

# GR\_GERICHTE A 2021 13 vom 24. Juni 2021

GR Gerichte, 2021-06-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2021\\_13](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2021_13)

FR: GR\_GERICHTE A 2021 13 du 24 juin 2021

IT: GR\_GERICHTE A 2021 13 del 24 giugno 2021

## Regeste

Handänderungssteuer - PVG 2021 Nr. 7 | Handänderungssteuer

## Erwägungen

### E. 1

Die Sporthotel C.\_\_\_\_\_ ist Alleineigentümerin des Grundstücks Nr. D.\_\_\_\_\_ in B.\_\_\_\_\_. A.\_\_\_\_\_ sind seit 28. Februar 2017 Mieter des Hotels der Sporthotel C.\_\_\_\_\_. Am 17. Juni 2019 schlossen der damalige Alleinaktionär der Sporthotel C.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_, und die F.\_\_\_\_\_ AG einen Kaufvertrag in Form eines unwiderruflichen Kaufangebotes betreffend sämtliche 280 Inhaberaktien der Sporthotel C.\_\_\_\_\_ zu einem Kaufpreis von CHF 950'000.-- ab. Am 31. Juli 2019 übten A.\_\_\_\_\_ ihr im Mietvertrag vereinbartes Vorkaufsrecht an den Aktien der Sporthotel C.\_\_\_\_\_ gegenüber dem Alleinaktionär E.\_\_\_\_\_ aus. Mit Vereinbarung vom 12. August 2019 zwischen den Eheleuten A.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ verpflichteten sich A.\_\_\_\_\_, am Vorkaufsrecht festzuhalten und alles zu unternehmen, um Eigentümer sämtlicher Aktien der Sporthotel C.\_\_\_\_\_ zu werden und die Aktien nach deren Erwerb G.\_\_\_\_\_ bzw. der Familie H.\_\_\_\_\_ bis spätestens Ende September 2019 zu dem von ihnen bezahlten Kaufpreis von CHF 950'000.-- zu überlassen. Für den Kauf der Aktien, beinhaltend die Anzahlung über CHF 100'000.-- und den Restbetrag von CHF 850'000.--, gewährte G.\_\_\_\_\_ den Eheleuten A.\_\_\_\_\_ ein Darlehen. Der von beiden Parteien mandatierte Rechtsvertreter lic. iur. Titus Bossart wurde beauftragt, die Inhaberaktien anlässlich des Vollzugs des Kaufvertrags an sich zu nehmen und für die Parteien aufzubewahren bzw. zum gegebenen Zeitpunkt an die Familie H.\_\_\_\_\_ auszuhändigen. Am 13. August 2019 wurde der Aktienkaufvertrag zwischen E.\_\_\_\_\_ und A.\_\_\_\_\_ vollzogen. Mit Kaufvertrag vom 14. bzw. 16. August 2019 erwarben H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_ von A.\_\_\_\_\_ je 70 Inhaberaktien (insgesamt 280 Inhaberaktien) der Sporthotel C.\_\_\_\_\_ zu gesamthaft CHF 950'000.--. Am 13. September 2019 teilte der Rechtsvertreter von A.\_\_\_\_\_ sowie H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_ dem Gemeindesteueramt B.\_\_\_\_\_ die Handänderung mit. Mit Schreiben vom 2. Oktober 2019 teilte das Gemeindesteueramt B.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_ sowie H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_ und - 3 - K.\_\_\_\_\_ u.a. mit, dass die Erhebung lediglich einer Handänderungssteuer trotz zweier Eigentumsübertragungen nur bei Vorliegen eines nachgewiesenen Treuhandverhältnisses zwischen A.\_\_\_\_\_ sowie H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_ bestehe.

