VS_GERICHTE A1 20 123 vom 14. Dezember 2020

VS Kantonsgericht, 2020-12-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_A1 20 123

FR: VS_GERICHTE A1 20 123 du 14 décembre 2020

IT: VS_GERICHTE A1 20 123 del 14 dicembre 2020

Regeste

A1 20 123 URTEIL VOM 14. DEZEMBER 2020 Kantonsgericht Wallis Öffentlichrechtliche Abteilung Es wirken mit: Christophe Joris, Präsident, Jean-Bernard Fournier und Thomas Brunner, Richter, sowie Vanessa Brigger, Gerichtsschreiberin, in Sachen X _____ AG, Y_____ AG, Z_____ AG, Beschwerdeführerinnen, alle vertre- ten durch M _____ AG, gegen STAATSRAT DES KANTONS WALLIS, 1950 Sitten, Vorinstanz, DIENSTSTELLE für GRUNDBUCHWESEN, 1950 Sitten, (Handänderungssteuer) Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid vom 3. Juni 2020.

Erwägungen

E. 1

Der angefochtene Entscheid des Staatsrats stellt eine letztinstanzliche Verfügung im Sinne von Art. 72 des Gesetzes über das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungs- rechtspflege vom 6. Oktober 1976 (VVRG; SGS/VS 172.6) dar, die mangels Ausschlus- ses in den Art. 74 bis Art. 77 VVRG der Verwaltungsgerichtsbeschwerde unterliegt. Die Beschwerdeführerinnen sind als Adressatinnen des angefochtenen Staatsratsent- scheids durch diesen berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Ände- rung oder Aufhebung, so dass sie gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 44 Abs. 1 lit. a VVRG zur Beschwerdeführung legitimiert sind. Auf die im Übrigen form- und frist- gerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten (Art. 80 Abs. 1 lit. b und c i.V.m. Art. 46 und Art. 48 VVRG).

- 5 -

E. 2

Das Gericht hat die Angelegenheit nicht unter allen Gesichtspunkten zu überprüfen, sondern kann sich im Wesentlichen auf die gerügten Punkte beschränken (Art. 48 Abs. 2 i.V.m. Art. 80 Abs. 1 lit. c VVRG). Es können zudem nur Rechtsverletzungen, ein- schliesslich Überschreitungen oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige o- der unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Die Unzweckmässigkeit der Verfügung kann jedoch nur in Fällen, die hier nicht zutreffen (Art. 78 VVRG), überprüft werden.

E. 3

Die Beschwerdeführerinnen beantragen als Beweismittel die eingereichten Beilagen. Das Kantonsgericht hat die von den Beschwerdeführerinnen eingereichten Belege zu den Akten genommen. Am 2. September 2020 hat der Staatsrat die Akten des Verwal- tungsbeschwerdeverfahrens und der DG hinterlegt. Den Beweismittelanträgen wurde damit

stattgegeben. Die vorhandenen Akten enthalten mithin die entscheidrelevanten Sachverhaltselemente und genügen, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, zur Beurteilung der rechtserheblichen Fragen. Deshalb wird auf zusätzliche Beweisabnah- men verzichtet.

E. 4

Die vorliegend strittigen Aktienübertragungen haben unter Geltung des damaligen StempG stattgefunden, welches mit Inkrafttreten des HG am 1. Januar 2013 aufgehoben worden ist. Gemäss Art. 38 HG finden jedoch auf Einregistrierungen, die vor dem Inkraft- treten des HG vorgenommen wurden, die bisherigen Bestimmungen des StempG An- wendung. Da die vorliegend umstrittenen Aktienübertragungen in den Jahren 2008 bis 2011 stattgefunden haben, sind die materiellen Bestimmungen des StempG anwendbar. Das Verfahren richtet sich jedoch in jedem Fall nach den neuen Vorschriften des HG.

E. 5

Die Beschwerdeführerinnen bestreiten, dass die A _____ AG als Immobiliengesellschaft im steuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren ist. Der Hauptzweck der Gesellschaft sei das Erbringen und Erstellen von Bauten für Dritte, diese Tätigkeit sei als Dienstleistung zu qualifizieren. Die Erträge aus dieser Tätigkeit würden die Erträge aus den Liegenschaftsverkäufen deutlich übersteigen. Die Aktiven der Handelsbilanzen würden zur Hauptsache nicht aus Liegenschaften bestehen. Insgesamt würden 200 bis 250 Mitar- beiter beschäftigt, deren Lohnsumme sich auf Fr. 22 Mio. bis Fr. 30 Mio. belaufe. Es handle sich um eine Betriebsgesellschaft und nicht um eine Immobiliengesellschaft.

