

# GR\_GERICHTE A 2016 21 vom 10. Januar 2017

GR Gerichte, 2017-01-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2016\\_21](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2016_21)

FR: GR\_GERICHTE A 2016 21 du 10 janvier 2017

IT: GR\_GERICHTE A 2016 21 del 10 gennaio 2017

## Regeste

Handänderungssteuer | Beschwerde

## Erwägungen

### E. 4

Am 5. Februar 2016 liess die A.\_\_\_\_\_ AG dasselbe Schreiben vom 2. November 2015 mit korrigiertem Gesetzesartikel der Gemeinde X.\_\_\_\_\_ per E-Mail zukommen. Trotz des nicht erfüllten Schriftlichkeitserfordernisses nahm die Gemeinde das Schreiben als Einsprache sowohl der A.\_\_\_\_\_ AG als auch der C.\_\_\_\_\_ GmbH entgegen.

### E. 5

Mit Schreiben vom 16. Februar 2016 forderte die Gemeinde X.\_\_\_\_\_ die A.\_\_\_\_\_ AG und die C.\_\_\_\_\_ GmbH auf, weitere Unterlagen einzureichen

- 3 - und die Einsprache auf schriftlichem Weg zu ergänzen. Insbesondere sollte der Nachweis erbracht werden, dass die fragliche Liegenschaft zu Buchwerten übertragen worden sei und dass die A.\_\_\_\_\_ AG an der B.\_\_\_\_\_ AG beteiligt sei. Für den Fall, dass mit der kantonalen Steuerverwaltung ein Abkommen über die steuerbefreite Übertragung im Sinne von Art. 83 StG abgeschlossen worden sei, sollte eine Kopie davon eingereicht werden. Sollten die geforderten Nachweise nicht erbracht bzw. belegt werden, werde die Einsprache abgewiesen bzw. werde nicht auf sie eingetreten. Letztlich wies die Gemeinde noch darauf hin, dass die Parteien wohl selbst von einer Handänderungssteuerpflicht ausgegangen seien, da im Kaufvertrag eine hälftige Übernahmeverpflichtung derselben vereinbart worden sei.

### E. 6

Mit Schreiben vom 22. Februar 2016 reichte die A.\_\_\_\_\_ AG der Gemeinde eine Bestätigung der kantonalen Steuerverwaltung, wonach der Kaufpreis von Fr. 1'300'000.-- angemessen sei, und die Beteiligungsnachweise, wonach die A.\_\_\_\_\_ AG Alleininaktionärin der B.\_\_\_\_\_ AG und diese Alleingesellschafterin der C.\_\_\_\_\_ GmbH sei, ein.

### E. 7

Eine Anfrage der Gemeinde X.\_\_\_\_\_ vom 29. März 2016 wurde von der kantonalen Steuerverwaltung am 5. April 2016 dahingehend beantwortet, dass es sich bei der Übertragung der Liegenschaft ihrer Ansicht nach nicht um eine Umstrukturierung im Sinne von Art. 83 StG handle, da die fragliche Liegenschaft eine nicht unmittelbar oder mittelbar dem Betrieb dienende Kapitalanlageliegenschaft darstelle. Diese sei nicht betriebsnotwendig aus Sicht der übernehmenden Gesellschaft, womit Art. 83 Abs. 3 StG nicht zur Anwendung gelangen könne.

## **E. 8**

Mit Einspracheentscheid vom 5. April 2016 wies die Gemeinde X.\_\_\_\_\_ die Einsprachen der A.\_\_\_\_\_ AG und der C.\_\_\_\_\_ GmbH ab. Gemäss Praxis des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden erfolge die

