

## **BGE 95 I 26**

Bundesgericht (BGE), 1969-04-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_95 I 26](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_95_I_26)

FR: ATF 95 I 26

IT: DTF 95 I 26

### **Regeste**

Regeste Beteiligung an einer Mieter-Aktiengesellschaft. Auch bei Mieter-Aktiengesellschaften mit Sitz am Ort der Liegenschaft kommt dem Sitzkanton nur die Steuerhoheit über die Gesellschaft zu. Die Aktien und ihre Erträge sind im Kanton des Wohnsitzes der Aktionäre zu besteuern. War der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes an einer Liegenschaft über eine Mieter-AG berechtigt, dann darf der entsprechende Teil des Nachlasses nur am Ort des letzten Wohnsitzes des Erblassers besteuert werden. Dies gilt (Steuerumgehung vorbehalten) selbst dann, wenn die Gesellschaft in jenem Zeitpunkt schon beschlossen hat, ihr Grundeigentum in das Miteigentum der Aktionäre übergehen zu lassen.

### **Erwägungen**

#### **E. 2**

Nach ständiger Rechtsprechung sind Erbschaftssteuern vom beweglichen Vermögen im Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers, diejenige von Liegenschaften im Kanton der gelegenen Sache zu erheben ( BGE 73 I 17 /8 Erw. 4 mit Hinweisen, LOCHER, das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 7 II Nr. 5). Der Kanton Graubünden darf den auf die Beteiligung an der Alpha-Appartement AG entfallenden Teil des Nachlasses somit nur besteuern, wenn Rudolf Bosshardt sen. im Zeitpunkt seines Todes auf Grund jener Beteiligung dingliche Rechte am Alpha-Haus zustanden. Es ist unbestritten, dass der Erblasser noch kein Stockwerkeigentum erworben hatte, also auch auf die Erben nur das Eigentum an den Aktien und das Forderungsrecht aus dem Darlehen, nicht aber Grundeigentum überging. Trotzdem glaubt der Kanton Graubünden, im vorliegenden Fall die entsprechenden Vermögenswerte mit einer Nachlasssteuer belegen zu dürfen. Er macht einmal geltend, wirtschaftlich habe zur Zeit des Todes Bosshardt's bereits Stockwerkeigentum bestanden. Die Aktionäre hätten an der Generalversammlung vom 11. März 1967 beschlossen, sich ab 1. Januar 1967 als Stockwerkeigentümer besteuern zu lassen. Dieser Beschluss binde auch die damals nicht anwesenden Aktionäre. Rudolf Bosshardt sen. sei zwar nicht gezwungen gewesen, einen Miteigentumsanteil zu übernehmen. Andernfalls wäre ihm bzw. seinen Erben aber nur die Möglichkeit geblieben, einen Liquidationserlös in Empfang BGE 95 I 26 S. 30 zu nehmen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei der zivilrechtlichen unter diesen Umständen vorzuziehen. In seiner zweiten Vernehmlassung legt der Kanton Graubünden das Gewicht dann weit mehr auf die grundsätzliche Frage, ob der Liegenschaftskanton bei sog. Mieter-Aktiengesellschaften auch Aktien und deren Erträge besteuern dürfe. Wenn man bei derartigen Gesellschaften dem Liegenschaftskanton den "Durchgriff" auf die einzelnen Aktionäre gestatte, könne der betreffende Kanton erheblich höhere Einnahmen erzielen; dies sei gerade für "Ferien-Kantone" von grösster Bedeutung. Je nach dem Ausgang des vorliegenden Rechtsstreites stehe im Kanton Graubünden ein Betrag von jährlich Fr.

