

GR_GERICHTE A 2018 34 vom 6. November 2018

GR Gerichte, 2018-11-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2018_34

FR: GR_GERICHTE A 2018 34 du 6 novembre 2018

IT: GR_GERICHTE A 2018 34 del 6 novembre 2018

Regeste

Handänderungssteuer | Beschwerde

Erwägungen

E. 4

Die dagegen erhobene Einsprache der veräussernden A._____ SA vom 16. April 2018 wies die Gemeinde X._____ mit Einspracheentscheid vom 24. Mai 2018 ab.

- 3 -

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)

- 6 - 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 Handänderungssteuerverpflichtung der Verkäufe der in der Gemeinde X._____ gelegenen Grundstücke von der Beschwerdeführerin an die E._____ AG, die D._____ SA bzw. die B._____ GmbH 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._____ [Nr. 900]) 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 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

- 7 - 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 zivilrechtliche 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, 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. _____ SA (nachfolgend Beschwerdeführerin) am 25. Juni 2018 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit folgenden Anträgen: "1. Der angefochtene Einspracheentscheid und die diesem zugrundeliegenden Veranlagungsverfügungen seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur bezüglich die Verschiebung der Anteilsrechte eine Handänderungssteuer geschuldet ist. 2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Beschwerdegegnerin." Begründend führte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, dass die Aufteilung der nicht verkauften Einheiten im Rahmen der Auflösung einer Baugesellschaft erfolgt sei. Die kantonale Steuerverwaltung habe diese Transaktion als steuerneutral genehmigt. Die einzige Änderung liege darin, dass die bisher an der Beschwerdeführerin beteiligten Aktionäre nach der Liquidation derselben je über eine Wohnung bzw. über zwei Wohnungen verfügten. Eine Handänderung liege in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bloss bezüglich der Differenz der Anrechnungswerte vor. Wirtschaftlich gesehen handle es sich bei der Verteilung der Grundstücke um eine Realteilung des gemeinschaftlich gehaltenen Eigentums. Vorliegend liege nicht der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an den Grundstücken im Zentrum. Sinn und Zweck der Übertragungen sei vielmehr die Aufteilung des Grundeigentums und damit die Auflösung der Baugesellschaft. Es widerspreche dem Sinn und Zweck des GKStG, wenn bei einer Aktiengesellschaft nicht geprüft werde, wer wirtschaftlich berechtigt sei und lediglich auf die zivilrechtlichen Umstände abgestellt werde.

E. 5.1

Im vorliegenden Fall war die Beschwerdeführerin vor der Veräusserung vom 2. November 2017 unbestrittenermassen Alleineigentümerin der in der Gemeinde X. _____ gelegenen StWE Nr. S50878, Nr. S50870, Nr. S50877, Nr. S50882 und Nr. S50884 sowie der Miteigentumsanteile Nr. M50839, Nr. M50854, Nr. M50842, Nr. M50850 und Nr. M50851. Diese wurden mit

- 9 - Kaufverträgen vom 2. November 2017 an die Aktionäre der Beschwerdeführerin, mithin an die C. _____ AG, die D. _____ SA und F. _____, veräussert, wobei der Anteil der C. _____ AG direkt an die E. _____ AG bzw. der Anteil des Aktionärs F. _____ direkt an die B. _____ GmbH übertragen wurde (vgl. die entsprechenden Kaufverträge vom 2. November 2017 zwischen der Beschwerdeführerin und der E. _____ AG [Akten der Beschwerdeführerin {Bf-act.} 5], der D. _____ SA [Bf-act. 6] und der B. _____ GmbH [Bf-act. 7]). Mithin haben wir es vorliegend mit einer Übertragung von Alleineigentum von der juristischen Person A (Beschwerdeführerin) auf die juristischen Personen B (E. _____ AG), C (D. _____ SA) und D (B. _____ GmbH) zu tun. Zivilrechtlich betrachtet liegt dabei

unbestrittenermassen eine Handänderung vor. Gegenteiliges wird von der Beschwerdeführerin denn auch nicht behauptet.