### E. 2

Mit Veranlagungsverfügungen vom 19. Mai 2020 legte das Gemeindesteueramt B.\_\_\_\_\_ die Handänderungssteuer für den Verkauf von 100 % der Aktien der Sporthotel C.\_\_\_\_\_ von E.\_\_\_\_\_ an A.\_\_\_\_\_ wie auch die Handänderungssteuer für den Verkauf von 100 % der Aktien der Sporthotel C.\_\_\_\_\_ B.\_\_\_\_\_ von A.\_\_\_\_\_ an die Familie H.\_\_\_\_\_ auf je

CHF 56'800.- - fest. Gegen diese Verfügungen erhoben A.\_\_\_\_\_ sowie H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_ am 18. Juni 2020 identische Einsprachen und beantragten die Aufhebung der Veranlagungsverfügung an A.\_\_\_\_\_. Mit Einspracheentscheid vom 17. Februar 2021 hiess das Gemeinde- steueramt die Einsprachen teilweise gut, und setzte die Handänderungs- steuern aufgrund einer neuen Schätzung des Verkehrswertes der Parzelle Nr. D.\_\_\_\_\_ neu für beide Erwerber auf je CHF 47'600.-- fest.

### **E. 2.1**

In formeller Hinsicht ist zunächst die von den Beschwerdeführern geltend gemachte Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. der Rechtsverweigerung, wonach die Beschwerdeführer ihrer Mitwirkungspflicht nachgekommen und zum Beweis der steuermindernden Behauptung, es habe sich um ein Treuhandverhältnis gehandelt, im Einspracheverfahren diverse Akten eingereicht hätten, die Beschwerdegegnerin es jedoch unterlassen habe, die offerierten Beweise abzunehmen, zu prüfen. Der verfassungsrechtliche Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV räumt den Verfahrensbeteiligten unter anderem das Recht ein, Beweismassnahmen zu beantragen und verpflichtet die Behörden, rechtzeitig und formgerecht angebotene Beweismittel zu behaupteten Tatsachen, die rechtserheblich sind, abzunehmen. Die Behörde darf auf die Beweisabnahme verzichten, wenn das frist- und formgerecht angebotene Beweismittel für die Veranlagung unerhebliche Tatsachen betrifft oder untauglich ist, den Beweis für die in Frage stehende rechtserhebliche Tatsache zu erbringen (BGE 136 I 265 E.3.2, 117 Ia 262 E.4b, 106 Ia 161 E.2b). Wird eine Beweisabnahme beantragt, so steht der Entscheid darüber im pflichtgemässen Ermessen der mit der Sache befassten Behörde (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2A.500/2002 vom 24. März 2003 E.3.4). Vorliegend ergibt sich aus den Akten, dass die Beschwerdeführer auf Aufforderung der Beschwerdegegnerin diverse Unterlagen im Zusammenhang mit den Verkäufen eingebracht haben. Nicht ersichtlich ist, dass die Beschwerdeführer darüber hinaus weitere Beweisabnahmen gefordert hätten. Es liegt somit nach Ansicht des Gerichts keine Nichtabnahme eines angebotenen

- 7 - Beweises vor. Wäre dies der Fall, so läge es indessen im Ermessen der Beschwerdegegnerin, eine angebotene Beweisabnahme in antizipierter Beweiswürdigung abzulehnen, da dies weder gegen das Beweisabnahmegebot von Art. 126a Abs. 3 StG noch gegen den verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör verstossen würde. Darauf hinzuweisen ist zudem, dass die Beschwerdegegnerin dem beschwerdeführerischen Eventualantrag betreffend eine neue Verkehrswertschätzung nachgekommen ist.

### **E. 2.2**

Überdies hat sich die Beschwerdegegnerin im Einspracheentscheid mit den eingebrachten Unterlagen und Ausführungen der Beschwerdeführer auseinandergesetzt. Die Überlegungen, von denen sich die Beschwerdegegnerin leiten liess, können nachvollzogen werden. Aufgrund dieser Begründung war es für die Beschwerdeführer auch hinreichend klar, von welchen Überlegungen sich die Beschwerdegegnerin im angefochtenen Einspracheentscheid im Wesentlichen leiten liess. Gestützt auf diesen Entscheid waren die Beschwerdeführer denn auch in der Lage, eine ausführliche Beschwerde ans Verwaltungsgericht zu verfassen. Die Rüge der Gehörsverletzung erweist sich damit als unbegründet. Im Weiteren liegt auch keine Rechtsverweigerung vor, wonach eine Verwaltungsbehörde untätig bleibt, obschon sie zum Tätigwerden verpflichtet wäre. Ergibt sich doch aus den Akten – wie bereits ausgeführt – nicht, dass die Beschwerdegegnerin

betreffend eine angebotene Beweisabnahme untätig geblieben ist.

