkunden und Schriftstücke unterliegen, mit denen rechtlich oder wirtschaftlich Eigentum übertragen wird, namentlich alle Übertragungen von Anteilen an Immobiliengesellschaften (lit. f). Dabei handelt es sich in unserem Fall um eine wirtschaftliche Handänderung, welche sich im Gegensatz zur zivilrechtlichen Handänderung nicht in einem Grundbucheintrag niederschlägt. Es werden lediglich die wesentlichen Herrschaftsbefugnisse über Grundstücke vom bisherigen auf einen anderen Rechtsträger übertragen, ohne dass damit ein formeller zivilrechtlicher Eigentumswechsel verbunden wäre (Felix Richner, in: Alfred Koller, Der Grundstückkauf, 3. A., 2017, S. 511). Die wirtschaftliche Handänderung ist im HG explizit aufgeführt. Entscheidend ist nun, dass die Besteuerung der Urkunde nach dem Wert der Urkunde erfolgt. Die Besteuerung hängt deshalb nicht von dem der Urkunde zugrundeliegenden Rechtsverhältnis, sondern von der Form ab, die dieses annimmt (BGE 117 Ia 516 E. 2b). Für eine Stempelsteuer im Kanton Tessin hielt das Bundesgericht in diesem Entscheid fest, dass die Steuer eine rein formale Abgabe darstelle, die von den Gründen der Parteien für die Erstellung der Urkunde, vom damit verfolgten Zweck und deren Wirkung völlig unabhängig sei («L'applicazione del bollo non dipende quindi dal rapporto giuridico sostanziale su cui si fonda l'atto, ma dalla forma che il rapporto giuridico assume»). Das Recht, eine Steuer zu erheben, entsteht mit der Errichtung der Urkunde. Die fünf verbleibenden Aktionäre haben nicht als Privatpersonen in einem ersten Schritt die Aktien erworben, sondern die AG hat die Aktien erworben. Bei dieser Beschlussfassung haben alle 7 Aktionäre mitgewirkt. Das Steuerobjekt ist somit die öffentliche Urkunde vom 8. Juli 2014, auf deren Grundlage die Handänderungssteuer bemessen wird, und zwar auf der Gegenleistung für den Grundstückserwerb (Art. 11 Abs. 1 lit. I HG).

4.4 Eine Steuer ist gegenüber dem Steuersubjekt zu veranlagern, welches Anspruch auf die gesetzlichen Verfahrensgarantien und ein Rechtsmittelverfahren hat. Eine Steuer kann nicht gegenüber einer Drittperson festgesetzt werden, ohne dass der Steuerpflichtige seine Rechte geltend machen könnte. Das Steuersubjekt ist jene Person, die dem Staat im Steuerrechtsverhältnis gegenübertritt (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, 9. A, 2000, S. 221; Ernst Blumenstein/Peter Locher, a.a.O., S. 65 f.). Es hat die aus dem Steuerrechtsverhältnis entspringenden materiellen und verfahrensmässigen Verpflichtungen zu erfüllen. In Rechtsbeziehungen zwischen Beteiligungsinhabern und der von ihnen gehaltenen Kapitalgesellschaften kann es zu Problemen kommen. Zu diesen zweidimensionalen Sachverhalten hat das Bundesgericht wiederholt festgehalten, dass zum einen von der Ebene der Gesellschaft auszugehen sei und zum andern auf Ebene des Anteilsinhabers kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus bestehe. Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgten auf Ebene der Gesellschaft einerseits und jener des Anteilsinhabers andererseits (Urteile des Bundesgerichts 2C_576/2020 vom 17. August 2020 E. 3.2.1; 2C_32/2018 vom 11. November 2019 E. 3.1 und 3.3.3; Martin Kocher, Aspekte der steuerlichen Zweidimensionalität - Gedanken-splitter im Licht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: OREF [Hrsg.], Au carrefour des contributions, 2020, S. 593, insb. 595).

4.4.1 Steuersubjekt der Handänderungssteuer ist gemäss Art. 10 Abs. 1 HG der Erwerber oder der Pfandeigentümer. An einem Steuerrechtsverhältnis können nun mehrere Steuersubjekte gleichzeitig beteiligt sein. Dadurch entsteht ein Rechtsgebilde, das mit dem zivilrechtlichen Solidarschuldverhältnis eine gewisse Ähnlichkeit hat, weshalb hier von einer Steuersolidarität gesprochen werden kann (hierzu und nachfolgend Ernst Blumenstein/Peter Locher, a.a.O., S. 69). Diese kann aber nur auf dem Gesetz beruhen. Die Entstehung der Steuersolidarität ist darauf zurückzuführen, dass an dem das Steuerobjekt bildenden Sachverhalt mehrere Personen in gleicher Weise beteiligt sind. Die an diesen Vorgang geknüpften steuerrechtlichen Wirkungen können naturgemäss nur einmal entstehen, aber sie treffen jedes einzelne daran beteiligte Steuersubjekt. Art. 10 Abs. 2 HG sieht nun ausdrücklich vor, dass die Vertragsparteien für die Bezahlung der Steuer solidarisch haften.

