

GR_GERICHTE A 2018 24 vom 6. November 2018

GR Gerichte, 2018-11-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2018_24

FR: GR_GERICHTE A 2018 24 du 6 novembre 2018

IT: GR_GERICHTE A 2018 24 del 6 novembre 2018

Regeste

Handänderungssteuer | Beschwerde

Erwägungen

E. 4

Die dagegen erhobene Einsprache der A._____ AG vom 27. Februar 2018 mit den Anträgen auf Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 1. Februar 2018 und Feststellung, dass keine Handänderungssteuer geschuldet sei, wies die Gemeinde X._____ mit Einspracheentscheid vom 13. April 2018 ab.

E. 4.1

Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern auf den 1. Januar 2007 bzw. seit der direkten Anwendbarkeit der darin enthaltenen Bestimmungen per 1. Januar 2009 (vgl. Art. 34 Abs. 2 GKStG) ist die Erhebung kommunaler Handänderungssteuern abschliessend durch das kantonale Recht geregelt. Kommunale Kompetenzen bestehen lediglich noch für die Festsetzung des jeweiligen Steuersatzes bis zu einem Maximalsatz von 2 % (Art. 12 Abs. 1 GKStG) und im Rahmen der kantonalen Vorschriften über die Behördenorganisation (Art. 27 GKStG). Massgebend für die hier umstrittene Frage der Handänderungssteuerpflicht der Verkäufe der in der Gemeinde X._____ gelegenen Grundstücke von der einfachen Gesellschaft "F._____" auf die neu gegründete A._____ AG sind somit ausschliesslich die Art. 7 ff. GKStG unter Berücksichtigung der kommunalen Bestimmungen im Bereich des Steuersatzes (vgl. Art. 4 des Steuergesetzes der Gemeinde X._____) und der Behördenorganisation.

E. 4.2

Gemäss Art. 7 GKStG erhebt die Gemeinde bei Handänderungen eines in der Gemeinde gelegenen Grundstücks oder Grundstückanteils eine Handänderungssteuer. Als Handänderung gilt gemäss Art. 8 Abs. 1 GKStG jede Übertragung der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück. In Art. 8 Abs. 2 GKStG werden einige Tatbestände aufgeführt, die klassischerweise wirtschaftlicher Betrachtung unterworfen

- 8 - werden, so (lit. a) die Ausübung des Substitutionsrechts aus einem Kauf- oder Kaufrechtsvertrag, wenn eine Eigentumsübertragung stattfindet, (lit. b) die Übertragung von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft, wenn dadurch der Erwerber allein oder zusammen mit seinem Ehegatten und den minderjährigen Kindern eine Mehrheit der Stimmen erlangt, (lit. c) die entgeltliche Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich

beeinträchtigen sowie (lit. d) die Einräumung eines Baurechts gegen Einmalentschädigung. Art. 8 Abs. 3 GKStG sieht sodann eine Steuerbefreiung für die Einbringung von Grundstücken in eine Personengesellschaft vor, sofern sich die wirtschaftliche Berechtigung daran nicht ändert. Von der Handänderungssteuer gänzlich befreit sind schliesslich die in Art. 9 GKStG aufgezählten Tatbestände.

E. 4.3

Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden hat hinsichtlich der Handänderungsbesteuerung in konstanter Rechtsprechung eine umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise angewandt. Demnach stellt eine bloss zivilrechtliche Handänderung, durch welche die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück nicht ändert, keinen Handänderungssteuertatbestand dar (vgl. Urteile des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden [VGU] A 16 21 vom 10. Januar 2017, A 14 44 vom 16. Juni 2015 [= PVG 2015 Nr. 11], A 15 17 vom 14. Juli 2015, A 13 55 vom 18. Februar 2014 [= PVG 2014 Nr. 16], A 11 25 vom 5. Juli 2011, A 11 9 vom 28. Juni 2011, A 01 49 vom 23. Oktober 2001, A 01 31 vom 10. Juli 2001, A 01 19 vom 10. Juli 2001, PVG 1998 Nr. 43; vgl. auch Botschaft der Regierung des Kantons Graubünden an den Grossen Rat zum Erlass eines kantonalen Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern, Heft Nr. 3/2006-2007, S. 181 ff. [nachfolgend Botschaft GKStG] S. 216). Andererseits kann aber in bestimmten Fällen auch eine wirtschaftliche Handänderung der Besteuerung unterstellt werden, auch wenn mit der Transaktion keine zivil-

- 9 - rechtliche Handänderung verbunden ist (vgl. die in Art. 8 Abs. 2 GKStG erwähnten Beispiele sowie vorstehend E.4.2). Diese Praxis wurde mit dem Erlass des Gesetzes über die Gemeinde und Kirchensteuern gesetzlich verankert (vgl. Botschaft GKStG S. 215 in fine).

E. 4.4

Als zivilrechtliche Handänderung gilt der Übergang von zivilrechtlichem (sachenrechtlichem) Eigentum an einem Grundstück oder einem Grundstückanteil vom bisherigen Rechtsträger auf einen andern, wobei es dazu eines gültigen Rechtsgrundes und in der Regel eines Grundbucheintrags bedarf (vgl. Art. 656 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Grundstücke sind gemäss Art. 655 Abs. 2 ZGB namentlich Liegenschaften, in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte, Bergwerke sowie Miteigentumsanteile an Grundstücken. Als Liegenschaft gilt gemäss Art. 2 lit. a der Grundbuchverordnung (GBV; SR 211.432.1) jede Bodenfläche mit genügend bestimmten Grenzen. Als Grundstückanteil im Sinne von Art. 7 Abs. 2 GKStG gelten Miteigentumsanteile oder Gesamteigentumsanteile sowie Gebäude (vgl. Botschaft GKStG S. 215).

