

GR_GERICHTE PVG 2017 12 vom 24. August 2018

GR Gerichte, 2018-08-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_PVG_2017_12

FR: GR_GERICHTE PVG 2017 12 du 24 août 2018

IT: GR_GERICHTE PVG 2017 12 del 24 agosto 2018

Erwägungen

E. 2

a) Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes über die Gemein- de- und Kirchensteuern auf den 1. Januar 2007 bzw. seit der direk- ten Anwendbarkeit der darin enthaltenen Bestimmungen per 1. Ja- nuar 2009 ist die Erhebung kommunaler Handänderungssteuern abschliessend durch das kantonale Recht geregelt. Kommunale Kompetenzen bestehen lediglich noch für die Festsetzung des je- weiligen 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 des Ver- kaufs des Hotels D. von der C. GmbH an die Beschwer- deführerin 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 Verwaltungsge- richt hinsichtlich der Handänderungsbesteuerung eine umfassen- de wirtschaftliche Betrachtungsweise angewandt. Demnach stellt eine bloss zivilrechtliche Handänderung, durch welche die wirt- schaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück nicht ändert, keinen Handänderungssteuertatbestand dar (vgl. Urteile des Ver- waltungsgerichtes 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; PVG 1998 Nr. 43). Diese Praxis wurde mit dem Erlass des Ge- setzes über die Gemeinde und Kirchensteuern gesetzlich veran- kert. 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 Verfügungs- gewalt über ein Grundstück. In Abs. 2 derselben Norm werden einige Tatbestände aufgeführt, die klassischerweise wirtschaft- licher Betrachtung unterworfen werden. Da die Handänderungs- steuer eine Rechtsverkehrssteuer ist, kann sie nicht beliebig auf

7/12 Steuern PVG 2017 134 wirtschaftliche Sachverhalte ausgedehnt werden. Nur dort, wo der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an einem Grund- stück im Zentrum des Rechtsgeschäftes steht, soll auch eine Han- dänderungssteuer 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 Steuerbe- freiung für die Einbringung von Grundstücken in eine Personenge- sellschaft 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 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 ZGB). 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 2013, § 216 N. 60 ff.). So führt beispielsweise die Übertragung eines Grundstücks vom Aktionär 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.

7/12 Steuern PVG 2017 135

E. 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 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 an- gehe. 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 wirt- schaftliche Handänderung vorliegt. Wie das Verwaltungsgericht in ähnlich gelagerten Fällen bereits mehrfach im Grundsatz ent- schie- den 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

7/12 Steuern PVG 2017 136 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, Genos- senschafter oder allfällige Firmenkonglomerate, Holding- oder Konzerngesellschaften abzustellen. Nicht anders verhält es sich im vorliegenden Fall, wo eine Liegenschaft 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 Aktien- gesellschaften treten im schweizerischen Rechtssystem als juris- tische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit – losgelöst von den Beteiligungsverhältnissen an ihnen – auf und werden darum stets als selbständige Steuersubjekte erfasst (vgl. z.B. Art. 49 DBG bei der direkten Bundessteuer). Diese rechtliche Selbständigkeit gilt es im Rechtsverkehr strikte zu beachten (MEIER-HAYOZ/FORSTMO- SER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 11. Aufl., Bern 2012, § 2 N. 43 ff.). Die vorliegend am Verkauf des in der Gemeinde X. ge- legenen Hotels D. beteiligten Parteien, mithin die Beschwer- deführerin als Käuferin und die C. GmbH als Verkäuferin, sind als Gesellschaft mit beschränkter Haftung bzw. als Aktiengesell- schaft grundsätzlich voneinander unabhängige juristische Perso- nen mit eigener Rechtspersönlichkeit. Eine Verbindung zwischen der erwerbenden Beschwerdeführerin und der veräussernden C. GmbH besteht einzig insofern, als die Beschwerdeführe- rin 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 Käufe- rin als auch für die Verkäuferin von der gleichen Person als Organ der beiden Parteien unterzeichnet wurde, ändern für sich betrach- tet nichts am Grundsatz, wonach Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften als juristische Personen mit ei- gener Rechtspersönlichkeit auftreten und darum stets als eigene Steuersubjekte erfasst werden. Wie gesehen ist bei juristischen Personen auf deren äussere Rechtsform und nicht auf die dahin- terstehenden Gesellschafter oder allfällige Firmenkonglomerate, Holding- oder Konzerngesellschaften abzustellen. Vorliegend hatte der Verkauf des Hotels D. bzw. die Übertragung des Eigen- tums daran denn auch zur Folge, dass der Beschwerdeführerin die unmittelbare alleinige Verfügungsmacht über das Grundstück verschafft wurde, während die veräussernde Gesellschaft C.