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 die Aufteilung der nicht verkauften Einheiten im Rahmen der Auflösung einer Baugesellschaft erfolgt sei. Mit der Aufteilung der Wohnungen und Autoeinstellplätze sei das ganze Vermögen der Beschwerdeführerin auf die je zu einem Drittel anteilsberechtigten Eigentümer aufgeteilt worden. Die kantonale Steuerverwaltung habe diese Transaktion als steuerneutral genehmigt. Die einzige Änderung liege darin, dass die bisher an der Beschwerdeführerin be-

- 10 - teiligten Aktionäre nach der Liquidation derselben je über eine Wohnung bzw. über zwei Wohnungen verfügten. Eine Handänderung liege in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bloss bezüglich der Differenz der Anrechnungswerte vor. Bei der fraglichen Überbauung handle es sich um das einzige von der Beschwerdeführerin realisierte Bauprojekt. Mit den Verkäufen seien alle unverkauften Einheiten der Überbauung auf die Aktionäre übertragen worden. Wirtschaftlich gesehen handle es sich bei der Verteilung der Stockwerkeigentumseinheiten und Miteigentumsanteile um eine Realteilung des gemeinschaftlich gehaltenen Eigentums. Bei der Realteilung liege nur insoweit eine steuerbare Handänderung vor, als dass ein Gesellschafter wertmässig mehr übernehme, als es seinem Anteil bzw. bei Gesamteigentum seiner anwartschaftlichen Quote am ungeteilten Grundstück entspreche. Der Gesetzgeber habe klar festgehalten, dass eine Handänderungssteuer nur dort erhoben werden solle, wo der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an einem Grundstück im Zentrum des Rechtsgeschäfts stehe. Dies sei hier nicht gegeben. Sinn und Zweck der Eigentumsübertragung sei die Aufteilung des Grundeigentums und damit die Auflösung der Baugesellschaft, um danach die Gesellschaft zu liquidieren. Die Auffassung des Verwaltungsgerichtes gemäss VGU A 16 21 entspreche nicht dem Willen des Gesetzgebers beim Erlass des GKStG. Absicht des Gesetzgebers sei gewesen, eine umfassende wirtschaftliche Betrachtung einzuführen. Nur wenn die wirtschaftlichen Eigentumsverhältnisse sich tatsächlich änderten, sei eine Handänderungssteuer geschuldet. Wenn bei einer Aktiengesellschaft nicht geprüft werde, wer wirtschaftlich berechtigt sei, werde lediglich auf die zivilrechtlichen Umstände abgestellt, was dem Sinn und Zweck des Gesetzes widerspreche. Der Entscheid sei denn insbesondere auch von den Steuerbehörden wiederholt kritisiert worden.

5.3.2. Das streitberufene Gericht vermag sich der Auffassung der Beschwerdeführerin – wie nachstehend dargestellt – nicht anzuschliessen. Wie das

- 11 - Verwaltungsgericht in ähnlich gelagerten Fällen bereits mehrfach im Grundsatz entschieden hat (vgl. VGU A 16 21 vom 10. Januar 2017, 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 verschiedene StWE und Miteigentumsanteile mittels Kaufverträgen vom 2. November 2017 von der Beschwerdeführerin (in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft) auf ihre je zu einem Drittel anteilsberechtigten Eigentümer (in der Rechtsform von Aktiengesellschaften) bzw. deren Gesellschaft (in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung) übertragen wurden. Sowohl Aktiengesellschaften als auch Gesellschaften mit beschränkter Haftung 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/SETHE, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 12. Aufl., Zürich 2018, § 2 N. 54 ff.). Die vorliegend am Verkauf der in der Gemeinde X._____ gelegenen Grundstücke beteiligten Parteien, mithin die Beschwerdeführerin als Verkäuferin und die E._____ AG, die D._____ SA sowie die B._____ GmbH als Käuferinnen, sind als Aktiengesellschaften bzw. als Gesellschaft mit beschränkter Haftung grundsätzlich voneinander unabhängige juristische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit. Eine Verbindung zwischen der veräussernden Beschwerdeführerin und den erwerbenden Gesellschaften besteht lediglich insofern, als