- 4 - Beurteilung eines bestimmten Rechtsgeschäfts grundsätzlich allein aus Sicht der direkt beteiligten Vertragsparteien. Handle es sich dabei um juristische Personen, sei auf deren äussere Rechtsform und nicht auf die dahinterstehenden Aktionäre, Gesellschafter oder allfällige Firmenkonglomerate abzustellen. Juristische Personen würden im Rahmen der Handänderungssteuer unabhängig vom Holdingverhältnis als selbständige Steuersubjekte erfasst, weshalb der Verkauf der Liegenschaft von der C.\_\_\_\_\_ GmbH an die A.\_\_\_\_\_ AG eine wirtschaftliche Handänderung darstelle. Eine Steuerbefreiung gemäss Art. 9 lit. h GKStG liege nicht vor. Art. 83 Abs. 1 lit. d StG sei nicht einschlägig, da keine Übertragung an die Tochtergesellschaft, sondern an die Holdinggesellschaft erfolgt sei. Zudem sei nicht nachgewiesen, dass die Übertragung der Liegenschaft zu Buchwerten erfolgt sei. Es fehle am hinreichenden Nachweis des Steueraufschubtatbestands gemäss Art. 83 Abs. 3 und 4 StG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 lit. h GKStG.

## **E. 9**

Dagegen erhob die A.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend Beschwerdeführerin) am

## **E. 13**

Nachdem der Beschwerdeführerin infolge eines Fehlers bei der Post die Duplik der Beschwerdegegnerin erst am 26. Oktober 2016 zugestellt wurde, liess sie sich am 29. Oktober 2016 noch zur Duplik der Beschwerdegegnerin vernehmen, ohne dabei wesentliches Neues vorzubringen.

## **E. 14**

Am 3. November 2016 verzichtete die Beschwerdegegnerin auf die Einreichung einer Quadruplik. Der Verzicht der Beschwerdegegnerin auf eine Quadruplik wurde der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 4. November 2016 zugestellt, wobei das per Einschreiben versandte Schreiben dem Gericht am 28. November 2016 als "nicht abgeholt" retourniert wurde. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften sowie im angefochtenen Einspracheentscheid vom 5. April 2016 wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. a) 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 kantonalem oder eidgenössischem Recht endgültig sind. Der angefochtene kommunale Einspracheentscheid vom 5. April 2016, mit welchem die Beschwerdegegnerin die Einsprache der heutigen Beschwerdeführerin und der C.\_\_\_\_\_ GmbH abgewiesen und gleichzeitig die veranlagte Handänderungssteuer von je Fr. 13'000.-- bestätigt hat, ist weder endgültig noch kann er bei einer anderen Instanz angefochten werden. Folglich stellt er ein taugliches Anfechtungsobjekt für ein Verfahren vor

- 7 - dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden dar. Als formelle und materielle Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids ist die Beschwerdeführerin berührt und

weist ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung auf (Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formge- recht eingereichte Beschwerde ist somit – unter Berücksichtigung der nachfolgenden Erwägung 1b – einzutreten. b) Die Beschwerdeführerin beantragt in ihrer Beschwerdeschrift vom 13. Mai 2016 die Aufhebung sowohl des angefochtenen Einspracheentscheids vom 5. April 2016 als auch der diesem zugrunde liegenden Veranlagungsverfügung vom 31. Dezember 2015. Diesbezüglich gilt es zu beach- ten, dass der Einspracheentscheid gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtes an die Stelle der Verfügung tritt und damit alleiniger Anfechtungsgegenstand des Beschwerdeverfahrens bildet. Die Verfü- gung, soweit angefochten, 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 also auch die Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 31. Dezember 2015 beantragt, ist darauf – nach dem soeben Gesag- ten – nicht einzutreten. c) Streitig und zu prüfen ist die Frage, ob aus dem Verkauf des in der Ge- meinde X. \_\_\_\_\_ gelegenen Hotels D. \_\_\_\_\_ von der C. \_\_\_\_\_ GmbH an die Beschwerdeführerin eine Handänderungssteuer geschuldet ist oder nicht. Dabei gilt es zu beachten, dass die Beschwerdegegnerin in Bezug auf den fraglichen Liegenschaftsverkauf sowohl gegenüber der Be- schwerdeführerin als auch gegenüber der C. \_\_\_\_\_ GmbH je eine Han- dänderungssteuer von Fr. 13'000.-- verfügt hat (weil gemäss Ziff. III/5. des Kaufvertrags vom 28. Oktober 2015 die Handänderungssteuer je zur Hälft- te von der Käufer- und der Verkäuferschaft getragen werden sollte). An- gefochten wurde im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerde-