200'000.-- kantonaler Steuern und solcher der Gemeinden Davos, St. Moritz, Arosa und Flims auf dem Spiez. Eine Immobilien-Aktiengesellschaft mit Sitz am Standort der Liegenschaft ist im Liegenschaftskanton steuerpflichtig; die einzelnen Aktien und ihre Erträge hingegen sind von den Aktionären in deren Wohnortskanton zu versteuern. An diesem Grundsatz hat die Rechtsprechung bisher stets festgehalten. Sie liess höchstens insofern eine gewisse Einschränkung zu, als Liegenschaftsgewinne, die durch den Verkauf sämtlicher Aktien einer Immobilien-Aktiengesellschaft entstehen, dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung zugewiesen wurden ( BGE 85 I 96 Erw. 2 und 3, BGE 91 I 470 ff.). Hier geht es jedoch nicht um die Besteuerung eines Liegenschaftsgewinnes. Vielmehr fragt es sich, ob bei sog. Mieter-Aktiengesellschaften - die u.a. aus steuerrechtlichen Gründen zum Teil nach Einführung des Stockwerkeigentums weiter bestehen bleiben - auf die selbständige Besteuerung der Immobilien-Aktiengesellschaft verzichtet werden soll. Nur wenn diese Frage verneint wird, ist ferner zu prüfen, ob im vorliegenden Fall angesichts des schon weit fortgeschrittenen Stadiums der Umwandlung des Grundeigentums der Aktiengesellschaft in Miteigentum der Aktionäre ein Steuerdomizil der Beschwerdeführer im Kanton Graubünden zu bejahen ist.

### E. 3

Das Bundesgericht hat auch bei der Einmann-Immobilien-Aktiengesellschaft bisher an der selbständigen Besteuerung der Gesellschaft festgehalten (vgl. die oben zitierten Entscheide). Der gleiche Grundsatz muss bei Mieter-Aktiengesellschaften gelten, haben doch Mieter-Aktionäre jedenfalls keine stärkere Stellung als der Alleinaktionär einer Immobilien-Aktiengesellschaft. Die Auffassung des Kantons Graubünden BGE 95 I 26 S. 31 hätte zur Folge, dass das gesamte Steuerstatut der Immobilien-Aktiengesellschaft hinsichtlich der interkantonalen Steuerauscheidung zu ändern wäre. Dies wäre wohl eine der weittragendsten Änderungen der Rechtsprechung des Bundesgerichtes auf dem Gebiet von Art. 46 Abs. 2 BV ; denn die Zahl der Einmann-Immobilien-Aktiengesellschaften ist sehr gross. Liesse die Rechtsprechung bei den Einmann-Immobilien-Aktiengesellschaften den Durchgriff auf die Aktionäre zu, indem sie ein sekundäres Steuerdomizil des Liegenschaftskantons zur Besteuerung der Aktien einer solchen Aktiengesellschaft anerkennt, so stellte sich zudem sogleich die Frage, wie es sich mit Aktiengesellschaften verhält, die nicht im ausschliesslichen Eigentum eines Aktionäres stehen. Für die von Graubünden gewünschte Änderung der Rechtsprechung müssten demnach ganz schwerwiegende Gründe ins Feld geführt werden können; die Nachteile der geltenden Praxis für alle Kantone müssten offensichtlich sein. Solche Nachteile vermag jedoch der Kanton Graubünden nicht aufzuzeigen. Er bringt zur Hauptsache vor, es wäre für ihn als "Ferien-Kanton" günstiger, wenn bei den Mieter-Aktiengesellschaften auf die Aktionäre "durchgegriffen" werden könnte. Das ist jedoch eine einseitig fiskalpolitische Überlegung. Die heute in der grossen Mehrheit der Kantone geltende Ordnung, wonach bei Einmann-Immobilien-Gesellschaften und bei Mieter-Aktiengesellschaften dem Liegenschaftskanton stets die Aktiengesellschaft, dem Wohnsitzkanton der Aktionäre die Aktien zur Besteuerung zugewiesen werden (Fälle der offensichtlichen Steuerumgehung vorbehalten), hat den grossen Vorteil der Systemgerechtigkeit und damit der Schaffung klarer Verhältnisse. Die Steuereinnahmen von Wohnsitzkanton und Liegenschaftskanton zusammen sind dabei jedenfalls nicht geringer, wie wenn unter sonst gleichen Umständen die Aktiengesellschaft nicht mehr besteuert würde und der Liegenschaftskanton ausschliesslich den Aktionär für die Liegenschaft und deren Ertrag besteuern könnte. Wer das Nutzungsrecht an einem Haus oder an einer Wohnung über eine

