

# **SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2010/65 vom 28. November 2007**

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2007-11-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_I\\_2-2010\\_65](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_2-2010_65)

FR: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2010/65 du 28 novembre 2007

IT: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/2-2010/65 del 28 novembre 2007

## **Regeste**

Art. 241 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Die Übertragung der Beteiligung an einer Immobilienholdinggesellschaft, deren Enkelin über Grundeigentum verfügt, ist handänderungssteuerrechtlich nicht als wirtschaftliche Handänderung zu behandeln, da der Erwerber keine unmittelbare Verfügungsmacht über das Grundeigentum erhält. Ein Abweichen von der langjährigen Praxis würde zufolge zufallsbedingter Publizität des rechtserheblichen Sachverhaltes eine rechtsgleiche Besteuerung in Frage stellen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/2, 7. Juli 2011, I/2-2010/65).

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 30. Juli 2010 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

### **E. 2**

Die Verfahrensbeteiligten sind sich einig, dass es sich bei der H AG, Zug, um eine Immobiliengesellschaft handelt, die als Tochtergesellschaft der – von der Y Retail Portfolio, Luxemburg, beherrschten – GZ AG, Zürich, eine Immobilienholdinggesellschaft, Eigentümerin des Grundstücks Nr. 001, K-Strasse, in Mels ist. Ebenso ist unbestritten, dass der Y Retail Fund, Luxemburg, am 28. November 2007 Kapitalanteile von 70% und damit eine Mehrheit der Beteiligungsrechte an der Y Retail Portfolio an die von ihm wirtschaftlich unabhängige X S.à.r.l., Luxemburg, veräusserte. Umstritten ist, ob die Veräusserung, auch wenn mit ihr kein zivilrechtlicher Wechsel des Eigentums am Grundstück Nr. 001, Mels, verbunden war, eine Handänderungssteuer auslöste. Dabei gehen die Beteiligten zu Recht übereinstimmend davon aus, dass der Erhebung einer Handänderungssteuer, bei der es sich um eine Rechtsverkehrssteuer handelt, keine Doppelbesteuerungsregeln des internationalen Rechts entgegenstehen (vgl. das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Grossherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, SR 0.672.951.81). a) Gemäss Art. 241 StG wird die Handänderungssteuer bei Handänderungen in der Gemeinde gelegener Grundstücke oder Grundstückanteile erhoben (Abs. 1), wobei als Handänderung jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung

der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück gelten (Abs. 2). Die Umschreibung der wirtschaftlichen Handänderung deckt sich mit jener im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Art. 131 Abs. 1 StG). Zu den wirtschaftlichen Handänderungen zählt insbesondere die Übertragung von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften. Der Erwerb der Mehrheitsbeteiligung an einer Betriebsgesellschaft löst keine Handänderungssteuer aus. Der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung durch Aktienwerb setzt auch voraus, dass die Aktienmehrheit an der Gesellschaft übertragen wird, die selbst Grundeigentümerin ist. Der Erwerb der Aktienmehrheit an einer Holdinggesellschaft führt daher nicht zu einer wirtschaftlichen Handänderung mit Bezug auf das Grundeigentum der von ihr beherrschten Tochtergesellschaften (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das schweizerische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 442; GVP 1971 Nr. 13).