- 8 - verfahren aber einzig die gegenüber der Beschwerdeführerin veranlagte Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 13'000.--, während die Veran- lagung gegenüber der C. \_\_\_\_\_ GmbH unangefochten geblieben und dementsprechend in Rechtskraft erwachsen ist. Zu beurteilen ist im vor- liegenden Beschwerdeverfahren somit einzig die Rechtmässigkeit der ge- genüber der Beschwerdeführerin veranlagten Handänderungssteuer in der Höhe von Fr. 13'000.--. 2. a) Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchen- steuern auf den 1. Januar 2007 bzw. seit der direkten Anwendbarkeit der darin enthaltenen Bestimmungen per 1. Januar 2009 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 des Verkaufs des Ho- tels D. \_\_\_\_\_ von der C. \_\_\_\_\_ GmbH an die Beschwerdeführerin 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. b) In konstanter Rechtsprechung hat das Verwaltungsgericht hinsichtlich der Handänderungsbesteuerung eine umfassende wirtschaftliche Betrach- tungsweise angewandt. Demnach stellt eine bloss zivilrechtliche Handän- derung, durch welche die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück nicht ändert, keinen Handänderungssteuertatbestand dar (vgl. Urteile des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden [VGU] 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,

- 9 - PVG 1998 Nr. 43). Diese Praxis wurde mit dem Erlass des Gesetzes über die Gemeinde und Kirchensteuern gesetzlich verankert. Danach erhebt die Gemeinde bei Handänderungen eines in der Gemeinde gelegenen Grundstücks eine Handänderungssteuer (Art. 7 GKStG). Gemäss Art. 8 GKStG gilt als Handänderung jede Übertragung der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück. In Abs. 2 derselben Norm werden einige Tatbestände aufgeführt, die klassischerweise wirtschaftlicher Betrachtung unterworfen werden. Da die Handänderungssteuer eine Rechtsverkehrssteuer ist, kann sie nicht beliebig auf wirtschaftliche Sachverhalte ausgedehnt werden. Nur dort, wo der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an einem Grundstück im Zentrum des Rechtsgeschäftes steht, soll auch eine Handänderungssteuer erhoben werden (vgl. 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. 217). Art. 8 Abs. 3 GKStG sieht eine Steuerbefreiung für die Einbringung von Grundstücken in eine Personengesellschaft vor, sofern sich die wirtschaftliche Berechtigung daran nicht ändert. Von einer Handänderungssteuer gänzlich befreit sind schliesslich die in Art. 9 GKStG aufgezählten Tatbestände. c) Als zivilrechtliche Handänderung gilt der Übergang von zivilrechtlichem (sachenrechtlichem) Eigentum an einem Grundstück oder einem Grundstücksanteil 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]). 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, ohne dass dabei die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse eine Änderung erfahren (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Züricher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich

- 10 - 2013, § 216 N. 60 ff.). 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, S. 47; Botschaft der Regierung des Kantons Graubünden an den Grossen Rat zum Erlass eines kantonalen Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern, a.a.O., 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 Grundstücksanteil. 3. a) Wie vorstehend bereits dargestellt ist die Beschwerdeführerin die Muttergesellschaft der B. \_\_\_\_\_ AG (Tochtergesellschaft), welche ihrerseits die einzige Gesellschafterin der C. \_\_\_\_\_ GmbH (Enkelgesellschaft) ist. Mit Kaufvertrag vom 28. Oktober 2015 (mit Nachtrag vom 29. Oktober 2015) hat die Beschwerdeführerin von der C. \_\_\_\_\_ GmbH das in der Gemeinde X. \_\_\_\_\_ gelegene Hotel D. \_\_\_\_\_ käuflich erworben. Zivilrechtlich betrachtet liegt dabei zweifelsfrei eine Handänderung zwischen der veräussernden C. \_\_\_\_\_ GmbH und der erwerbenden Beschwerdeführerin vor. b) Die

Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, dass vorliegend zwar eine zivilrechtliche, nicht aber eine wirtschaftliche Handänderung stattgefunden habe und dementsprechend kein Handänderungstatbestand vorliege. Die Beschwerdeführerin sei über die B. \_\_\_\_\_ AG bereits

- 11 - vor dem Erwerb zu 100 % an der am fraglichen Grundstück wirtschaftlich berechtigten C. \_\_\_\_\_ GmbH beteiligt gewesen. Der Kaufvertrag vom 28. Oktober 2015 sei sowohl für die Käuferin als auch für die Verkäuferin von der gleichen Person jeweils als Organ der beiden Parteien unterzeichnet worden, was ein Beleg für die tatsächliche Verfügungsgewalt sei. Der von der Beschwerdegegnerin zitierte Verwaltungsgerichtsentscheid A 13 55 vom 18. Februar 2014 spreche von Beteiligungsverhältnissen an zwei Gesellschaften und halte fest, dass nicht die Übereinstimmung der Gesellschafterstruktur, sondern die Abhängigkeit der Parteien zueinander entscheidend sei für die Frage der Steuerpflicht. Diese Abhängigkeit sei vorliegend gegeben. Vermögensübertragungen zwischen zwei Gesellschaften des gleichen Konzerns seien der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zufolge von der Handänderungssteuer befreit, unabhängig von deren Rechtsform. Die Praxis des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden blende den Konzernbegriff aus und mache die Steuerbefreiung von der Rechtsform abhängig, was nicht angehe. c) Nachfolgend ist somit zu prüfen, ob im vorliegenden Fall, wo ein Grundstück mittels Kaufvertrag von der Enkelgesellschaft (C. \_\_\_\_\_ GmbH) auf die Muttergesellschaft (Beschwerdeführerin) übertragen wurde, neben einer zivilrechtlichen auch eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt. Wie das Verwaltungsgericht in ähnlich gelagerten Fällen bereits mehrfach im Grundsatz entschieden hat (vgl. VGU A 13 55 vom 18. Februar 2014 [= PVG 2014 Nr. 16], A 01 49 vom 23. Oktober 2001, A 01 19 vom 10. Juli 2001, A 01 31 vom 10. Juli 2001, PVG 1998 Nr. 43), erfolgt die Beurteilung eines bestimmten Rechtsgeschäfts grundsätzlich allein aus Sicht der direkt beteiligten Vertragsparteien. Handelt es sich beidseits um juristische Personen, ist auf deren äussere Rechtsform und nicht etwa auf die dahinterstehenden Aktionäre, Gesellschafter, Genossenschafter oder allfällige Firmenkonglomerate, Holding- oder Konzerngesellschaften abzustellen. Nicht anders verhält es sich im vorliegenden Fall, wo eine Liegen-

- 12 - schaft mittels Kaufvertrag von der Enkelgesellschaft (in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung [GmbH]) auf die Muttergesellschaft (in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft) übertragen wurde. Sowohl die Gesellschaften mit beschränkter Haftung als auch die Aktiengesellschaften treten im schweizerischen Rechtssystem als juristische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit – losgelöst von den Beteiligungsverhältnissen an ihnen – auf und werden darum stets als selbständige Steuersubjekte erfasst (vgl. z.B. Art. 49 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] bei der direkten Bundessteuer). Diese rechtliche Selbständigkeit gilt es im Rechtsverkehr strikte zu beachten (MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 11. Aufl., Bern 2012, § 2 N. 43 ff.). Die vorliegend am Verkauf des in der Gemeinde X. \_\_\_\_\_ gelegenen Hotels D. \_\_\_\_\_ beteiligten Parteien, mithin die Beschwerdeführerin als Käuferin und die C. \_\_\_\_\_ GmbH als Verkäuferin, sind als Gesellschaft mit beschränkter Haftung bzw. als Aktiengesellschaft grundsätzlich voneinander unabhängige juristische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit. Eine Verbindung zwischen der erwerbenden Beschwerdeführerin und der veräussernden C. \_\_\_\_\_ GmbH besteht einzig insofern, als die Beschwerdeführerin über die B. \_\_\_\_\_ AG