### **E. 3**

Gegen diesen Einspracheentscheid erhoben A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdeführer) am 19. März 2021 Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden und beantragten, dass Ziff. 2 des Einspracheentscheides aufzuheben und zulasten der Beschwerdeführer keine Handänderungssteuer zu verfügen sei, eventualiter sei als Bemessungsgrundlage die Provisionszahlung von CHF 63'000.-- heranzuziehen oder die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Beschwerdeführer seien im Rahmen ihres Vorkaufsrechts vertraglich verpflichtet und gebunden gewesen und hätten zu keinem Zeitpunkt die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Aktien der Immobiliengesellschaft und somit über das Grundstück gehabt, da ihnen die finanziellen Mittel für den Kauf der Aktien fehlten. Sie hätten vielmehr als Treuhänder gehandelt, die Aktien nie im Besitz gehabt und auch deshalb

- 4 - nicht die Möglichkeit gehabt, darüber zu verfügen, wofür ihnen vor allem auch der Wille gefehlt habe. Dies beweise der Umstand, dass sie für die Ausübung des Vorkaufsrechts und die Überlassung der Aktien an die Familie H. \_\_\_\_\_ eine Provision von CHF 63'000.-- erhalten hätten. Es liege damit ein typisches Treuhandverhältnis vor, indem die Zwischenperson (A. \_\_\_\_\_) und die Endperson (H. \_\_\_\_\_) vereinbarten, dass die Zwischenperson die Aktien bzw. das Grundstück zwingend – ohne jede Wahlmöglichkeit – an H. \_\_\_\_\_ zu übergeben habe. Gegen eine zweimalige Handänderung sprächen schliesslich auch die knappen zeitlichen Verhältnisse und vor allem die komplette Finanzierung des Kaufpreises von Beginn weg durch die Familie H. \_\_\_\_\_. Eine derartig gebundene Herrschaft über ein Grundstück bzw. über Aktien, wie sie vorgelegen habe, begründe keine wirtschaftliche Handänderung. Um die Aktienübergabe und den korrekten Vollzug des Vorkaufsvertrages sicherzustellen bzw. damit die Beschwerdeführer nicht anderweitig über die Aktien verfügen können, hätten die Parteien gemeinsam ihren Rechtsvertreter beauftragt, welcher von den Beschwerdeführern ihrerseits bereits am 2. August 2019 mandatiert worden sei. Die Beschwerdeführer seien ihrer Mitwirkungspflicht nachgekommen und hätten zum Beweis ihrer steuermindernden Behauptung, wonach es sich um ein Treuhandverhältnis gehandelt habe, diverse Akten eingereicht und offerierten insbesondere auch Zeugen und die Parteibefragung. Die Beschwerdegegnerin begehe Rechtsverweigerung und verletze das rechtliche Gehör, wenn sie es unterlasse, die offerierten Beweise abzunehmen. Die Bemessungsgrundlage gemäss Ziff. 4 des angefochtenen Entscheides werde subeventualiter anerkannt mit dem Eventualantrag, dass für den Fall der Abweisung des Hauptantrages die Steuer lediglich auf dem Provisionsbetrag von CHF 63'000.-- bemessen werde.

#### **E. 3.1**

Strittig und zu prüfen ist vorliegend die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht zwei Handänderungssteuern bzw. zulasten der Beschwerdeführer eine Handänderungssteuer verfügt hat. Nicht bestritten wird hingegen (mit einer Einschränkung gemäss dem Eventualantrag in Ziff. 1 der Beschwerde) die von der Vorinstanz zur Anwendung gebrachte Bemessungsgrundlage.

- 8 - Zu prüfen ist daher, ob hinsichtlich der Beschwerdeführer eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt, welche eine Handänderungssteuer auslöste.

#### **E. 3.2**

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 im Zusammenhang mit der Ausübung des Vorkaufsrechts durch die Beschwerdeführer sind somit ausschliesslich die Art. 7 ff. GKStG unter Berücksichtigung der kommunalen Bestimmungen im Bereich des Steuersatzes (vgl. Art. 4 des Steuergesetzes der Gemeinde B.\_\_\_\_\_) und der Behördenorganisation.