Immobilien-Aktiengesellschaft ausübt, muss sich als Steuerpflichtiger mit der Doppelbelastung AG - Aktionär abfinden; somit haben auch die beteiligten Kantone eine entsprechende Aufteilung der Steuereinnahmen hinzunehmen und zwar selbst dann, wenn diese Aufteilung für sie in irgendeiner Beziehung Nachteile mit sich bringen sollte. BGE 95 I 26 S. 32 Es trifft zu, dass der Nutzniesser an unbeweglichem Vermögen das Nutzniessungsrecht im Liegenschaftskanton zu versteuern hat (BGE 8, 22; 12, 252; LOCHER, a.a.O. § 7 I C Nr. 1). Im Gegensatz zum Mieter-Aktionär besitzt indessen der Nutzniesser ein dingliches Recht an der Liegenschaft. Den grundsätzlichen Überlegungen des Kantons Graubünden hinsichtlich der Besteuerung der Mieter-Aktionäre kann aus diesen Gründen nicht gefolgt werden.

#### **E. 4**

Es besteht aber auch kein Anlass, im vorliegenden Falle mit Rücksicht auf die vorgesehene Auflösung der Mieter-Aktiengesellschaft (Umwandlung ihres Grundeigentums in Stockwerkeigentum) die wirtschaftliche Betrachtungsweise der zivilrechtlichen vorzuziehen. Entscheidend ist hiefür, dass zur Zeit des Todes von Rudolf Bosshardt sen. die Alpha-Appartement AG noch bestand, die Beschwerdeführer somit Eigentum an den Aktien und nicht Grundeigentum erwarben. Die Steuerhoheit des Liegenschaftskantons über den Käufer einer Liegenschaft beginnt nach bisheriger Rechtsprechung mit dem Erwerb des Eigentums (Urteil vom 9. Oktober 1963 i.S. Zürcher gegen Kanton Zug, wiedergegeben im ASA Bd. 33, S. 61). Ob unter dem "Erwerb" des Eigentums der Übergang von Nutzen und Gefahr oder derjenige des Eigentums im Grundbuch zu verstehen ist, kann hier offen bleiben. Weder das eine noch das andere war nämlich im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits der Fall. Im Lichte der genannten Praxis begründet der blosse Beschluss einer Immobilien-Aktiengesellschaft, ihr Grundeigentum in das Miteigentum der Aktionäre übergehen zu lassen, jedenfalls noch kein sekundäres Steuerdomizil der Aktionäre. Das Grundeigentum der Alpha-Appartement AG wurde unbestrittenermassen in der üblichen Weise in Stockwerkeigentum umgewandelt. Von einer Steuerumgehung kann deshalb nicht gesprochen werden. Steht aber keine Steuerumgehung in Frage, so hält sich die Rechtsprechung in Doppelbesteuerungsfällen grundsätzlich an die zivilrechtliche Ausgestaltung der Rechtsverhältnisse und weicht davon in der Regel nicht ab. Dass an der ausserordentlichen Generalversammlung vom 11. März 1967 eine Besteuerung der Aktionäre als Miteigentümer der Liegenschaft ab 1. Januar 1967 in Aussicht genommen wurde, ist belanglos. Ein Beschluss war nämlich, wie sich aus dem Protokoll ergibt, nur hinsichtlich der Steuerregelung "bis 31. Dezember 1966" gefasst worden.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.