

# GR\_GERICHTE PVG 2021 7 vom 13. Februar 2026

GR Gerichte, 2026-02-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_PVG\\_2021\\_7](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_PVG_2021_7)

FR: GR\_GERICHTE PVG 2021 7 du 13 février 2026

IT: GR\_GERICHTE PVG 2021 7 del 13 febbraio 2026

## Erwägungen

### E. 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. Vorliegend 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 Immobilien-gesellschaft. Bei einer Immobiliengesellschaft ist die Verknüpfung zwischen der Mehrheitsbeteiligung und den Gesellschaftsgrund- stücken dermassen eng, so dass gesagt werden kann, dass die

3/7 Steuern PVG 2021 69 Mehrheitsbeteiligung die wirtschaftliche Verfügungsmacht unmit- telbar über die Grundstücke verkörpere. es wird deshalb angenom- men, dass mit der Übertragung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft zugleich die wirtschaftliche Verfügungs- macht über die Gesellschaftsgrundstücke auf einen Dritten über- tragen werden, so dass in diesem rechtsgeschäftlichen Vorgang eine wirtschaftliche Veräusserung zu erblicken ist. Das heisst, dass dadurch dem Erwerber wirtschaftlich die Stellung eines Eigentü- mers der Gesellschaftsgrundstücke verschafft wird (vgl. Zweifel/ hunZiKeR-/maRgRaF/oesteRhelt, Schweizerisches Grundstückerwerbungsrecht, Zürich/Basel/Genf 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; haRt- mann/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 Zeit- punkt, in welchem die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf einen Dritten übertragen wird. Bei der Übertragung der Mehrheitsbetei- ligung an einer Immobiliengesellschaft ist dies im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bzw. des Vorliegens der übereinstimmenden Willenserklärungen (vgl. RichneR/FRei/KauFmann/meuteR, a.a.O., § 216 Rz. 71). Die Beschwerdeführer berufen sich im Weiteren auf das Vorliegen eines «internen Treuhandvertrages». Wird dem Erwerber zwar die Verfügungsgewalt über ein Grundstück übertragen, ist er jedoch von Beginn an aufgrund eines Treuhandvertrags verpflich- tet, 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 da- rin bestehen, dass die Zwischenperson (Treuhandler) und die End- person (Treugeber) übereingekommen sind, der Treuhandler habe zwingend – ohne jede Wahlmöglichkeit – zugunsten des Treuge- bers über das Grundstück zu verfügen, was eine wirtschaftliche Handänderung ausschliessen würde (vgl. bussmann, Das dualisti- sche

System der Grundstückgewinnbesteuerung, Bern/Stuttgart/ Wien 2002, Rz. 254). Der Treuhänder handelt im eigenen Namen, aber für Rechnung und auf Risiko des Treugebers. Er erhält vol- les Recht übertragen, unterliegt jedoch einer vertraglichen Verfügungsbeschränkung und Rückgabepflicht. Die Treuhand besteht

3/7 Steuern PVG 2021 70 aus Verpflichtungsgeschäft (Treuhandvertrag) und Verfügungsgeschäft (vgl. gehReR/gigeR, in: huguenin/mülleR-chen/giRsbeRgeR [Hrsg.], Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 2. Aufl., Zü- rich/Basel/Genf 2012, Art. 394 OR Rz. 12). Nach feststehender Pra- xis sind die Steuerbehörden berechtigt, Rechtsverhältnisse und Rechtsgeschäfte – unter Vorbehalt des Gegenbeweises – demjenigen zuzuschreiben, auf dessen Namen sie lauten. Die Behaup- tung, 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 Bundes- gerichts 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 Treu- händler, sondern grundsätzlich der Treugeber steuerpflichtig (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_387/2007 vom 4. März 2008 E.4.3; ASA Bd. 49, S. 212). Unter 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 Steuer- rekurskommission [SRK 2004-098] vom 4. Januar 2006 E.2c). Ge- mäss Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ist für die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses erforderlich, dass 1. schriftliche Abmachungen zwischen Treugeber und Treuhänder aus der Zeit der Begründung der Treuhand vorliegen, 2. das Treu- gut im Vertrag genau umschrieben ist, 3. dem Treuhänder aus der Anlage, der Verwaltung und Veräusserung des Treugutes keine Ri- siken erwachsen, 4. der Treuhänder vom Treugeber eine Entschä- digung (Kommission) erhalten soll, 5. das Treugut in der Bilanz des Treuhänders als solches klar ersichtlich sein soll, und 6. über das Treugut sowie die Ansprüche und Verpflichtungen des Treugebers in der Buchhaltung des Treuhänders besondere Konti zu eröffnen und zu führen sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_24/2014 vom 29. Januar 2015 E.4.3.1; Merkblatt der ESTV «Treuhandverhältnis- se» 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 Er- fordernisse 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

3/7 Steuern PVG 2021 71 Voraussetzungen nach der Rechtsprechung zwar nicht unabding- bare Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung eines Treu- handverhältnisses sei, jedoch in jedem Fall ein eindeutiger Nach- weis erforderlich sei (E.2.1). Im Steuerrecht trägt die Veranlagungsbehörde grundsätz- lich die Beweislast für die steuerbegründenden und erhöhenden, die steuerpflichtige Person wiederum jene für die steueraufheben- den und –mindernden Tatsachen (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. 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. bzw. 16. August 2019 gegen ein Treuhandverhältnis. Wird doch dort festgehalten, dass die Verkäufer (die heutigen Beschwerdeführer) frei Verfügungsberechtigte Eigentümer aller

3/7 Steuern PVG 2021 72 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. 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 rechtmässig, 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 veranlassen sei, verkennen sie, dass es sich dabei um eine Einkommenssteuer – und nicht wie behauptet – um eine Rechtsverkehrssteuer handelt. Vor diesem Hintergrund kommt das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass von den beantragten Partei- und Zeugenaussagen keine entscheiderelevanten Erkenntnisse zu erwarten sind, so dass in antizipierter Beweiswürdigung 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). A 21 13 Urteil vom 24. Juni 2021

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