- 12 - die erwerbenden Gesellschaften je zu einem Drittel – direkt oder indirekt – an der Beschwerdeführerin beteiligt sind. Diese freiwillig gewählte Konstellation ändert aber nichts am Grundsatz, dass Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung 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 hatten die Aktionäre der Beschwerdeführerin, mithin die C._____ AG als Alleinaktionärin der E._____ AG, die D._____ SA und F._____ als einziger Gesellschafter der B._____ GmbH, vor dem fraglichen Verkauf keine direkte wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Grundstücke und konnten als je zu einem Drittel anteilsberechtigter Eigentümer der Beschwerdeführerin nur gemeinsam darüber verfügen. Nach der Übertragung der Grundstücke sind die E._____ AG, die D._____ SA sowie die B._____ GmbH demgegenüber Alleineigentümer der auf sie übertragenen Grundstücke und können dementsprechend je einzeln über sie verfügen. Mithin hatte der Verkauf der fraglichen Grundstücke zur Folge, dass die Beschwerdeführerin nach dem Verkauf keinen Einfluss mehr darüber ausüben vermochte, während den erwerbenden Gesellschaften E._____ AG, D._____ SA bzw. B._____ GmbH die unmittelbare alleinige Verfügungsmacht über die Grundstücke verschafft wurde. Damit lag aber die Verfügungsgewalt nach dem Verkauf der Grundstücke in anderen Händen als zuvor. Unter diesem Gesichtspunkt kann gesagt werden, dass bezüglich der veräusserten Grundstücke eine auch in wirtschaftlicher Hinsicht relevante Handänderung stattgefunden hat und die Voraussetzungen für die Erhebung der Handänderungssteuer folglich erfüllt sind.

E. 5.4

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

- 13 -

E. 5.4.1

Einerseits hat die kantonale Steuerverwaltung die fragliche Transaktion – entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin – mit Bestätigung vom 1. November 2017 (vgl. Bf-act. 8) in keiner Weise als steuerneutral genehmigt. Vielmehr hat die kantonale Steuerverwaltung im erwähnten Schreiben bloss – und auch nur in Bezug auf die Gewinnsteuer – erklärt, dass sie zum einen mit den vorgeschlagenen Verkaufspreisen einverstanden sei und sie zum anderen den vorgeschlagenen Forderungsverzicht als geschäftsmässig begründet akzeptiere. In Bezug auf die vorliegend strittigen handänderungssteuerrechtlichen Fragen lässt sich dem erwähnten Schreiben indes nichts entnehmen, zumal die Handänderungssteuer im erwähnten Schreiben gar nicht thematisiert wird und es sich bei der Handänderungssteuer zudem um eine kommunale Steuer handelt, welche nicht von der kantonalen Steuerverwaltung veranlagt und bezogen wird. Ausserdem wurde die vorgeschlagene Transaktion von der kantonalen Steuerverwaltung im erwähnten Schreiben zu Recht nicht als Umstrukturierung im Sinne von Art. 83 StG bezeichnet, welche gemäss Art. 9 Abs. 1 lit. h GKStG von der Handänderungssteuer befreit wäre. Insofern kann die Beschwerdeführerin aus der erwähnten Erklärung der kantonalen Steuerverwaltung vom 1. November 2017 nichts zu ihren Gunsten ableiten.

E. 5.4.2

Andererseits handelt es sich bei der Veräusserung der fraglichen Grundstücke von der Beschwerdeführerin an die E._____ AG, die D._____ SA bzw. die B._____ GmbH unter wirtschaftlicher Betrachtung auch nicht um eine Realteilung des gemeinschaftlich gehaltenen Eigentums, wie dies die Beschwerdeführerin behauptet. Insofern zielen die beschwerdeführerischen Ausführungen an der Sache vorbei, wonach bei der Realteilung nur insoweit eine steuerbare Handänderung vorliege, als dass ein Gesellschafter wertmässig mehr übernehme, als es seinem Anteil bzw. bei Gesamteigentum seiner anwartschaftlichen Quote am ungeteilten Grundstück entspreche. Fakt ist nämlich, dass es sich bei der veräussernden Beschwerdeführerin – wie gesehen – um eine eigenständige juristische Person in Form