indirekt an der C.\_\_\_\_\_ GmbH beteiligt ist. Diese freiwillig gewählte Konstellation sowie auch die Tatsache, dass der Kaufvertrag vom 28. Oktober 2015 sowohl für die Käuferin als auch für die Verkäuferin von der gleichen Person als Organ der beiden Parteien unterzeichnet wurde, ändern für sich betrachtet nichts am Grundsatz, wonach Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften als juristische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit auftreten und darum stets als eigene Steuersubjekte erfasst werden. Wie gesehen ist bei juristischen Personen auf deren äussere Rechtsform und nicht auf die dahinterstehenden Gesellschafter oder allfällige Firmenkonglomerate, Holding- oder Konzerngesellschaften abzustellen. Vorliegend hatte der Verkauf des Hotels D.\_\_\_\_\_ bzw. die Übertragung des Eigentums daran denn auch zur Fol-

- 13 - ge, dass der Beschwerdeführerin die unmittelbare alleinige Verfügungsmacht über das Grundstück verschafft wurde, während die veräussernde Gesellschaft C.\_\_\_\_\_ GmbH nach dem Verkauf keinen Einfluss mehr darüber auszuüben vermochte. Damit lag aber die Verfügungsgewalt nach dem Verkauf des Grundstücks in anderen Händen als zuvor, verfügt doch nach dem Verkauf – rein rechtlich gesehen – einzig die Beschwerdeführerin über das von ihr erworbene Grundstück, nicht aber die C.\_\_\_\_\_ GmbH. Unter diesem Gesichtspunkt kann gesagt werden, dass bezüglich der Hotelliegenschaft D.\_\_\_\_\_ eine auch in wirtschaftlicher Hinsicht relevante Handänderung stattgefunden hat und die Voraussetzungen für die Erhebung der Handänderungssteuer erfüllt sind. Anders zu entscheiden würde im Übrigen auch bedeuten, dass die Handänderungsbesteuerung bei Übertragungen von Grundstücken innerhalb von Holding- oder Konzerngesellschaften stets entfallen würde, was vor dem Hintergrund, dass es sich bei der Handänderungssteuer um eine Rechtsverkehrssteuer handelt, wohl nicht richtig sein kann. An diesem Ergebnis vermag der beschwerdeführerische Hinweis auf den Bundesgerichtsentscheid 138 II 557, wo ausgeführt worden sei, dass eine Vermögensübertragung zwischen Gesellschaften des gleichen Konzerns unabhängig von deren Rechtsform von der Handänderungssteuer befreit sei, nichts zu ändern. Im erwähnten Entscheid ging es um die Frage der handänderungssteuerlichen Behandlung einer Liegenschaftsübertragung von einer Immobiliengesellschaft auf eine Vorsorgestiftung. Dabei gilt es zu beachten, dass gemäss Art. 103 des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG; SR 221.301) die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen im Sinne von Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 und 3quater des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) ausgeschlossen ist. Vorbehalten bleiben kostendeckende Gebühren. In dem von der Beschwerdeführerin erwähnten Entscheid wurde die Steuerneutralität einer Liegenschafts-

- 14 - übertragung von einer Immobiliengesellschaft auf eine Vorsorgestiftung gemäss StHG bejaht. Dementsprechend hielt das Bundesgericht fest, dass von der Handänderungssteuer auf Basis des Umstrukturierungstatbestands abzusehen sei, wenn die Übertragung zwischen Konzerngesellschaften erfolgt respektive eine einheitliche Leitung der involvierten juristischen Personen vorliegt und es sich um eine Übertragung eines Betriebs/Teilbetriebs respektive von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens handelt. Vorliegend handelt es sich aber weder um eine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinne von Art. 8 Abs. 3 StHG noch um eine solche gemäss Art. 24 Abs. 3 und 3quater StHG (vgl. dazu nachstehend E.4), weshalb die von der