E. 4.5

Eine wirtschaftliche Handänderung liegt immer dann vor, wenn wesentliche Teile der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück vom bisherigen Verfügungsberechtigten (wirtschaftlichen Eigentümer) auf einen Dritten übergehen (Botschaft GKStG S. 216). So führt beispielsweise die Übertragung eines Grundstücks vom Alleinaktionär auf seine Gesellschaft nicht zu einer Handänderungssteuer, da der Aktionär durch seine Aktiengesellschaft hindurch weiterhin über das eingebrachte Grundstück verfügen kann. Hält allerdings der Eigentümer des einzubringenden Grundstücks lediglich eine Minderheitsbeteiligung an der übernehmenden Aktiengesellschaft, ist die

Handänderungssteuer zu erheben, und zwar auf dem vollen Verkehrswert des Grundstücks (vgl. VON RECHENBERG, Handkommentar zum Bündner Gemeinde- und Kirchensteuergesetz, Chur 2009,

- 10 - S. 47; Botschaft GKStG S. 216). Entscheidend für die Annahme einer wirtschaftlichen Handänderung ist somit, ob wesentliche Teile der dem Grundeigentum innewohnenden Verfügungsmacht rechtsgeschäftlich übertragen werden, so dass gesagt werden kann, das fragliche Rechtsgeschäft wirke bezüglich der Verfügungsgewalt tatsächlich und wirtschaftlich wie eine Handänderung an einem Grundstück oder Grundstückanteil.

E. 5

Dagegen erhob die A._____ AG (nachfolgend Beschwerdeführerin) am 15. Mai 2018 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit folgenden Anträgen:

- 3 - "1. Der Einspracheentscheid vom 13. April 2018 und die Veranlagungsverfügung vom 1. Februar 2018 des Steueramts der Gemeinde X._____ vom 1. Februar 2018 seien aufzuheben. 2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin." Begründend führte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, dass es im vorliegenden Fall nicht um den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht gegangen sei, sondern um eine rein organisatorische Neugestaltung, weshalb gemäss gesetzgeberischem Willen gar keine Handänderungssteuer erhoben werden könne. Es liege eine umgekehrte Realteilung vor, bei der es nicht zu einer wertmässigen Quotenverschiebung der Eigentumsanteile gekommen sei. Vielmehr seien die Beteiligungsverhältnisse an der Beschwerdeführerin Abbild der getätigten Sacheinlagegründung und der Verhältnisse in den vorbestehenden einfachen Gesellschaften. Auch das Mitbestimmungsrecht der beteiligten Gesellschaften sei unverändert geblieben. Ob die Grundstücke von einer natürlichen oder juristischen Person in eine juristische Person eingebracht würden, könne schon aus Überlegungen der Rechtsgleichheit keine Rolle spielen. Auch die Gemeinde X._____ habe in einem früheren Fall aus dem Jahr 2011 die Auffassung vertreten, dass die Übertragung von Gesamteigentum an einem Grundstück auf eine Aktiengesellschaft, an der die bisherigen hälftigen Gesamteigentümer zu je 50 % beteiligt seien, nicht zu Handänderungssteuern führe.

E. 5.1

Im vorliegenden Fall waren die B._____ AG und die C._____ AG Gesamteigentümer an verschiedenen Grundstücken in der Gemeinde Y._____ infolge der einfachen Gesellschaft "D._____", während die B._____ AG und die E._____ AG Gesamteigentum an Grundstücken in der Gemeinde X._____ infolge der einfachen Gesellschaft "F._____" hielten. Am 9. Januar 2018 wurde sodann die Beschwerdeführerin gegründet, deren Aktienariat aus der B._____ AG (50 %), der C._____ AG (25 %) und der E._____ AG (25 %) besteht. Mit Sacheinlage- bzw. Sachübernahmevertrag vom 23. November 2017 (Akten der Beschwerdeführerin [Bf-act.] 5) wurden sämtliche Aktiven und Passiven der beiden einfachen Gesellschaften "D._____" und "F._____" in die neu gegründete Beschwerdeführerin eingebracht. Mit Veranlagungsverfügung vom 1. Februar 2018 (Bf-act. 6) erhob die Beschwerdegegnerin bei der Beschwerdeführerin für die Übertragung der Grundstücke von der einfachen Gesellschaft "F._____" an die A._____ AG basierend auf einem Verkehrswert der übertragenen Grundstücke von Fr. 2'596'265.80 und einem Steuersatz von 1.5 % eine Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 38'944.--.

Mithin haben wir es vorliegend mit einer Übertragung von Gesamteigentum von einer einfachen Gesellschaft auf eine Aktiengesellschaft (Beschwerdeführerin) zu tun, wobei die Gesellschafter der übertragenden einfachen Gesellschaft als Aktionäre auch an der übernehmenden Aktiengesellschaft beteiligt sind. Zivilrechtlich betrachtet liegt dabei unbestrittenermassen eine Handänderung vor. Gegenderteiliges wird von der Beschwerdeführerin denn auch nicht behauptet.