### **E. 3.3**

Gemäss Art. 7 Abs. 2 GKStG erhebt die Gemeinde bei Handänderungen eines in der Gemeinde gelegenen Grundstücks oder Grundstücksanteils 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 Betrachtungsweise unterworfen werden. Da es sich bei der Handänderungssteuer um eine Rechtsverkehrssteuer handelt, 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 zum GKStG, Heft Nr. 3/2006–2007, S. 217 [Botschaft GKStG]). Art. 8 Abs. 3

- 9 - 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. 3.4**

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 Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden [VGU] A 18 34 vom 6. November 2018 [= PVG 2018 19], A 18 24 vom 6. November 2018, A 18 22 vom 30. Oktober 2018, A 16 21 vom 10. Januar 2017 [= PVG 2017 12]; vgl. auch 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). Diese Praxis wurde mit dem Erlass des Gesetzes über die Gemeinde und Kirchensteuern gesetzlich verankert (vgl. Botschaft GKStG S. 215 in fine). Die Handänderungssteuer (Rechtsverkehrssteuer) knüpft an die Vornahme eines Rechtsgeschäfts (Übertragung von Eigentum) an und bezweckt die Besteuerung der Grundstücksübertragung (vgl. REICH, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2020, § 2 Rz. 36 und § 7 Rz. 84). Als zivilrechtliche

Handänderung gilt hingegen 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]).

- 10 -

#### **E. 4**

Mit Vernehmlassung vom 19. April 2021 beantragte die Gemeinde B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdegegnerin) die Abweisung der Be-

- 5 - schwerde. Sie macht im Wesentlichen geltend, dass die Beschwerdeführer die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Aktien der Sporthotel C.\_\_\_\_\_ und das streitberufene Grundstück erlangt hätten und im Zeitpunkt der Ausübung des Vorkaufsrechts kein steuerlich anerkanntes Treuhandverhältnis zwischen den Beschwerdeführern und H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_ vorgelegen habe, so dass die Handänderungssteuer zu Recht erhoben worden sei.

#### **E. 4.1**

Mit dem Ausüben des Vorkaufsrechtes am 31. Juli 2019 wurde das Gesamtaktienkapital der Sporthotel C.\_\_\_\_\_ mit einem Aktienkapital von CHF 140'000.--, bestehend aus 280 Inhaberaktien zu nominell CHF 500.- -, vom damaligen Alleineigentümer E.\_\_\_\_\_ an die Beschwerdeführer verkauft (vgl. Vereinbarung zwischen G.\_\_\_\_\_ und den Beschwerdeführern, beschwerdegegnerische Akten [Bg-act.] 8). Mit der Vereinbarung vom 12. August 2019 liegt ein Vertrag vor, der den Kauf der Inhaberaktien (Ausübung Vorkaufsrecht) finanziert und die Käufer (Beschwerdeführer) obligatorisch verpflichtet, die Aktien dem Finanzierer (G.\_\_\_\_\_ ) bzw. dessen Familienmitgliedern nachfolgend gegen eine Entschädigung auszuhändigen. Die Aushändigung erfolgte sodann gestützt auf den Kaufvertrag vom 14. bzw. 16. August 2019 zwischen den Beschwerdeführern und Familie H.\_\_\_\_\_, bestehend aus H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_ (vgl. Bg-act. 8).

#### **E. 4.2**

Die Beschwerdeführer machen geltend, dass die Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Aktien erlangt hätten und demzufolge keine Handänderungssteuer hätte veranlagt werden dürfen. Gemäss Botschaft zum GKStG soll die Handänderungssteuer nur dort erhoben werden, wo der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an einem Grundstück im Zentrum des Rechtsgeschäftes steht (vgl. Botschaft GKStG, S. 217). Das Erlangen der Aktienmehrheit an einer Immobiliengesellschaft gemäss Art. 8 Abs. 2 lit. b GKStG wird als wirtschaftliche Handänderung qualifiziert und ist damit der Handänderungssteuer unterstellt. Bei der Sporthotel C.\_\_\_\_\_ handelt es sich um eine Immobilienaktiengesellschaft. Mit dem Kauf der Immobilien-gesellschaft erwirbt der Käufer faktisch ausschliesslich die der Immobiliengesellschaft gehörenden Grundstücke. Daher wird mit der Übernahme der Mehrheit der Aktien die Handänderungssteuer fällig (wirtschaftliche Handänderung), was vorliegend unbestritten ist. Bestritten wird jedoch,

- 11 - dass zwei Handänderungen vorliegen. Eine Handänderung liegt nur dann nicht vor, wenn sich die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht ändert, was es nachfolgend zu prüfen gilt.