Beschwerdeführerin erwähnten Ausführungen des Bundesgerichtes für den vorliegend zu beurteilenden Fall von vornherein nicht einschlägig sein können. d) Die umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise auch zugunsten der Steuerpflichtigen wird folglich durchbrochen und zu einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise gewechselt, sobald am fraglichen Rechtsgeschäft beidseits juristische Personen beteiligt sind. In diesem Fall erfolgt die Besteuerung eines bestimmten Rechtsgeschäfts – wie vorstehend dargestellt – allein aus Sicht der direkt beteiligten Vertragsparteien. Diese verwaltungsgerichtliche Praxis ist bereits auf PVG 1979 Nr. 108 zurückzuführen und wurde in der Folge mehrfach bestätigt (u.a. PVG 1992 Nr. 31, 1998 Nr. 43, 2014 Nr. 16). Die fragliche Praxis wurde vom Gesetzgeber mit Erlass des kantonalen Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern übernommen. In der Botschaft der Regierung des Kantons Graubünden an den Grossen Rat zum Erlass desselben wurde denn auch explizit ausgeführt, dass der Handänderungstatbestand gemäss GKStG der Regelung des damaligen Mustergesetzes entspreche, wie sie von vielen Gemeinden in ihre kommunale Gesetzgebung überführt worden sei. Damit könne die im Kanton Graubünden bewährte Praxis und die Rechtsprechung zu dieser Regelung in das neue Recht übernommen werden

- 15 - (Botschaft der Regierung des Kantons Graubünden an den Grossen Rat zum Erlass eines kantonalen Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern, a.a.O., S. 215). Wenn der Gesetzgeber die bereits vor Erlass des kantonalen Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern geltende Praxis übernehmen wollte, ist diese auch unter Geltung des erwähnten Gesetzes zu berücksichtigen, weshalb bei der Beurteilung eines Rechtsgeschäfts, an welchem beidseits juristische Personen beteiligt sind, auch weiterhin allein die direkt beteiligten Vertragsparteien ins Auge gefasst werden, nicht aber die dahinterstehenden Gesellschafter oder allfällige Firmenkonglomerate, Holding- oder Konzerngesellschaften. Es wäre Sache des Gesetzgebers, die bisherige verwaltungsgerichtliche Praxis zu ändern, sofern er dies denn beabsichtigt, was allerdings – zumindest im Zeitpunkt des Erlasses des kantonalen Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern – nicht der Fall war. Dementsprechend greift die wirtschaftliche Betrachtungsweise (auch zugunsten der Steuerpflichtigen) auch weiterhin nur bei Vorliegen einer direkten Beteiligung am Rechtsgeschäft, nicht aber bei indirekter Beteiligung, beispielsweise über eine Holdinggesellschaft. 4. Soweit die Beschwerdeführerin eine Steuerbefreiung im Sinne von Art. 9 Abs. 1 lit. h GKStG i.V.m. Art. 83 Abs. 3 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.000) geltend macht, vermag sich das Gericht dieser Meinung nicht anzuschliessen. a) Gemäss Art. 103 FusG ist die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen im Sinne von Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 und 3quater StHG ausgeschlossen. Gemäss Art. 24 Abs. 3quater StHG können zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossen-

- 16 - schaft zusammengefasst sind, direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, Betriebe oder Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens zu den bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten übertragen werden. Art. 103 FusG ist eine direkt anwendbare Bundesnorm, die keiner Konkretisierung durch das kantonale Recht bedarf und seit ihrem Inkrafttreten am 1. Juli 2009 (vgl. Art. 111