b) aa) Die Vorinstanz hat die Erhebung einer Handänderungssteuer unter Hinweis auf die Anleitungen des kantonalen Steueramtes im Steuerbuch (StB 241 Nr. 1 Ziff. 2) und die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 103 Ia 159 E. 4c) damit begründet, die Veräusserung wesentlicher Beteiligungsrechte an einer reinen Immobiliengesellschaft löse die Steuer aus. Einer reinen Immobiliengesellschaft sei eine Holdinggesellschaft gleichgestellt, welche selbst keine Liegenschaften halte, aber deren Töchter Immobiliengesellschaften seien. bb) Nach der schweizerischen Rechtsprechung – zum früheren Steuergesetz – setzt der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung bei der Handänderungssteuer voraus, dass die Aktienmehrheit an jener Gesellschaft übertragen wird, die selbst Grundeigentümerin ist; der Erwerb der Aktienmehrheit an einer Holdinggesellschaft führt daher nicht zu einer wirtschaftlichen Handänderung mit Bezug auf das Grundeigentum der von ihr beherrschten Tochtergesellschaften (vgl. GVP 1971 Nr. 13). Zur Begründung wird ausgeführt, ursprünglich sei lediglich der Erwerb von Grundeigentum im sachenrechtlichen Sinn handänderungssteuerpflichtig gewesen. Die immer häufiger auftretenden Rechtsgeschäftsformen, welche tatsächlich und wirtschaftlich auf eine Übertragung von Grundeigentum hinausliefen, ohne dass formell eine zivilrechtliche Handänderung vorgelegen sei, hätten die Ergänzung des Grundtatbestandes durch einen Ersatztatbestand nach sich gezogen, wonach dem Erwerb im sachenrechtlichen Sinn "die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundeigentum tatsächlich oder wirtschaftlich wie ein Erwerb wirkenden" Rechtsgeschäfte gleichgestellt werden sollten. Der Abgabe sollten auch Rechtsgeschäfte unterworfen werden können, welche einem Dritten eine dem Eigentümer faktisch entsprechende Rechtsstellung verschafften. Der Gesetzgeber habe dabei neben den Kettengeschäften vor allem den faktischen Eigentumserwerb durch Aktienkauf im Auge gehabt. Für die wirtschaftliche Handänderung ist nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung entscheidend, dass der Erwerb einer Aktienmehrheit einer Gesellschaft, welche Liegenschaftseigentümerin ist, dem Erwerber eine unmittelbare faktische Verfügungsmacht über das Geschäftsgrundeigentum verschafft (vgl. GVP 1971 Nr. 13). Nach diesem Entscheid ist beim Übergang der Beteiligung an einer Holdinggesellschaft von Bedeutung, dass die unmittelbare faktische Verfügungsmacht über das Grundeigentum bei der Tochtergesellschaft bleibt, auch wenn die Herrschaft über die Muttergesellschaft durch Aktientransaktionen auf einen Dritten übergeht. Dabei werde nicht übersehen, dass die beherrschende Beteiligung an der Muttergesellschaft indirekt die tatsächliche bzw. wirtschaftliche Herrschaft über die Tochtergesellschaft und damit auch über deren Grundeigentum impliziere. Dieser tatsächlich-wirtschaftlichen Beherrschung des Grundeigentums einer Tochtergesellschaft über eine Muttergesellschaft fehle jedoch das