### E. 4.3

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 (vgl. 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 Grundstücksanteil (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 216 Rz. 60 ff.).

### E. 4.4

Im Kanton Graubünden hat der Gesetzgeber in Art. 8 Abs. 2 lit. b GKStG die Übertragung von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft, durch einen einzelnen Erwerber oder durch ihn gemeinsam mit seinem Ehegatten und den minderjährigen Kindern, der Handänderungssteuer unterstellt, wenn diese dadurch eine Mehrheit der Stimmen erlangen. Vor-

- 12 - liegend übten die Beschwerdeführer am 31. Juli 2019 ihr Vorkaufsrecht aus und erwarben dadurch 280 Inhaberaktien der Sporthotel C.\_\_\_\_\_ und damit die Gesamtheit der Beteiligungsrechte an der Immobiliengesellschaft. Bei einer Immobiliengesellschaft ist die Verknüpfung zwischen der Mehrheitsbeteiligung und den Gesellschaftsgrundstücken dermassen eng, so dass gesagt werden kann, dass die Mehrheitsbeteiligung die wirtschaftliche Verfügungsmacht unmittelbar über die Grundstücke verkörpere. Es wird deshalb angenommen, dass mit der Übertragung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft zugleich die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Gesellschaftsgrundstücke auf einen Dritten übertragen werden, so dass in diesem rechtsgeschäftlichen Vorgang eine wirtschaftliche Veräusserung zu erblicken ist. Das heisst, dass dadurch dem Erwerber wirtschaftlich die Stellung eines Eigentümers der Gesellschaftsgrundstücke verschafft wird (vgl.

ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genève 2021, § 6 Rz. 76 und 84, m.w.H.; Urteil des Bundesgerichts 2C\_138/2014 vom 12. Dezember 2014 E.2). Mit anderen Worten gesagt, wechselte mit dem Erwerb der Mehrheit der Aktien die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Gesamtheit der Liegenschaften (vgl. Botschaft GKStG S. 216; HARTMANN/HESS, Das neue Gemeinde- und Kirchensteuergesetz – eine Einführung, in: ZGRG 4/06, S. 130; VGU A 99 37 vom 21. September 1999 E.3a). Die wirtschaftliche Handänderung erfolgt in jenem Zeitpunkt, in welchem die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf einen Dritten übertragen wird. Bei der Übertragung der Mehrheitsbeteiligung an ei-

ner Immobiliengesellschaft ist dies im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bzw. des Vorliegens der übereinstimmenden Willenserklärungen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 216 Rz. 71).

#### **E. 4.5**

Die Beschwerdeführer berufen sich im Weiteren auf das Vorliegen eines "internen Treuhandvertrages". Wird dem Erwerber zwar die Verfügungs-

- 13 - gewalt über ein Grundstück übertragen, ist er jedoch von Beginn an aufgrund eines Treuhandvertrags verpflichtet, das Grundstück wiederum auf den Treugeber zu übertragen, so kann nicht von einer wirtschaftlichen Handänderung gesprochen werden (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 216 Rz. 69). Im vorliegenden Zusammenhang müsste das Treuhandverhältnis darin bestehen, dass die Zwischenperson (Treuhandhaber) und die Endperson (Treugeber) übereingekommen sind, der Treuhandhaber zwingend – ohne jede Wahlmöglichkeit – zugunsten des Treugebers über das Grundstück zu verfügen, was eine wirtschaftliche Handänderung ausschliessen würde (vgl. BUSSMANN, Das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung, Bern/Stuttgart/Wien 2002, Rz. 254). Der Treuhandhaber handelt im eigenen Namen, aber für Rechnung und auf Risiko des Treugebers. Er erhält volles Recht übertragen, unterliegt jedoch einer vertraglichen Verfügungsbeschränkung und Rückgabepflicht. Die Treuhand besteht aus Verpflichtungsgeschäft (Treuhandvertrag) und Verfügungsgeschäft (vgl. GEHRER/GIGER, in: HUGUENIN/MÜLLER-CHEN/GIRSBERGER [Hrsg.], Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012, Art. 394 OR Rz. 12). Nach feststehender Praxis sind die Steuerbehörden berechtigt, Rechtsverhältnisse und Rechtsgeschäfte – unter Vorbehalt des Gegenbeweises – demjenigen zuzuschreiben, auf dessen Namen sie lauten. Die Behauptung, ein im eigenen Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft sei treuhänderisch für einen Dritten eingegangen worden, darf unberücksichtigt gelassen werden, wenn das Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachgewiesen wird (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_631/2017 vom 30. Januar 2019 E.2.1; 2C\_24/2014 vom 29. Januar 2015 E.4.3.1 und 4.3.2). Ist hingegen ein einwandfreier Nachweis für das Bestehen eines Treuhandverhältnisses erbracht worden, so ist für die entsprechenden Einkünfte nicht der Treuhandhaber, sondern grundsätzlich der Treugeber steuerpflichtig (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_387/2007 vom 4. März 2008 E.4.3; ASA Bd. 49, S. 212). Un-