4.4.2 Die Beschwerdeführer machten in der Replik geltend, die Dienststelle behaupte, dass nicht die verbleibenden 5 Aktionäre die Aktien gekauft hätten, sondern die AG selbst. Bisher habe die Dienststelle aber dargelegt, dass die zwei Anteile von je 1/7 an den Grundstücken auf die verbleibenden Aktionäre übertragen worden seien und gestützt darauf sei auch die Rechnung ausgestellt worden. Die Verfügung sei aber nicht an

die AG, sondern an die 5 verbleibenden Aktionäre zugestellt worden. Hätte die AG effektiv die Aktien der ausscheidenden Aktionäre zurückgekauft, sei die Steuerverfügung gar nicht korrekt zugestellt worden, nämlich statt an die AG an deren Adresse an der xxxstrasse an die verbleibenden Aktionäre z H. von V _____. Würde man diese neue Argumentation der Dienststelle übernehmen, sei die gesamte Steuerforderung gegenüber der AG verjährt (Art. 34 Abs. 1 HG).

Hierzu antwortete die Dienststelle, dass an der Generalversammlung alle 7 stimmberechtigten Aktionäre an der Beschlussfassung mitgewirkt und entschieden hätten, dass Aktienkapital durch Rückkauf und Vernichtung herabzusetzen. Somit gehe durch den Rückkauf eigener Aktien der Gesellschaft das wirtschaftliche Eigentum an den Grundstücken von den zwei ausscheidenden Aktionären der Gesellschaft indirekt auf die verbleibenden fünf Aktionäre der Gesellschaft über. Die Verfügungsgewalt für die verbleibenden Aktionäre über die Grundstücke der Gesellschaft werde durch den Rückkauf der eigenen Aktien faktisch erhöht. Die Vernichtung der Aktienzertifikate entspreche somit einer Übertragung der Eigentumsanteile an den Grundstücken zugunsten der verbleibenden Aktionäre. Somit sei die Steuerverfügung richtigerweise den verbleibenden Aktionären zugestellt worden. Zudem sehe das Gesetz die Zahlungssolidarität vor. Selbst wenn das Gesetz die Abgabesolidarität nicht ausdrücklich vorsehe, könnte eine solche angenommen werden, sofern es sich um ein unteilbares Steuerobjekt handle. Der Rechtsverkehrsvorgang der Handänderung sei nicht teilbar. Durch die Herabsetzung des Aktienkapitals seien die Berechtigungen der verbleibenden Aktionäre an den Grundstücken im Eigentum der AG in einem einzigen Rechtsverkehrsvorgang gesamthaft vergrössert worden. In casu hätten die Betroffenen von der Steuerverfügung Kenntnis erhalten und fristgerecht eine Beschwerde eingereicht, womit ein schwerwiegender Eröffnungsfehler, der die Nichtigkeit nach sich ziehen würde, ausgeschlossen werden könne.

4.4.3 Im vorliegenden Fall teilte der damalige Vertreter der Beschwerdeführer am 26. September 2017 der Dienststelle mit, dass die Steuerrechnung an die A _____ AG, z H. von V _____, xxxstrasse, in B _____ zu adressieren sei. In der Verfügung vom 10. Oktober 2017 ist dann festgehalten, dass die beiden Aktionärinnen *wirtschaftlich* ihre Anteile von jeweils 1/7 an den Grundstücken der A _____ AG auf die verbleibenden Aktionäre übertragen hätten. Die Steuerrechnung war an die 5 in der AG verbleibenden Geschwister, z H. von V _____, xxxstrasse in B _____ adressiert. Angesichts der Steuersolidarität ist dieses Vorgehen nicht zu beanstanden, obwohl die AG als primäre Adressatin auch hätte aufgeführt werden können. Es ist nicht zu bemängeln, von mehreren kraft ihrer Beziehung

zum Steuerobjekt als Steuersubjekt in Betracht fallenden Individuen dasjenige auszuwählen, das die meiste Sicherheit für die richtige Erfüllung der steuerrechtlichen Verpflichtung bietet. Den Beschwerdeführern ist kein Rechtsnachteil erwachsen. Die Beschwerdeführer konnten ihre Rechte geltend machen und sie haben denn auch rechtzeitig eine Beschwerde eingereicht. Ihnen ist kein Nachteil erwachsen, zumal eine Abgabesolidarität von Veräusserer und Erwerber besteht. Nach Peter Ruf (Handänderungsabgaberecht, Diss. Bern 1985, S. 25) bewirkt die Abgabesolidarität eine Verfahrens- und eine Zahlungssolidarität. Danach kann jeder Abgabepflichtige einzeln den Verfahrenspflichten unterliegen und kann diese auch für die andern vornehmen. Es ergibt sich somit, dass die Steuerrechnung rechtmässig zugestellt wurde.