- 11 -

E. 5.2

Wenn – wie vorliegend – eine zivilrechtliche Handänderung vorliegt, ist grundsätzlich eine Handänderungssteuer geschuldet, es sei denn, es liege ausnahmsweise keine wirtschaftliche Handänderung vor. Mithin fällt die Handänderungssteuer nur dann nicht an, wenn sich – trotz des Vorliegens einer zivilrechtlichen Handänderung – die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht ändert (z.B. bei der Übertragung eines Grundstücks vom Alleinaktionär auf seine Gesellschaft). Zu prüfen ist nachstehend somit, ob vorliegend neben der zivilrechtlichen Handänderung auch eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt. 5.3.1. Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, dass eine bloss zivilrechtliche Handänderung, durch welche die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück nicht ändere, keinen Handänderungstatbestand darstelle. Gemäss Botschaft zum GKStG solle eine Handänderungssteuer nur dort erhoben werden, wo der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an einem Grundstück im Zentrum des Rechtsgeschäftes stehe. Im vorliegenden Fall sei es eben nicht um den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht gegangen, sondern um eine rein organisatorische Neugestaltung, weshalb gemäss gesetzgeberischem Willen von vornherein gar keine Handänderungssteuer erhoben werden könne. Es liege eine umgekehrte Realteilung vor, bei der es nicht zu einer wertmässigen Quotenverschiebung der Eigentumsanteile gekommen sei. Die Beteiligungsverhältnisse an der Beschwerdeführerin seien eins zu eins, Abbild der getätigten Sacheinlagegründung und der Verhältnisse in den vorbestehenden einfachen Gesellschaften. Eine Verschiebung der wertmässigen Beteiligung bzw. eine Änderung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Grundstücke sei mit der Einlage nicht einhergegangen. Unverändert sei auch das Mitbestimmungsrecht der beteiligten Gesellschaften geblieben. Wegen des gesetzlichen Einstimmigkeitsprinzips bei Gesamteigentum hätten die Gesellschaften nur gemeinsam über die Grundstücke verfügen können. Dieser Grundsatz sei unverändert geblieben. Keine der Gesellschaf-

- 12 - ten könne alleine über die Grundstücke verfügen. Nach wie vor sei ein Zusammenwirken erforderlich, sodass sie gleich wie vor der Einbringung nur gemeinsam über die Grundstücke verfügen könnten. Folgerichtig sei der Stichtagsentscheid des Verwaltungsratspräsidenten in den Statuten bewusst ausgeschlossen worden. Insofern habe das vorliegend zur Diskussion stehende Rechtsgeschäft nichts an den tatsächlichen Verfügungsrechten geändert. Nicht schädlich sei, dass vor der Gründung der Beschwerdeführerin die einen bzw. die anderen Grundstücke je zwei Gesellschaften gehört hätten und nun alle drei Gesellschaften in der neuen Aktiengesellschaft vereint seien, welche Eigentümerin aller Grundstücke sei; dies sei bei Baugesellschaften die Regel. Es handle sich beim vorliegenden Fall weitgehend um den umgekehrten Fall von PVG 2014 Nr. 16. Hier werde keine Baugesellschaft aufgelöst, sondern eine solche gegründet, wenn auch nicht in Form der sonst üblichen Personengesellschaft, sondern in Form einer juristischen Person. Die unterschiedliche Rechtsform könne sich wegen der

umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht nachteilig auswirken. Ob die Grundstücke von einer natürlichen oder juristischen Person in eine juristische Person eingebracht würden, könne auch aus Überlegungen der Rechtsgleichheit keine Rolle spielen. Schliesslich habe die Gemeinde X. _____ in einem früheren Fall aus dem Jahr 2011 ebenfalls die Auffassung vertreten, dass die Übertragung von Gesamteigentum (anwartschaftliche Quoten von je 50 %) an einem Grundstück auf eine Aktiengesellschaft, an der die bisherigen Gesamteigentümer zu je 50 % beteiligt seien, nicht zu Handänderungssteuern führe. 5.3.2. Das Gericht vermag sich der Auffassung der Beschwerdeführerin – wie nachstehend dargestellt – nicht anzuschliessen. Zwar hat das Streitbergericht mit Urteil A 14 44 vom 16. Juni 2015 (= PVG 2015 Nr. 11) entschieden, dass die Übertragung eines Grundstücks im Gesamteigentum von vier Personen auf eine Aktiengesellschaft, an welcher dieselben vier Personen gleichmässig beteiligt sind, zwar eine zivilrechtliche, nicht aber