- 14 - ter anderem setzt der Nachweis namentlich einen schriftlichen und unterzeichneten Treuhandvertrag aus der Zeit der Begründung des Treuhandverhältnisses voraus (vgl. ASA, Bd. 60 S. 561 f.; vgl. auch Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK 2004-098] vom 4. Januar 2006 E.2c). Gemäss Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ist für die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses erforderlich, dass 1. schriftliche Abmachungen zwischen Treugeber und Treuhandhaber aus der Zeit der Begründung der Treuhand vorliegen, 2. das Treugut im Vertrag genau umschrieben ist, 3. dem Treuhandhaber aus der Anlage, der Verwaltung und Veräusserung des Treugutes keine Risiken erwachsen, 4. der Treuhandhaber vom Treugeber eine Entschädigung (Kommission) erhalten soll, 5. das Treugut in der Bilanz des Treuhandhabers als solches klar ersichtlich sein soll, und 6. über das Treugut sowie die Ansprüche und Verpflichtungen des Treugebers in der Buchhaltung des Treuhandhabers besondere Konten zu eröffnen und zu führen sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_24/2014 vom 29. Januar 2015 E.4.3.1; Merkblatt der ESTV "Treuhandverhältnisse" vom Oktober 1967, Nachdruck 1993). Das

Bundesgericht hielt in seinem Entscheid 2C\_387/2007 vom 4. März 2008 (E.4.2 f.) fest, dass auf das Merkblatt der ESTV als Ausdruck des Praxisüblichen abgestellt werden darf und die darin aufgelisteten formellen Erfordernisse zur Anerkennung eines Treuhandvertrages erfüllt sein müssen. Mit Urteil vom 2C\_631/2017 vom 30. Januar 2019 hielt das Bundesgericht wiederum fest, dass die Erfüllung dieser formellen Voraussetzungen nach der Rechtsprechung zwar nicht unabdingbare Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses sei, jedoch in jedem Fall ein eindeutiger Nachweis erforderlich sei (E.2.1).

#### **E. 4.6**

Im Steuerrecht trägt die Veranlagungsbehörde grundsätzlich die Beweislast für die steuerbegründenden und erhöhenden, die steuerpflichtige Person wiederum jene für die steueraufhebenden und –mindernden Tatsa-

- 15 - chen (vgl. BGE 140 II 248 E.3.5; Urteil des Bundesgerichts 2C\_723/2013 vom 1. Dezember 2014 E.3.6.1). Den Beschwerdeführern oblag damit der Nachweis derjenigen Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E.2.5.4 m.w.H.). Sie waren damit als Zwischenerwerber für das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses bzw. einer derartigen rechtlichen Bindung, die bereits im Zeitpunkt der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht auf den Zwischenerwerber vorhanden gewesen sein muss, beweispflichtig.