Abs. 3 FusG) der Anwendung restriktiverer kantonaler Bestimmungen entgegensteht. Soweit die kantonalen Bestimmungen ein- zig den Wortlaut von Art. 103 FusG wiedergeben, kommt ihnen keine selbständige Bedeutung zu. Die Kantone sind indessen frei, weitergehen- de Steuererleichterungen vorzusehen, da die Handänderungssteuer grundsätzlich vom kantonalen Recht geregelt wird (vgl. zum Ganzen BGE 138 II 557 E.4 mit Hinweisen). Wie gesehen wird gemäss Art. 7 Abs. 2 GKStG bei Handänderung eines in der Gemeinde gelegenen Grunds- tücks oder Grundstückanteils die Handänderungssteuer erhoben, wobei als Handänderung gemäss Art. 8 Abs. 1 GKStG jede Übertragung der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück gilt. Die Steuerbefreiung bei der Umstrukturierung nach Art. 9 Abs. 1 lit. h GKStG i.V.m. Art. 83 Abs. 3 StG gibt den Wortlaut von Art. 103 FusG i.V.m. Art. 24 Abs. 3quater StHG wieder und hat demzufolge keine selbständige Bedeutung. Der vorliegende Sachverhalt ist dementspre- chend ausschliesslich unter dem Blickwinkel von Art. 103 FusG und den Bestimmungen des StHG, auf die er verweist, zu beurteilen (BGE 138 II 557 E.4.3). Dabei gilt es zu berücksichtigen, dass die Weiter- führung der bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte, wie sie in Art. 24 Abs. 3 StHG (und Art. 83 Abs. 3 StG) vorgesehen ist, gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung keine Voraussetzung für die Befrei- ung von der Handänderungssteuer bildet. Im Handänderungssteuerrecht werde lediglich der Begriff "Umstrukturierung" verwendet, unter Aus- schluss der übrigen Kriterien, welche das StHG für die Befreiung von den

- 17 - direkten Steuern aufstelle (vgl. 138 II 557 E.5.2; vgl. auch OESTERHELT, in: WATTER/VOGT/TSCHÄNI/DAENIKER [Hrsg.], Basler Kommentar zum Fusi- onsgesetz, 2. Aufl., Basel 2015, Art. 103 Rz. 15 ff.). b) Damit der fragliche Liegenschaftsverkauf von der C.\_\_\_\_\_ GmbH an die Beschwerdeführerin von der Handänderungssteuer befreit werden könn- te, wäre nach dem vorstehend Gesagten erforderlich, dass entweder eine Beteiligung von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, ein Betrieb oder Teil- betrieb oder Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens zwischen inländischen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften unter einheit- licher Leitung übertragen werden. Vorliegend hat die Beschwerdeführerin indes nicht einmal den Versuch unternommen, darzulegen, dass es sich bei der übertragenen Liegenschaft ("Hotel D.\_\_\_\_\_") um betriebsnotwen- diges Anlagevermögen im Sinne von Art. 24 Abs. 3quater StHG (bzw. Art. 83 Abs. 3 StG) handeln soll und damit das Vorliegen einer steuerprivi- legierten Umstrukturierung in keiner Weise nachgewiesen. Nachdem es sich beim Vorliegen einer steuerprivilegierten Umstrukturierung um eine steuermindernde Tatsache handelt, trägt die Beschwerdeführerin hierfür die Beweislast (statt vieler: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkom- mentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 123 Rz. 77 ff.). Mangels Nachweises des Umstrukturierungstatbestands durch die Beschwerdefüh- rerin kommt somit in Bezug auf den fraglichen Liegenschaftsverkauf von der C.\_\_\_\_\_ GmbH an die Beschwerdeführerin eine Steuerbefreiung ge- stützt auf Art. 9 Abs. 1 lit. h GKStG i.V.m. Art. 83 Abs. 3 StG nicht in Fra- ge, weshalb der angefochtene Einspracheentscheid vom 5. April 2016 auch diesbezüglich nicht zu beanstanden ist. 5. a) Nach dem vorstehend Gesagten erweist sich der angefochtene Einspra- cheentscheid vom 5. April 2016 als rechtens, was zu seiner vollumfängli-

- 18 - chen Bestätigung und zur Abweisung der dagegen erhobenen Beschwer- de führt, soweit darauf einzutreten ist (vgl. vorstehend E.1b). b) 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 obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass. Demnach erkennt das Gericht:

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