entscheidende Merkmal der Unmittelbarkeit. Der Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung an der Muttergesellschaft führe lediglich zu unmittelbarer faktischer Sachherrschaft mit Bezug auf die Aktien an der Tochtergesellschaft. Die Herrschaft über das Grundeigentum der Tochtergesellschaft, die er bewirke, sei dagegen eine bloss mittelbare, sich über eine weitere juristische Person vollziehende. Denn nicht der Mehrheitsaktionär der Muttergesellschaft übe in einem solchen Fall die unmittelbare faktische Sachherrschaft bezüglich des Grundeigentums der Tochtergesellschaft aus, sondern die als entscheidende Aktionärin in der Letzteren auftretende Muttergesellschaft, also eine vom Mehrheitsaktionär verschiedene Person. Angesichts dieser Gegebenheiten könne beim Erwerb einer beherrschenden Beteiligung an der Muttergesellschaft nicht von einem Rechtsgeschäft gesprochen werden, das "bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundeigentum tatsächlich oder wirtschaftlich wie ein Erwerb" wirke, nämlich unmittelbare faktische Verfügungsmacht über das Grundeigentum der Tochtergesellschaft verschaffe (vgl. GVP 1971 Nr. 13). cc) Anders als beispielsweise das Recht des Kantons Freiburg zur Handänderungssteuer behandelt das st. gallische Recht die Übertragung direkter und indirekter Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2P.151/2003 vom 11. Februar 2004) nicht ausdrücklich als Handänderung im wirtschaftlichen Sinn. Der Wortlaut des geltenden Rechts in Art. 241 Abs. 1 StG knüpft vielmehr – gleichermassen wie die in der wiedergegebenen Rechtsprechung angewendete Bestimmung des früheren Rechts – am Übergang der Verfügungsgewalt über das Grundstück an. Wo das Steuergesetz die wirtschaftlichen Handänderungen nicht abschliessend aufzählt, ist hinsichtlich ihrer Voraussetzungen ein strenger Massstab anzusetzen. Es sind nur diejenigen Sachverhalte als wirtschaftliche Handänderungen zu betrachten, die einer zivilrechtlichen Handänderung wirtschaftlich gleichwertig sind (vgl. St. Pfenninger-Bischofberger, Grundsteuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Zürich 1995, S. 66). In diesem Sinn will die st. gallische Rechtsprechung die Annahme einer wirtschaftlichen Handänderung ausschliessen, wenn die Verfügungsmacht über ein Grundstück nur mittelbar, beispielsweise im Rahmen eines Mutter-Tochter-Verhältnisses oder eines Konzerns, ausgeübt wird (vgl. die Kurzkomentierung des Entscheides GVP 1971 Nr. 13 von F. Cagianut, in: SAG 45 S. 91 f.). Deshalb besteht kein Anlass von der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abzuweichen und die Übertragung der Beteiligung an einer Holdinggesellschaft, deren Tochter über Grundeigentum verfügt, als wirtschaftliche Handänderung im Sinn des Rechts zur Handänderungssteuer zu behandeln. Ist schon die Aufdeckung des Übergangs der Aktienmehrheit an Gesellschaften, die unmittelbar Liegenschaftseigentümerinnen sind, mit Schwierigkeiten verbunden, so erweist sich eine geordnete Erfassung der Veränderungen der Herrschaftsverhältnisse innerhalb verflochtener Gesellschaften angesichts der dürftigen Publizität solcher Vorgänge als schlechterdings unmöglich. Die Gemeinden, denen die Veranlagung und der Bezug der Handänderungssteuer obliegen, müssten die Beteiligungsverhältnisse in Konzernen über mehrere Stufen dauernd im Auge haben. Dass sie dazu – insbesondere wenn es sich um indirekte Tochtergesellschaften einer ausländischen Muttergesellschaft handelt – nicht in der Lage sind, bedarf keiner Begründung. Ist dem aber so, hinge die Besteuerung derartiger Aktientransaktionen weitgehend von Zufälligkeit ab. Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber den Begriff der wirtschaftlichen Handänderung in einem Sinn verstanden wissen wollte, der eine verfassungskonforme, d.h. rechtsgleiche Besteuerung noch gewährleistet (vgl. dazu GVP 1971 Nr. 13). Insbesondere bei Beteiligungen, die von ausländischen Gesellschaften gehalten werden, sind die Rechtssicherheit und eine