- 14 - einer Aktiengesellschaft und nicht um eine Baugesellschaft in Form einer einfachen Gesellschaft handelt. Dementsprechend befanden sich aber die veräusserten Grundstücke vor deren Veräusserung im Alleineigentum der Beschwerdeführerin und nicht – wie dies bei einer Baugesellschaft in Form einer einfachen Gesellschaft der Fall wäre – im Gesamteigentum der Gesellschafter. Dementsprechend zielen aber die beschwerdeführerischen Ausführungen zur Realteilung, bei welcher ein Grundstück auf die Gesamt- oder Miteigentümer zu Alleineigentum aufgeteilt wird, ins Leere; dies zumal die erwerbenden E._____ AG, die D._____ SA bzw. die B._____ GmbH vor dem fraglichen Rechtsgeschäft weder Gesamt- noch Miteigentümer der veräusserten Grundstücke waren, sondern vielmehr – direkt oder indirekt – Aktionäre der Beschwerdeführerin mit Beteiligungen von je einem Drittel.

E. 5.4.3

Des Weiteren 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 Aufteilung des Grundeigentums und der Auflösung der Baugesellschaft 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 Immobiliengesellschaft 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 entspre-

- 15 - chende 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 angestrebt wird. Dies ob- schon 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 Grundstücken von der Beschwerdeführerin auf ihre Minderheitsaktionäre bzw. deren Gesellschaften und damit um die Übertragung von Alleineigentum von der juristischen Person A (Beschwerdeführerin) auf die juristischen Personen B (E._____ AG), C (D._____ SA) und D (B._____ GmbH). Daher schlägt auch dieses Argument der Beschwerdeführerin fehl.

E. 5.4.4

Schliesslich macht die Beschwerdeführerin noch geltend, dass die Auffassung des Verwaltungsgerichtes gemäss VGU A 16 21 nicht dem Willen des Gesetzgebers beim Erlass des GKStG entspreche, weil dieser die Absicht gehabt habe, eine umfassende wirtschaftliche Betrachtung einzuführen und nur dann eine Handänderungssteuer zu erheben, wenn die wirtschaftlichen Eigentumsverhältnisse tatsächlich änderten. Wenn bei einer Aktiengesellschaft nicht geprüft werde, wer wirtschaftlich berechtigt sei, werde le-

- 16 - diglich auf die zivilrechtlichen Umstände abgestellt, was dem Sinn und Zweck des Gesetzes widerspreche. Wie nachstehend dargestellt kann die Beschwerdeführerin aus diesem Einwand nichts zu ihren Gunsten ableiten. In dem von der Beschwerdeführerin

erwähnten Entscheid VGU A 16 21 vom 10. Januar 2017 ging es um die Übertragung einer Immobilie von der Enkelgesellschaft auf die Grossmuttergesellschaft. Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden hat im erwähnten Entscheid eine Praxisänderung geprüft und ist gestützt auf die Botschaft zum GKStG zum Schluss gekommen, dass der Gesetzgeber die bisherige Praxis des Gerichtes in das GKStG übernehmen wollte. Danach wird die umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise auch zugunsten der Steuerpflichtigen 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 allein aus Sicht der direkt beteiligten Vertragsparteien ohne Berücksichtigung der dahinterstehenden Gesellschafter oder allfälliger Firmenkonglomerate, Holding- oder Konzerngesellschaften. Vor diesem Hintergrund bejahte das Gericht im erwähnten Entscheid eine wirtschaftliche Handänderung und unterstellte das fragliche Rechtsgeschäft der Handänderungssteuerpflicht. Gleichzeitig wurde im erwähnten Entscheid ausgeführt, dass es Sache des Gesetzgebers wäre, die bisherige verwaltungsgerichtliche Praxis zu ändern, sofern er dies denn beabsichtige. Im Nachgang zum Entscheid VGU A 16 21 vom 10. Januar 2017 wurde die Regierung des Kantons Graubünden mit dem Auftrag Kunz vom 17. April 2018 aufgefordert, das Handänderungssteuerrecht so zu ändern, dass wirtschaftliche Handänderungen innerhalb von Konzern- und Holdingstrukturen handänderungsfrei seien und die umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise umgesetzt werde. Mit Antwort vom 21. Juni 2018 hielt die Regierung fest, dass in Bezug auf den konkreten Fall durchaus auch die Auffassung vertreten werden könne, dass eine wirtschaftliche Handänderung zu verneinen sei, weil die Grossmuttergesellschaft über die Beteiligungsrechte schon zuvor