- 13 - eine wirtschaftliche Handänderung darstellt, weil sich die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück nicht ändert. An dieser Praxis wird indes aus den nachstehend dargestellten Gründen nicht weiter festgehalten. 5.3.3. Grundsätzlich lässt sich eine Änderung der Praxis gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelter Rechtsanschauung entspricht; andernfalls ist die bisherige Praxis beizubehalten. Eine Praxisänderung muss sich deshalb auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die – vor allem im Interesse der Rechtssicherheit – umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erachtete Rechtsanwendung gehandhabt worden ist (BGE 137 III 352 E.4.6, 136 III 6 E.3, 136 V 313 E.5.3.1, 135 I 79 E.3). Diese Voraussetzungen sind vorliegend – wie nachstehend dargestellt – erfüllt, zumal die nicht mehr als korrekt erachtete Rechtsprechung nur in einem Entscheid aus dem Jahre 2015 angewendet wurde und dementsprechend nicht von einer gefestigten Rechtsprechung die Rede sein kann. 5.3.4. Wie gesehen ist eine Handänderungssteuer grundsätzlich stets dann geschuldet, wenn eine zivilrechtliche Handänderung vorliegt, es sei denn, es liege ausnahmsweise keine wirtschaftliche Handänderung vor. Insofern stellt die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu Gunsten der Steuerpflichtigen eine Ausnahme vom Grundsatz dar. Solche Ausnahmen sind restriktiv zu handhaben, zumal es sich bei der Handänderungssteuer um eine Rechtsverkehrssteuer handelt, welche an die Vornahme eines Rechtsgeschäfts (Übertragung von Eigentum) anknüpft und die Besteuerung der Grundstücksübertragung bezweckt (vgl. REICH, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012, § 2 Rz. 36 und § 7 Rz. 84). Dies rechtfertigt es, in Fällen wie dem vorliegenden, wo Grundstücke in eine juristische Person eingebracht werden, die wirtschaftliche Betrachtungsweise zugunsten des

- 14 - Steuerpflichtigen als Ausnahme vom Grundsatz, wonach bei einer zivilrechtlichen Handänderung grundsätzlich stets eine Handänderungssteuer geschuldet ist, nur dann zum Tragen kommen zu lassen, wenn die wirtschaftliche Verfügungsmacht vor und nach der Übertragung beim Steuerpflichtigen liegt, nicht aber, wenn die wirtschaftliche Verfügungsmacht vor und nach der Übertragung nicht beim selben Steuersubjekt liegt oder wenn weder vor noch nach der Übertragung eine wirtschaftliche Verfügungsmacht besteht. Diese restriktive Handhabung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugunsten der Steuerpflichtigen ändert aber nichts an der Tatsache, dass beispielsweise die Übertragung eines Grundstücks vom Alleinaktionär auf seine Aktiengesellschaft oder von

der Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft nicht zu einer Handänderungssteuer führt, weil in diesen Fällen die wirtschaftliche Verfügungsmacht vor und nach der Übertragung beim selben Steuersubjekt liegt und der Aktionär durch seine Aktiengesellschaft bzw. die Muttergesellschaft durch ihre Tochtergesellschaft hindurch weiterhin uneingeschränkt über das eingebrachte Grundstück verfügen kann. Liegt aber die wirtschaftliche Verfügungsmacht vor und nach der Übertragung nicht beim selben Steuersubjekt oder besteht weder vor noch nach der Übertragung eines Grundstücks eine wirtschaftliche Verfügungsmacht, führt dies zur Handänderungssteuerpflicht des entsprechenden Rechtsgeschäfts. 5.3.5. Im vorliegenden Fall waren die B. _____ AG und die E. _____ AG als Gesellschafter der einfachen Gesellschaft "F. _____" vor der Übertragung der fraglichen Grundstücke mittels Sacheinlage- bzw. Sachübernahmevertrag vom 23. November 2017 auf die Beschwerdeführerin je zur Hälfte Gesamteigentümer an den fraglichen Grundstücken in der Gemeinde X. _____. Infolge des gesetzlichen Einstimmigkeitsprinzips bei Gesamteigentum konnten sie nur gemeinsam über die entsprechenden Grundstücke verfügen (vgl. Art. 653 Abs. 2 ZGB) und hatten somit – je für sich alleine betrachtet – keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Grundstücke. An der Be-

- 15 - schwerdeführerin, auf welche die entsprechenden Grundstücke mittels Sacheinlage- bzw. Sachübernahmevertrag vom 23. November 2017 übertragen wurden, sind – wie gesehen – die B. _____ AG mit 50 % sowie die E. _____ AG und die C. _____ AG mit je 25 % beteiligt. Weil der Stichtagspräsident des Verwaltungsratspräsidenten von den Aktionären offenbar bewusst ausgeschlossen wurde (vgl. Art. 15 der Statuten der Beschwerdeführerin vom 23. November 2017 [Bf-act. 4]) kann auch nach der Übertragung der entsprechenden Grundstücke auf die Beschwerdeführerin keine der Gesellschaften, mithin weder die B. _____ AG noch die E. _____ AG oder die C. _____ AG, allein über die übertragenen Grundstücke verfügen. Mithin besteht weder bei den Minderheitsbeteiligungen von je 25 % der E. _____ AG und der C. _____ AG noch bei derjenigen von 50 % der B. _____ AG eine wirtschaftliche Verfügungsmacht, weil die entsprechenden Beteiligungen an der Beschwerdeführerin eben bloss 25 % bzw. 50 % betragen und nicht mehr als 50 %. Dementsprechend bestand aber im vorliegenden Fall weder vor der fraglichen Übertragung der Grundstücke auf die Beschwerdeführerin vom 23. November 2017 eine wirtschaftliche Verfügungsmacht der ehemaligen Gesellschafter der einfachen Gesellschaft "F. _____" noch haben sie als Aktionäre der Beschwerdeführerin mit Beteiligungen von 50 % bzw. 25 % nach der entsprechenden Grundstücksübertragung wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Grundstücke. Dies führt nach dem vorstehend Gesagten zur Handänderungssteuerpflicht der Übertragung der Grundstücke von der einfachen Gesellschaft "F. _____" an die Beschwerdeführerin, weil – wie gesehen – weder vor noch nach der Übertragung der Grundstücke eine wirtschaftliche Verfügungsmacht besteht. 5.3.6. Dieses Ergebnis erscheint auch vor dem Hintergrund als korrekt, als Aktiengesellschaften im schweizerischen Rechtssystem als juristische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit – losgelöst von den Beteiligungsverhältnissen an ihnen – auftreten und darum stets als selbständige Steuer-subjekte erfasst werden (vgl. z.B. Art. 49 des Bundesgesetzes über die di-