rechtsgleiche steuerliche Behandlung in besonderem Mass in Frage gestellt. Hinzu kommt, dass es sich bei der das Grundstück haltenden Gesellschaft lediglich um eine Enkelin der Rekurrentin handelt. dd) Die Vorinstanz beruft sich zur Begründung der Erhebung der Handänderungssteuer auf BGE 103 Ia 159. In diesem Entscheid hielt das Bundesgericht fest, steuerlich könne es keinen Unterschied machen, ob die Aktionäre als tatsächliche Beherrscher der Liegenschaften zwischen sich und ihr wirtschaftliches Eigentum nur eine Aktiengesellschaft oder mehrere, einander stufenförmig über- bzw. untergeordnete Gesellschaften einschalteten. Dass die Steuerauscheidung zwischen den Liegenschaftskantonen gewisse Schwierigkeiten bereiten könne, dürfe den Entscheid im Sinn der grundsätzlich richtigen Lösung nicht beeinflussen. Im Übrigen dürften diese Schwierigkeiten kaum wesentlich grösser sein als im Normalfall bei Veräusserung der Aktien einer Immobilienaktiengesellschaft (E. 4c). Der Entscheid des Bundesgerichts steht im Zusammenhang mit der Grundstückgewinn- und nicht mit der Handänderungssteuer. Er erging zudem im Jahr 1977. Mittlerweile gelten für die Besteuerung der Grundstückgewinne die Regeln des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR642.14, abgekürzt: StHG). Nach Art. 12 Abs. 2 lit. d StHG ist den Veräusserungen die Übertragung von Beteiligungsrechten des Privatvermögens des Steuerpflichtigen an Immobiliengesellschaften, soweit das kantonale Recht für diesen Fall eine Steuerpflicht vorsieht, gleichgestellt. Dass der Begriff der Immobiliengesellschaft auch jenen der Immobilienholdinggesellschaft umfassen soll, ist weder der Botschaft (vgl. BBl 1983 III 100 f.) noch der Lehre zu Art. 12 Abs. 2 lit. d StHG (vgl. B. Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 34 zu Art. 12 StHG) zu entnehmen. Ob die Immobilienholdinggesellschaft der Immobiliengesellschaft gleichgestellt ist, ist auch in der Literatur umstritten (vgl. St. Pfenninger-Bischofberger, Grundsteuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Zürich 1995, S. 73 f.; zum Begriff der Immobiliengesellschaft vgl. Kreisschreiben Nr. 17 vom 15. Dezember 1994 der Eidgenössischen Steuerverwaltung und daran anknüpfend StB 241 Nr. 1 Ziff. 2.2 mit Hinweis auf GVP 1991 Nr. 19). Jedenfalls in zivilrechtlicher Hinsicht kann eine Immobilienholdinggesellschaft nicht als Immobiliengesellschaft bezeichnet werden (vgl. P. Ruf, Handänderungsabgaberecht, Muri-Bern 1985, N 308 zu Art. 5 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben). Die st. gallische Steuerpraxis folgt im Übrigen bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen nicht der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, sondern verzichtet – ausser im Fall einer Steuerumgehung – auf die Erhebung der Steuer beim Verkauf von Aktien einer Holdinggesellschaft, welche Mehrheitsbeteiligungen an reinen Immobiliengesellschaften hält (vgl. StB 131 Nr. 1, Ziff. 3). Schliesslich knüpft das st. gallische Recht zur Handänderungssteuer in Art. 241 Abs. 2 StG – wie dargelegt – ausdrücklich an der Übertragung der "Verfügungsgewalt über ein Grundstück" an. Zusammenfassend besteht deshalb auch unter dem Blickwinkel der in BGE 103 Ia 159 veröffentlichten bundesgerichtlichen Rechtsprechung kein Anlass, von der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung wie sie in GVP 1971 Nr. 13 publiziert wurde, abzuweichen. c) Mit der Übertragung der Beteiligung an der Y Retail Portfolio, Luxemburg, durch den Y Retail Fund, Luxemburg, auf die X S.à.r.l., Luxemburg, ist keine Übertragung der unmittelbaren Verfügungsmacht über Grundstücke in der Schweiz verbunden. Der Zusammenhang mit schweizerischen Grundstücken ergibt sich lediglich daraus, dass die Y Retail Portfolio Holdinggesellschaften in der Schweiz beherrscht, deren Tochtergesellschaften Grundeigentümerinnen sind. Das Grundstück Nr. 001, K-Strasse, in