7/12 Steuern PVG 2017 137 GmbH nach dem Verkauf keinen Einfluss mehr darüber auszuüben vermochte. Damit lag aber die Verfügungsgewalt nach dem Ver- kauf des Grundstücks in anderen Händen als zuvor, verfügt doch nach dem Verkauf – rein rechtlich gesehen – einzig die Beschwer- deführerin 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 wirt- schaftlicher 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 FusG 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 ist. Vorbehalten bleiben kostendeckende Gebühren. In dem von der Beschwerdeführerin erwähnten Entscheid wurde die Steuerneutralität einer Liegenschaftsübertragung 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.

7/12 Steuern PVG 2017 138 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 (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 all- fällige 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.

E. 4

Soweit die Beschwerdeführerin eine Steuerbefreiung im Sinne von Art. 9 Abs. 1 lit. h GKStG i.V.m. Art. 83 Abs. 3 StG geltend macht, vermag sich das Gericht dieser Meinung nicht anzuschliessen.

7/12 Steuern PVG 2017 139 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 Genossenschaft 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 kantonalen Bestimmungen entgegensteht. Soweit die kantonalen Bestimmungen einzig den Wortlaut von Art. 103 FusG wiedergeben, kommt ihnen keine selbständige Bedeutung zu. Die Kantone sind indessen frei, weitergehende 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 Grundstücks 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 dementsprechend 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 Weiterführung 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 Befreiung von der Handänderungssteuer bildet. Im Handänderungssteuerrecht werde lediglich der Begriff «Umstrukturierung» verwendet, unter Ausschluss der übrigen Kriterien, welche das StHG für die Befreiung von den direkten Steuern aufstelle (vgl. 138 II 557 E.5.2;

7/12 Steuern PVG 2017 140 vgl. auch OESTERHELT, in: WATTER/VOGT/TSCHÄNI/DAENIKER [Hrsg.], Basler Kommentar zum Fusionsgesetz, 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 könnte, 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 Teilbetrieb oder Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens zwischen inländischen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften unter einheitlicher Leitung übertragen werden. Vorliegend hat die Beschwerdeführerin indes nicht einmal den Versuch unternommen, darzulegen, dass es sich bei der übertragenen Liegenschaft («Hotel D. ») um betriebsnotwendiges Anlagevermögen im Sinne von Art. 24 Abs. 3 quater StHG (bzw. Art. 83 Abs. 3 StG) handeln soll und damit das Vorliegen einer steuerprivilegierten 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, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 123 Rz. 77 ff.). Mangels Nachweises des Umstrukturierungstatbestands durch die Beschwerdeführerin kommt somit in Bezug auf den fraglichen Liegenschaftsverkauf von der C. GmbH an die Beschwerdeführerin eine Steuerbefreiung gestützt auf Art. 9 Abs. 1 lit. h GStG i.V.m. Art. 83 Abs. 3 StG nicht in Frage, weshalb der angefochtene Einspracheentscheid vom 5. April 2016 auch diesbezüglich nicht zu beanstanden ist. A 16 21 Urteil vom 10. Januar 2017

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