- 16 - rekte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] bei der direkten Bundessteuer). Diese rechtliche Selbständigkeit gilt es im Rechtsverkehr strikte zu beachten (MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 12.

Aufl., Zürich 2018, § 2 N. 54 ff.). Vor der Übertragung der fraglichen Grundstücke auf die Beschwerdeführerin waren die B._____ AG und die E._____ AG als Gesellschafter der einfachen Gesellschaft "F._____" – wie gesehen – je zur Hälfte Gesamteigentümer an den fraglichen Grundstücken in der Gemeinde X._____. Nach der entsprechenden Grundstücksübertragung ist demgegenüber die Beschwerdeführerin als selbständige Aktiengesellschaft Alleineigentümerin der übertragenen Grundstücke, während die ehemaligen Gesamteigentümer B._____ AG bzw. E._____ AG bloss noch indirekt über ihre Beteiligungen an der Beschwerdeführerin an den übertragenen Grundstücken beteiligt sind. Dieses freiwillig gewählte Konstrukt muss sich die Beschwerdeführerin zu ihrem Nachteil anrechnen lassen. Wer sich nämlich einer juristischen Person wie einer Aktiengesellschaft bedient, um die sich daraus ergebenden Vorteile zu geniessen, muss sich grundsätzlich auch deren Selbständigkeit – und zwar auch in steuerrechtlichen Belangen – entgegenhalten lassen. Insofern zielt denn auch die beschwerdeführerische Rüge ins Leere, wonach es sich beim vorliegenden Fall weitgehend um den umgekehrten Fall von PVG 2014 Nr. 16 handle, indem hier statt eine Baugesellschaft aufgelöst eine solche gegründet werde, wenn auch nicht in der Form der sonst üblichen Personengesellschaft, sondern in Form einer juristischen Person. Entgegen der beschwerdeführerischen Auffassung kann sich die unterschiedliche Rechtsform nämlich gerade auf die Besteuerung auswirken, indem beispielsweise Art. 8 Abs. 3 GKStG normiert, dass die Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft nur insoweit der Handänderungssteuer unterliegt, als die wirtschaftliche Berechtigung ändert, während für juristische Personen eine entsprechende Normierung fehlt. Darin liegt im Übrigen auch keine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots, werden doch Personengesellschaften und juristische Personen in steuerlicher Hinsicht im ge-

- 17 - samten Bereich des Steuerrechts durchwegs unterschiedlich behandelt (vgl. z.B. Art. 10 Abs. 1 DBG gegenüber Art. 49 ff. DBG). 5.3.7. Nach dem soeben Gesagten sind im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für die ausnahmsweise Steuerfreiheit einer zivilrechtlichen Handänderung mangels wirtschaftlicher Handänderung nicht gegeben, weshalb die Beschwerdegegnerin die Übertragung der in der Gemeinde X._____ gelegenen Grundstücke von der einfachen Gesellschaft "F._____" auf die neu gegründete Beschwerdeführerin zu Recht der Handänderungssteuer unterstellt hat.

E. 5.4

An diesem Ergebnis vermögen die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts zu ändern.

E. 5.4.1

Einerseits handelt es sich bei der Übertragung der in der Gemeinde X._____ gelegenen Grundstücke von der einfachen Gesellschaft "F._____" auf die neu gegründete Beschwerdeführerin – entgegen der beschwerdeführerischen Ausführungen – nicht um eine "umgekehrte Realteilung". Bei einer Realteilung wird ein Grundstück auf die Gesamt- oder Miteigentümer (zu Alleineigentum) aufgeteilt. Zivilrechtlich wird der damit verbundene Austausch der Miteigentumsanteile zwar als Handänderung qualifiziert; in wirtschaftlicher Hinsicht erfolgt in solchen Fällen jedoch eine Gesamtbetrachtung: Eine steuerbare Handänderung liegt diesfalls nur insofern vor, als ein Gesellschafter wertmässig mehr übernimmt, als es seinem Anteil bzw. – bei Gesamteigentum – seiner anwartschaftlichen Quote am ungeteilten Grundstück entspricht (vgl. Botschaft GKStG S.