Mels, steht im Eigentum der H AG, Zug, die eine Tochtergesellschaft der GZ AG, Zürich, ist. Die Übertragung der Beteiligungsrechte auf die Rekurrentin löst dementsprechend nach st. gallischem Recht keine Handänderungssteuer aus. d) Die steuerliche Erfassung der Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobilienholdinggesellschaft ist aber immerhin in jenen Fällen zulässig, in denen sie als Steuerumgehung erscheint. Dies wäre namentlich dann der Fall, wenn unmittelbar vor der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an verschiedenen Immobiliengesellschaften diese Beteiligungen in eine Holdinggesellschaft eingebracht und die Aktien der Holdinggesellschaft übertragen werden (vgl. P. Ruf, Handänderungsabgaberecht, Muri-Bern 1985, N 308 zu Art. 5 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben). Zumal die schweizerischen Tochtergesellschaften bereits am 19. Juli 2005 in das Handelsregister eingetragen worden sind, bestehen keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass sie mit dem Zweck gegründet wurden, bei der Übertragung der Beteiligung an deren luxemburgischen Muttergesellschaft auf die Rekurrentin im Jahr 2007 die st. gallische Handänderungssteuer zu umgehen. e) Dementsprechend ist der Rekurs gutzuheissen. Der angefochtene Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 13. Juli 2010 und die ihm zugrunde liegende Veranlagungsverfügung des Grundbuchamts Mels vom 3. Mai 2010 sind aufzuheben.

### **E. 3**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten von der politischen Gemeinde Mels zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Verwaltungsrekurskommission mehrere Rekurse derselben Rekurrentin mit der gleichen Fragestellung zu beurteilen hat, erscheint eine Entscheidegebühr von Fr. 1'500.-- angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, der Rekurrentin den Kostenvorschuss von Fr. 2'200.-- zurückzuerstatten. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin Anspruch auf volle Entschädigung der ausseramtlichen Kosten (Art. 98 bis VRP und Art. 98 ter VRP; GVP 1983 Nr. 56), soweit diese aufgrund der Rechts- und Sachlage als notwendig und angemessen erscheinen (Art. 98 Abs. 2 VRP). Im Rekursverfahren war der Beizug eines Rechtsbeistandes geboten. Die Rechtsvertreter haben keine Kostennote eingereicht. Im Verfahren vor der Verwaltungsrekurskommission wird das Honorar als Pauschale ausgerichtet, und zwar liegt der Rahmen zwischen Fr. 1'000.-- und Fr. 12'000.-- (Art. 22 Abs. 1 lit. b der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten, sGS 963.75; abgekürzt: HonO). Innerhalb dieses Rahmens wird das Grundhonorar nach den besonderen Umständen, namentlich nach Art und Umfang der Bemühungen, der Schwierigkeit des Falles und den wirtschaftlichen Verhältnissen der Beteiligten, bemessen (Art. 19 HonO). Unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände, insbesondere auch der Tatsache, dass die Vertreter für die Rekurrentin vor der Verwaltungsrekurskommission gleichzeitig mehrere Verfahren mit übereinstimmender Fragestellung führen, erscheint ein Honorar von Fr. 2'000.-- (Barauslagen und Mehrwertsteuer inbegriffen, Art. 28 bis Abs. 1 und Art. 29 HonO) als angemessen. Entschädigungspflichtig ist die politische Gemeinde Mels. Entscheid: 1. Der Rekurs wird gutgeheissen und der angefochtene Einsprache- Entscheid der Vorinstanz vom 13. Juli 2010 und die ihm zugrunde liegende Veranlagungsverfügung des Grundbuchamts Mels vom 3. Mai 2010 werden aufgehoben. 2. Die politische Gemeinde Mels trägt die amtlichen Kosten von Fr. 1'500.--. 3. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, der Rekurrentin den Kostenvorschuss von Fr. 2'200.-- zurückzuerstatten. 4. Die politische Gemeinde Mels hat die Rekurrentin mit Fr. 2'000.-- (inkl. Barauslagen und Mehrwertsteuer) zu entschädigen.

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