- 17 - wirtschaftlich über die Liegenschaft habe verfügen können. Die Regierung sei bereit, für die genannte Konstellation eine gesetzliche Regelung aufzunehmen, welche sich aber auf Fälle beschränken werde, bei denen aus dem Blickwinkel der involvierten Steuersubjekte eine wirtschaftliche Handänderung verneint werden könne. Eine umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise innerhalb des Konzerns könne weder sachlich richtig sein, noch wäre eine solche Regelung bei komplexeren interkantonalen oder gar internationalen Strukturen praktikabel. Es lässt sich somit festhalten, dass es zwar durchaus gewisse Kritik am Entscheid VGU A 16 21 vom 10. Januar 2017 gegeben hat. Diese hat jedoch einzig den konkreten Entscheid des Verwaltungsgerichtes betroffen, wonach der Verkauf einer Liegenschaft von der Enkelgesellschaft auf die Grossmuttergesellschaft sowohl eine zivilrechtliche als auch eine wirtschaftliche Handänderung bewirkt und daher der Handänderungssteuer unterliegt. Die Regierung hat in ihrer Antwort denn auch klargemacht, dass sie lediglich bereit sei, eine Gesetzesanpassung vorzunehmen, wonach bei Konstellationen wie im Fall A 16 21 eine wirtschaftliche Handänderung verneint werde. Gleichzeitig machte die Regierung aber klar, dass sie eine umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise innerhalb des Konzerns ablehne. Dementsprechend kann die Beschwerdeführerin aber aus ihrem Hinweis auf die Kritik am Entscheid VGU A 16 21 vom 10. Januar 2017 nichts zu ihren Gunsten ableiten, zumal der im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren zu entscheidende Sachverhalt keine Übertragung einer Immobilie von der Enkelgesellschaft auf die Muttergesellschaft bzw. auf die Grossmuttergesellschaft betrifft, sondern vielmehr die Übertragung verschiedener Grundstücke von der Beschwerdeführerin auf ihre Minderheitsaktionäre bzw. deren Gesellschaften.

E. 6

Die Gemeinde X._____ (nachfolgend Beschwerdegegnerin) schloss in ihrer Vernehmlassung vom 7. August 2018 auf Abweisung der Beschwerde. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, dass die Beschwerdeführerin eine eigenständige juristische Person und keine Baugesellschaft in Form einer einfachen Gesellschaft sei. Es liege keine Realteilung vor. Die Regierung lehne in ihrer Antwort auf den Auftrag Kunz eine umfassende wirt-

- 4 - schaftliche Betrachtungsweise ab. Im Übrigen sei der vorliegende Sachverhalt nicht mit VGU A 16 21 zu vergleichen. Vielmehr sei VGU A 13 55 ähnlich gelagert. Dort sei festgehalten worden, dass bei einer Übertragung unter Schwestergesellschaften eine Handänderungssteuer anfalle, weil beide Vertragsparteien und nicht deren Aktionäre zu betrachten seien.

E. 6.1

Zusammenfassend lässt sich nach dem vorstehend Gesagten festhalten, dass die Beschwerdegegnerin die Verkäufe der in der Gemeinde X._____ gelegenen StWE Nr. S50878, Nr. S50870, Nr. S50877, Nr. S50882 und