199; VON RE-CHENBERG, a.a.O., S. 47 f.). Diese Praxis greift allerdings nur bei der Umwandlung von Miteigentum bzw. Gesamteigentum in Alleineigentum einer natürlichen Person, nicht aber, wenn man sich – wie im vorliegenden Fall – der Rechtsform der juristischen Person bedient und ein Grundstück auf diese Weise in eine juristische Person einbringt. Insofern zielen die be-

- 18 - schwerdeführerischen Ausführungen an der Sache vorbei, wonach es im vorliegenden Fall bei der Übertragung der Grundstücke nicht zu einer quotenmässigen Verschiebung der Eigentumsanteile gekommen sei. Fakt ist nämlich, dass es sich bei der übernehmenden Beschwerdeführerin – wie gesehen – um eine eigenständige juristische Person in Form einer Aktiengesellschaft handelt, deren Selbständigkeit sich die Beschwerdeführerin anrechnen lassen muss.

E. 5.4.2

Andererseits vermag die Beschwerdeführerin auch aus dem Hinweis auf die Botschaft zum GKStG, wonach eine Handänderungssteuer nur dort erhoben werden solle, wo der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an einem Grundstück im Zentrum des Rechtsgeschäfts stehe, was vorliegend eben gerade nicht der Fall sei, weil die Eigentumsübertragung einzig der organisatorischen Neugestaltung diene, nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Denn die von der Beschwerdeführerin zitierte Formulierung in der Botschaft zum GKStG, wonach die Handänderungssteuer nicht beliebig auf wirtschaftliche Sachverhalte ausgedehnt werden kann und nur dort erhoben werden soll, wo der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an einem Grundstück im Zentrum des Rechtsgeschäfts steht (vgl. Botschaft GKStG S. 217), bezieht sich auf Art. 8 Abs. 2 lit. b GKStG und damit auf die unterschiedliche Behandlung des Erwerbs von Aktien einer Immobilien-gesellschaft gegenüber dem Erwerb von Aktien einer Betriebsgesellschaft. Während das Erlangen der Aktienmehrheit an einer Immobiliengesellschaft gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. b GKStG als wirtschaftliche Handänderung qualifiziert und der Handänderungssteuer unterstellt wird, fehlt für Betriebsgesellschaften eine entsprechende Regelung. Die unterschiedliche Behandlung zwischen Immobiliengesellschaften und Betriebsgesellschaften ist aber gewollt. Mit dem Kauf einer Immobiliengesellschaft erwirbt der Käufer nämlich faktisch ausschliesslich die der Immobiliengesellschaft gehörenden Grundstücke, während mit dem Kauf einer Betriebsgesellschaft nicht der Erwerb einer Liegenschaft, sondern eine unternehmerische Tätigkeit

- 19 - angestrebt wird. Dies obschon auch das Erlangen der Aktienmehrheit an einer Betriebsgesellschaft unter Umständen zum Erwerb einer Liegenschaft (Betriebsliegenschaft) führen kann. Die Erhebung einer Handänderungssteuer auch im Falle des Erwerbs einer Betriebsgesellschaft würde indes die unternehmerische Tätigkeit zu stark einschränken und die Übertragung eines Unternehmens und die daraus resultierende Sicherung von Arbeitsplätzen zu stark erschweren bzw. behindern, weshalb der Gesetzgeber im Falle des Erwerbs einer Betriebsgesellschaft bewusst von der Erhebung der Handänderungssteuer abgesehen hat (vgl. Botschaft GKStG S. 217). Im vorliegenden Fall geht es jedoch weder um das Erlangen der Aktienmehrheit an einer Immobiliengesellschaft noch um den Erwerb von Aktien an einer Betriebsgesellschaft. Vielmehr geht es einzig um die Übertragung von in der Gemeinde X. _____ gelegenen Grundstücken von der einfachen Gesellschaft "F. _____" auf die neu gegründete Beschwerdeführerin. Daher schlägt auch dieses Argument der Beschwerdeführerin fehl.

E. 5.4.3

Schliesslich vermag die Beschwerdeführerin auch aus ihrem Verweis auf einen ebenfalls die Gemeinde X._____ betreffenden Fall aus dem Jahr 2011, wo die Gemeinde ebenfalls die Auffassung vertreten habe, dass die Übertragung von Gesamteigentum (anwartschaftliche Quoten von je 50 %) an einem Grundstück auf eine Aktiengesellschaft, an der die bisherigen Gesamteigentümer zu je 50 % beteiligt seien, nicht zu Handänderungssteuern führe, da die beiden Aktionäre durch ihre hälftige Beteiligung an der Aktiengesellschaft weiterhin (wenn auch nur gemeinsam) über das eingebrachte Grundstück verfügen könnten und die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück somit nicht geändert habe (vgl. Bf-act. 7), nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Einerseits geht es im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren nämlich einzig um die Beurteilung des vorliegend strittigen Rechtsgeschäfts, mithin um die Übertragung der in der Gemeinde X._____ gelegenen Grundstücke von der einfachen Gesellschaft "F._____" auf die neu gegründete Beschwerdeführerin,