4.4.4 Da die Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren keine rechtsgenügende Begründung für die behauptete unzulässige Ungleichbehandlung vorbringen und eine solche auch nicht ersichtlich ist, wird diese Rüge auch abgewiesen. Zudem geht nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Grundsatz der Gesetzmässigkeit demjenigen der Rechtsgleichheit vor. Deshalb kann sich ein Bürger grundsätzlich nicht über eine Verletzung der Rechtsgleichheit beklagen, wenn die Behörde ihm gegenüber das Recht richtig angewandt hat, während es in einem anderen Fall nicht oder falsch angewandt wurde (BGE 126 V 390 E. 6a; Urteil des Bundesgerichts 9C_648/2019 vom 16. Dezember 2019 E. 5.3; Pierre Tschannen/Ulrich Zimmerli/Markus Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. A., 2014, S. 190).

4.5 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 (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A, 2020, N. 153, 767 ff.; BGE 140 II 384 E. 4.2). 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 (SR 220) - analog anwenden oder selber eine Regelung aufstellen (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, a.a.O., N. 777; 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.). Art. 34 Abs. 1 HG hält nun fest, dass das Recht, eine Handänderungssteuer zu veranlagern, fünf Jahre nach der Einregistrierung verjährt.

4.5.1 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.

4.5.2 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). Die Urkunden betreffend der ausserordentlichen Generalversammlung, an welcher das Ausscheiden von Aktionären, der Rückkauf von Aktien, die Herabsetzung des Aktienkapitals und die entsprechende Feststellung verurkundet wurden, waren im Grundbuch am 9. Juli 2014 bzw. 18. September 2014 einregistriert worden. Die Urkunden wurden der Dienststelle am 11. September 2017 zur Kenntnis gebracht und diese verfügte die Handänderungssteuer am 10. Oktober 2017. Die Veranlagungsverjährung war somit noch nicht eingetreten.

4.5.3 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 Schuldbetreibung 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). Mit der Einleitung des Beschwerdeverfahrens ist die Bezugsverjährung auch nicht eingetreten.

5. Nach dem Gesagten ist der angefochtene Entscheid des Staatsrats insgesamt rechtlich nicht zu beanstanden und auch nicht willkürlich. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist somit abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang gelten die Beschwerdeführer als unterliegende Partei mit den entsprechenden Folgen für die Tragung der Kosten und für die Zusprechung einer Parteientschädigung.

5.1 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). Vorliegend bestehen keine Gründe, von der Grundregel abzuweichen, weshalb die Beschwerdeführer die Gerichtsgebühr bezahlen müssen. Gemäss Art. 3 des Gesetzes betreffend den Tarif der Kosten und Entschädigungen vor Gerichts- oder Verwaltungsbehörden vom 11. Februar 2009 (GTar; SGS/VS 173.8) setzen sich die Kosten aus den Auslagen der Entscheidbehörde sowie der Gerichtsgebühr zusammen. Die Gerichtsgebühr für Beschwerdeverfahren vor der öffentlichrechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts beträgt in der Regel zwischen Fr. 280.-- und Fr. 5 000.-- (Art. 25 GTar). Aufgrund der Bedeutung des Falles sowie seines Umfangs und Schwierigkeitsgrads wird die Gerichtsgebühr vorliegend auf Fr. 1 500.-- festgesetzt, welche die Beschwerdeführer in solidarischer Haftbarkeit zu tragen haben.

5.2 Die unterliegende Partei hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 91 Abs. 1 VVRG e contrario), weshalb vorliegend von einer solchen abzusehen ist. Den Behörden oder mit öffentlichen Aufgaben betrauten Organisationen, welche obsiegen, darf in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen werden (Art. 91 Abs. 3 VVRG).

Demnach erkennt das Kantonsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Gerichtskosten von Fr. 1 500.-- werden den Beschwerdeführern in solidarischer Haftbarkeit auferlegt.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Das Urteil wird den Beschwerdeführern und dem Staatsrat des Kantons Wallis schriftlich mitgeteilt.

Sitten, 9. Oktober 2020