#### **E. 4.7**

Vorliegend wurde der Nachweis des Treuhandverhältnisses durch die Beschwerdeführer nicht rechtsgenügend erbracht, wie nachfolgend aufgezeigt, womit die Beschwerdeführer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen haben. Es ist – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer – nicht bloss beim Kaufvertrag mit Substitutionsmöglichkeit geblieben. Bei der Vereinbarung zwischen den Beschwerdeführern und G.\_\_\_\_\_ vom 12. August 2019, mit der die Finanzierung geregelt wurde und die Beschwerdeführer sich verpflichtet haben, nach Erhalt des Eigentums die Aktien an G.\_\_\_\_\_ bzw. dessen Familienmitgliedern zu übertragen, handelt es sich bloss um ein Verpflichtungsgeschäft. Mit anderen Worten sind die Beschwerdeführer damit eine obligatorische Verpflichtung eingegangen. Sie wurden durch die Ausübung des Vorkaufsrechts Eigentümer der Aktien und hätten darüber frei verfügen können (selbstredend unter allfälligen Folgen einer Vertragsverletzung). Die Vereinbarung vom 12. August 2019, die nach der Ausübung des Vorkaufsrechts vom 31. Juli 2019 getroffen wurde, enthält überdies keinen Hinweis auf das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses. Weiter spricht die Tatsache, dass nach dem Kauf der Aktien durch die Beschwerdeführer letztere mit der Familie H.\_\_\_\_\_ einen als Kaufvertrag bezeichneten Vertrag abgeschlossen haben, gegen ein Treuhandverhältnis. Ebenso sprechen Ziff. 3 und 4 des Kaufvertrages vom 14.

- 16 - bzw. 16. August 2019 gegen ein Treuhandverhältnis. Wird doch dort festgehalten, dass die Verkäufer (die heutigen Beschwerdeführer) freiverfügbungsberechtigte Eigentümer aller Aktien (mit Ausnahme der Absicherung des Darlehens gegenüber G.\_\_\_\_\_) seien. Die Eigentumsübertragung (vgl. Ziff. 4 Kaufvertrag) erfolge Zug um Zug mit der Übernahme und Rückführung der Darlehensschuld. Damit handelt es sich beim Kaufvertrag vom 14. bzw. 16. August 2019 klar um ein Verfügungsgeschäft, hingegen stellt die Vereinbarung betreffend Finanzierung des Kaufs wie bereits gesagt ein Verpflichtungsgeschäft dar. Schliesslich stimmt im angeführten (angeblichen)

Treuhandverhältnis auch die Person des Treugebers nicht mit den neuen effektiven Eigentümern überein, was jedoch das Wesen des Treuhandverhältnisses ausmacht, handelt es sich doch beim gemäss Vereinbarung genannten Finanzierer, G.\_\_\_\_\_, und den – in der Vereinbarung nicht genau bezeichneten – finalen Erwerbern gemäss der zweiten Handänderung, H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_ und K.\_\_\_\_\_ , um unterschiedliche Personen.

#### **E. 4.8**

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass bezüglich der veräusserten Aktien eine in wirtschaftlicher Hinsicht relevante Handänderung stattgefunden hat und die Voraussetzungen für die Erhebung der bestrittenen Handänderungssteuer folglich erfüllt sind. Damit ist die Beschwerdegegnerin vorliegend zu Recht von zwei Handänderungen ausgegangen und hat bei den Beschwerdeführern in korrekter Weise gestützt auf Art. 10 Abs. 1 i.V.m. Art. 8 Abs. 2 lit. b GKStG die entsprechende Handänderungssteuer veranlagt. Folglich erweist sich der Einspracheentscheid vom 17. Februar 2021 als rechtes, was zur vollumfänglichen Bestätigung desselben und zur Abweisung der dagegen erhobenen Beschwerde führt. Soweit die Beschwerdeführer zudem geltend machen, dass nur die Provision als Handänderung zu veranlagern sei, verkennen sie, dass es sich dabei um eine

- 17 - Einkommenssteuer – und nicht wie behauptet – um eine Rechtsverkehrssteuer handelt.

#### **E. 4.9**

Vor diesem Hintergrund kommt das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass von den beantragten Partei- und Zeugenaussagen keine entscheid-relevanten Erkenntnisse zu erwarten sind, so dass in antizipierter Beweis-würdigung darauf verzichtet werden kann (vgl. BGE 144 II 427 E.3.1.3, 141 I 60 E.3.3, 134 I 140 E.5.3; Urteil des Bundesgerichts 8C\_831/2019 vom 13. Februar 2020 E.3.2.1).

#### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG zulasten der Beschwerdeführer. 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.

- 18 - III. Demnach erkennt das Gericht:

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