- 20 - an welcher die ehemaligen Gesamteigentümer der einfachen Gesellschaft "F._____" mit Beteiligungen von 50 % bzw. 25 % beteiligt sind. Andererseits kann sich die Beschwerdeführerin mit Bezug auf das Schreiben der Gemeinde X._____ vom 29. Juni 2011 auch nicht auf den Vertrauensschutz gemäss Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) berufen. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes bedeutet, dass die Privaten Anspruch darauf haben, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründetes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl., Zürich/St. Gallen 2016, Rz. 624). Die Berufung auf den Vertrauensschutz setzt unter anderem voraus, dass die entsprechende Auskunft in Bezug auf einen konkreten, die auskunftserheischende Person direkt betroffenen Sachverhalt erteilt wurde und dass aufgrund der Auskunft Dispositionen getroffen wurden, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 667 ff.). Vorliegend wurde die fragliche Auskunft von der Beschwerdegegnerin nicht gegenüber der Beschwerdeführerin und in Bezug auf einen anderen – wenn auch ähnlichen – Sachverhalt erteilt, welcher aber nicht die Beschwerdeführerin, sondern ein anderes Steuersubjekt betraf. Überdies wurde die fragliche Auskunft von der Beschwerdegegnerin bereits vor mehr als sieben Jahren erteilt. Schliesslich hat die Beschwerdeführerin gestützt auf die entsprechende Auskunft der Beschwerdegegnerin auch keine Dispositionen getroffen, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können. Gegenteiliges wird von der Beschwerdeführerin denn auch nicht behauptet. Dementsprechend kann aber die Beschwerdeführerin auch aus ihrem Verweis auf das beschwerdegegnerische Schreiben vom 29. Juni 2011 nichts zu ihren Gunsten ableiten.

E. 6

Die Gemeinde X._____ (nachfolgend Beschwerdegegnerin) schloss in ihrer Vernehmlassung vom 4. Juli 2018 auf Abweisung der Beschwerde. Es gehe im vorliegenden Fall nicht um die Übertragung von Beteiligungen, sondern um die Übertragung der Grundstücke „F._____" von zwei unabhängigen Aktiengesellschaften auf die neu gegründete Beschwerdeführerin. Die Beurteilung eines bestimmten Rechtsgeschäfts erfolge allein aus Sicht der direkt beteiligten Vertragsparteien. Handle es sich beidseits um juristische Personen, sei auf deren äussere Rechtsform und nicht auf die

- 4 - dahinterstehenden Gesellschafter, Firmenkonglomerate, etc. abzustellen. Nach dem Grundsatz von Art. 7 Abs. 2 GKStG sei jede zivilrechtliche Handänderung steuerpflichtig. Die Fälle wirtschaftlicher Handänderungen gemäss Art. 8 GKStG gölten als zusätzliche steuerauslösende Tatbestände. Aus dem Umstand, dass das GKStG die wirtschaftliche der zivilrechtlichen Handänderung gleichstelle, dürfe nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass ein sachenrechtlicher Eigentumswechsel, mit dem keine wirtschaftliche Handänderung verbunden sei, nicht besteuert werden könne. Der Grundeigentümer, der sich einer juristischen Person bediene und die sich daraus ergebenden Vorteile genieße, müsse sich deren Selbständigkeit entgegen halten lassen und könne sich nicht auf die wirtschaftliche Identität berufen. Auch wenn die Aktionäre zweier Gesellschaften identisch seien, stelle eine Grundstückübertragung von der einen auf die andere Gesellschaft gemäss St. Galler Steuerbuch einen steuerauslösenden Vorgang dar, weil rechtlich ein Wechsel unter zwei selbständigen juristischen Personen vorliege. Einer Änderung der konstanten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes bedürfe es nicht.

E. 6.1

Zusammenfassend lässt sich nach dem vorstehend Gesagten festhalten, dass die Beschwerdeführerin die Übertragung der in der Gemeinde

- 21 - X._____ gelegenen Grundstücke von der einfachen Gesellschaft "F._____" auf die neu gegründete Beschwerdeführerin, an welcher die ehemaligen Gesamteigentümer der einfachen Gesellschaft "F._____" mit Beteiligungen von 50 % bzw. 25 % beteiligt sind, basierend auf einem Verkehrswert der übertragenen Grundstücke von Fr. 2'596'265.80 und einem Steuersatz von 1.5 % zu Recht der Handänderungssteuer unterstellt und bei der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 10 Abs. 3 GKStG die entsprechende Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 38'944.-- veranlagt hat. Dass es sich bei der Übertragung von Gesamteigentum von der einfachen Gesellschaft "F._____" auf die Beschwerdeführerin in Form einer Aktiengesellschaft um eine zivilrechtliche Handänderung handelt, ist unbestritten. Dementsprechend ist grundsätzlich aber eine Handänderungssteuer geschuldet, es sei denn, es liege ausnahmsweise keine wirtschaftliche Handänderung vor. Weil die wirtschaftliche Betrachtungsweise zugunsten des Steuerpflichtigen somit eine Ausnahme darstellt, welche restriktiv zu handhaben ist, rechtfertigt es sich in Fällen wie dem vorliegenden, wo Grundstücke in eine juristische Person eingebracht werden, die wirtschaftliche Betrachtungsweise zugunsten des Steuerpflichtigen nur dann zum Tragen kommen zu lassen, wenn die wirtschaftliche Verfügungsmacht vor und nach der Übertragung beim Steuerpflichtigen liegt, nicht aber, wenn die wirtschaftliche Verfügungsmacht vor und nach der Übertragung nicht beim selben Steuersubjekt liegt oder wenn weder vor noch nach der Übertragung eine wirtschaftliche Verfügungsmacht besteht. Im vorliegenden Fall bestand weder vor der fraglichen Übertragung der Grundstücke auf die Beschwerdeführerin vom 23. November 2017 eine wirtschaftliche Verfügungsmacht der ehemaligen Gesellschafter der einfachen Gesellschaft "F._____" noch haben sie als Aktionäre der Beschwerdeführerin mit Beteiligungen von 50 % bzw. 25 % nach der entsprechenden Grundstücksübertragung wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Grundstücke. Dies führt zur Handänderungssteuerpflicht der Übertragung der Grundstücke von der einfachen Gesellschaft "F._____" an die Beschwerdeführerin. Folglich er-

- 22 - weist sich aber der angefochtene Einspracheentscheid vom 13. April 2018 als rechtens, was zu seiner vollumfänglichen Bestätigung und zur Abweisung der dagegen

erhobenen Beschwerde führt, soweit darauf einzutreten ist (vgl. vorstehend E.2).