- 18 - Nr. S50884 sowie der Miteigentumsanteile Nr. M50839, Nr. M50854, Nr. M50842, Nr. M50850 und Nr. M50851 zu Veräusserungspreisen von Fr. 1'193'000.--, Fr. 967'000.-- bzw. Fr. 1'981'000.-- von der Beschwerdeführerin an die E._____ AG, die D._____ SA bzw. die B._____ GmbH zu Recht der Handänderungssteuer unterstellt und bei der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 10 Abs. 3 GKStG die entsprechende Handänderungssteuer veranlagt hat. Dass es sich bei der Übertragung von Alleineigentum von der Beschwerdeführerin auf die E._____ AG, die D._____ SA und die B._____ GmbH um eine zivilrechtliche Handänderung handelt, ist unbestritten. Dementsprechend ist grundsätzlich aber eine Handänderungssteuer geschuldet, es sei denn, es liege ausnahmsweise keine wirtschaftliche Handänderung vor. Auch eine solche ist vorliegend aber zu bejahen, weil die Aktionäre der Beschwerdeführerin, mithin die C._____ AG als Alleinaktionärin der E._____ AG, die D._____ SA und F._____ als einziger Gesellschafter der B._____ GmbH, vor dem fraglichen Verkauf keine direkte wirtschaftliche Verfügungsmacht über die veräusserten Grundstücke hatten und als je zu einem Drittel anteilsberechtigter Eigentümer der Beschwerdeführerin nur gemeinsam darüber verfügen konnten, während die E._____ AG, die D._____ SA sowie die B._____ GmbH nach der Übertragung der Grundstücke Alleineigentümer der auf sie übertragenen Grundstücke sind und dementsprechend je einzeln darüber verfügen können. Insofern lag die Verfügungsmacht nach dem Verkauf der Grundstücke in anderen Händen als zuvor, weshalb bezüglich der veräusserten Grundstücke eine auch in wirtschaftlicher Hinsicht relevante Handänderung stattgefunden hat. Folglich erweist sich aber der angefochtene Einspracheentscheid vom 24. Mai 2018 als rechtens, was zur vollumfänglichen Bestätigung desselben 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

- 19 - 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 obsie- gen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass. Demnach erkennt das Gericht:

E. 7

In einem zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Anträgen fest und vertieften ihre Argumentationen. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und im angefochtenen Einspracheentscheid vom 24. Mai 2018 sowie auf die eingereichten Beweismittel wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Gemäss Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteu- ern (GKStG; BR 720.200) i.V.m. Art. 49 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100) beurteilt das Verwaltungsge- richt Beschwerden gegen Entscheide von Gemeinden, soweit diese nicht bei einer anderen Instanz angefochten werden können oder nach kantona- lem oder eidgenössischem Recht endgültig sind. Der angefochtene kom- munale Einspracheentscheid vom 24. Mai 2018, mit welchem die Be- schwerdegegnerin die Einsprache der heutigen Beschwerdeführerin abge- wiesen und gleichzeitig die veranlagten Handänderungssteuern von Fr. 23'860.--, 19'340.-- bzw. Fr. 39'620.-- bestätigt hat, ist weder endgültig noch kann er bei einer anderen Instanz angefochten werden. Folglich stellt er ein taugliches Anfechtungsobjekt für ein Verfahren vor dem Verwal- tungsgericht des Kantons Graubünden dar. Als formelle und materielle Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids ist die Beschwerde-

- 5 - führerin berührt und weist ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhe- bung auf (Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit – unter Berücksichtigung der nachfolgenden Erwä- gung 2 – einzutreten. 2. Die Beschwerdeführerin beantragt in ihrer Beschwerdeschrift vom 25. Juni 2018 die Aufhebung sowohl des angefochtenen Einspracheentscheids vom 24. Mai 2018 als auch der diesem zugrunde liegenden Veranlagungs- verfügungen vom 16. März 2018. Diesbezüglich gilt es zu beachten, dass der Einspracheentscheid gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundes- gerichtes 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 also auch die Aufhebung der Veranlagungsverfügungen vom 16. März 2018 beantragt, ist darauf – nach dem soeben Gesagten – nicht einzutre- ten. 3. Streitig und zu prüfen ist die Frage, ob aus den Verkäufen der in der Ge- meinde X._____ gelegenen StWE Nr. S50878, Nr. S50870, Nr. S50877, Nr. S50882 und Nr. S50884 sowie der Miteigentumsanteile Nr. M50839, Nr. M50854, Nr. M50842, Nr. M50850 und Nr. M50851 zu Veräusserungs- preisen von Fr. 1'193'000.--, Fr. 967'000.-- bzw. Fr. 1'981'000.-- von der Beschwerdeführerin an die E._____ AG, die D._____ SA bzw. die B._____ GmbH, welche – direkt oder indirekt – je zu einem Drittel an der Beschwer- deführerin beteiligt waren, eine Handänderungssteuer geschuldet ist oder nicht.

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