E. 6.2

Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG zulasten der Beschwerdeführerin. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obliegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass. Demnach erkennt das Gericht:

E. 7

Am 17. August 2018 hielt die Beschwerdeführerin replicando an ihren Anträgen fest und unterstrich, dass eine bloss zivilrechtliche Handänderung, durch welche die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück nicht ändere, keinen Handänderungstatbestand darstelle. Aus dem Zitat aus dem Kanton St. Gallen könne die Beschwerdegegnerin nichts zu ihren Gunsten ableiten, weil im Kanton St. Gallen jede zivilrechtliche Handänderung zu einer Handänderungssteuer führe, selbst wenn wirtschaftlich gesehen keine Handänderung erfolge.

E. 8

Am 30. August 2018 hielt die Beschwerdegegnerin duplicando an ihren Anträgen fest und wies darauf hin, dass im vorliegenden Fall durch die streitbetreffende Übertragung der Grundstücke neben den bisherigen Eigentümern auch eine dritte Gesellschaft indirekt und damit wirtschaftlich an den

- 5 - Grundstücken beteiligt worden sei. Selbst wirtschaftlich betrachtet ergebe sich damit eine veränderte wirtschaftliche Verfügungsmacht über die streitbetreffenen Grundstücke.

E. 9

Mit freiwilliger Triplik vom 11. September 2018 unterstrich die Beschwerdeführerin nochmals, dass eine zivilrechtliche Handänderung für die Handänderungssteuerpflicht nicht genüge, sondern eine wirtschaftliche Handänderung hinzukommen müsse. Beim vorliegenden Fall handle es sich weitgehend um den umgekehrten Fall von PVG 2014 Nr. 16. Hier werde keine Baugesellschaft aufgelöst, sondern eine solche gegründet, wenn auch nicht in Form der sonst üblichen Personengesellschaft, sondern in Rechtsform einer juristischen Person. Die unterschiedliche Rechtsform könne sich wegen der umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht nachteilig auswirken. Es sei nicht schädlich, dass vor der Gründung der Beschwerdeführerin die Grundstücke je zwei Gesellschaften gehört hätten und nun drei Gesellschaften an der Beschwerdeführerin beteiligt seien. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und im angefochtenen Einspracheentscheid vom 13. April 2018 sowie auf die eingereichten Beweismittel wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

- 6 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Gemäss Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) i.V.m. Art. 49 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100) beurteilt das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen Entscheide von Gemeinden, soweit diese nicht bei einer anderen Instanz angefochten werden können oder nach kantonalen oder eidgenössischem Recht endgültig sind. Der angefochtene kommunale Einspracheentscheid vom 13. April 2018, mit welchem die Beschwerdegegnerin die

Einsprache der heutigen Beschwerdeführerin abge- wiesen und gleichzeitig die veranlagte Handänderungssteuer von Fr. 38'944.-- bestätigt hat, ist weder endgültig noch kann er bei einer ande- ren Instanz angefochten werden. Folglich stellt er ein taugliches Anfechtungsobjekt für ein Verfahren vor dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden dar. Als formelle und materielle Adressatin des angefochte- nen Einspracheentscheids ist die Beschwerdeführerin berührt und weist ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung auf (Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit – unter Berücksichtigung der nachfolgenden Erwägung 2 – einzutreten. 2. Die Beschwerdeführerin beantragt in ihrer Beschwerdeschrift vom 15. Mai 2018 die Aufhebung sowohl des angefochtenen Einspracheentscheids vom 13. April 2018 als auch der diesem zugrunde liegenden Veranlagungs- verfügung vom 1. Februar 2018. Diesbezüglich gilt es zu beachten, dass der Einspracheentscheid gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtes an die Stelle der Verfügung tritt und damit alleiniger Anfechtungs- gegenstand des Beschwerdeverfahrens bildet. Die Verfügung, soweit an- gefochten, hat mit dem Erlass des Einspracheentscheids jede rechtliche Bedeutung verloren (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 8C_592/2012 vom 23. November 2012 E.3.2 mit Hinweisen). Soweit die Beschwerdeführerin

- 7 - also auch die Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 1. Februar 2018 beantragt, ist darauf – nach dem soeben Gesagten – nicht einzutreten. 3. Streitig und zu prüfen ist die Frage, ob aus der Übertragung der in der Ge- meinde X._____ gelegenen Grundstücke von der einfachen Gesellschaft "F._____", bestehend aus der B._____ AG und der E._____ AG, auf die neu gegründete A._____ AG, deren Aktionariat aus der B._____ AG (50 %), der C._____ AG (25 %) und der E._____ AG (25 %) besteht, eine Handänderungssteuer geschuldet ist oder nicht.

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