E. 5.1

Jede Erhebung von Steuern und anderen Abgaben durch Bund, Kantone oder Ge- meinden setzt eine rechtssatzmässige und formell-gesetzliche Grundlage voraus (Lega- litätsprinzip gem. Art. 5 Abs. 1 und 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizeri- schen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]; vgl. BGE 145 I 52 E. 5.2.1;

 143 I 227 E. 4.2). Mit Blick auf die Normdichte verlangt das Legalitätsprinzip, dass die generell-abstrakte Norm in inhaltlicher Hinsicht den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessung der Abgabe festlegt (BGE 143 I 227 E. 4.2; 143 I 220 E. 5.1.1; Urteil des Bundesgerichts 2C_9/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.1).

E. 5.2

Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrs- oder Rechtsübertragungs- steuer. Das Steuerobjekt erfasst regelmässig nicht nur die zivilrechtliche Übertragung des Eigentums an einem Grundstück, sondern auch Rechtsgeschäfte, die es einer Dritt- person ermöglichen, über das Grundstück wirtschaftlich «wie ein Eigentümer» zu verfü- gen. Der Übergang der tatsächlichen Verfügungsgewalt über das Grundstück kann dem- nach entweder mit dem Übergang des Eigentums (zivilrechtliche Handänderungen) oder auch losgelöst davon (wirtschaftliche Handänderungen) erfolgen (Urteile des Bundesge- richts 2C_9/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.4.1 und 2C_469/2017 vom 1. Dezember 2017 E. 2.2; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuer- rechts, 7. A., 2016, S. 245 f.).

E. 5.3

Gemäss dem Stempelgesetz erhebt der Staat eine Stempelabgabe u.a. in Form ei- nes Wertstempels (Art. 1 lit. c StempG). Der Stempelabgabe unterliegen die zivilen, die gerichtlichen und alle in diesem Gesetz bezeichneten Urkunden, mit Ausnahme derjenigen, welche die kantonale Gesetzgebung durch eine ausdrückliche Verfügung davon enthebt, sowie derjenigen, deren Steuerpflicht oder Steuerbefreiung durch die Bundesgesetzgebung geregelt ist (Art. 2 StempG). Der Wertstempel, als eine Kategorie der Stempelabgabe, ist derjenige, welcher der Höhe des im Schriftstück angegebenen Wer- tes entspricht. Sofern der Wert zahlenmässig nicht beziffert ist, muss er den Bestimmun- gen des Gesetzes gemäss ermittelt werden (Art. 10 StempG). Die Art. 11 und 12 StempG zählen die Urkunden und Vorgänge auf, die dem Wertstempel unterliegen. Art. 12 lit. a StempG statuiert dabei, dass die Urkunden, durch welche bewegliches oder unbewegliches Eigentum übertragen wird, dem Wertstempel unterliegen und führt dann unter anderem die Übertragungen von Aktien oder Gesellschaftsanteilen einer Immobi- liengesellschaft an, wenn die Käufer dadurch rechtlich und wirtschaftlich frei über einen Teil oder die Gesamtheit einer Liegenschaft verfügen können (siehe auch ZWR 1987, S. 92; Urteil des Kantonsgerichts A1 2004 32 vom 3. Juni 2004, in ZWR 2005 S. 47 ff. nicht publizierte E. 4.2.1).

E. 5.4

Das Bundesgericht hat bereits in BGE 92 I 88 in Bezug auf die Handänderungs- steuer festgehalten, dass diese Handänderungssteuer ursprünglich nur im Falle des zivilrechtlichen Eigentumsübergangs erhoben worden sei, nun aber verschiedene Kan- tone, durch die Entwicklungen im Geschäftsleben veranlasst, dazu übergegangen seien,

- 7 - die Abgabe auch bei Vorgängen zu erheben, die angesichts ihrer Wirkungen einem Eigentumswechsel wirtschaftlich nahe kämen. In einzelnen Kantonen sei dies ohne Änderung der massgebenden gesetzlichen Bestimmungen durch eine zulässige (ausdeh- nende) Auslegung der bisherigen Gesetzesbestimmungen im Sinne der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfolgt. Andere Kantone hätten das Gesetz geän- dert, sei es durch Aufnahme von genau umschriebenen, dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang gleichzustellenden Tatbeständen, sei es durch Beifügung einer Generalklausel, welche die Erfassung der sogenannten wirtschaftlichen Handänderung gestatte (BGE 92 I 88 E. 4 mit Hinweisen). Im Kanton Wallis ist für die Erhebung der Stempelabgabe in der Form des Wertstempels diese wirtschaftliche Betrachtungsweise angenom- men worden. Das Kantonsgericht hat diese Praxis verschiedentlich geschützt (ZWR 1987 S. 92; Urteile des Kantonsgerichts A1 02 58 vom 20. Juni 2002 E. 2 ff.; A1 04 76 vom 15. September 2004 E. 3 ff.).

E. 5.5

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise kann ein der Gewinn- oder Handänderungs- steuer unterliegender Eigentumsübergang angenommen werden, wenn die Gesamtheit oder die überwiegende Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft veräussert wer- den (Urteil des Bundesgerichts vom 19. November 2009 2C_355/2009 E. 4.1 mit Hin- weisen). Nach dem Wortlaut von Art. 12 lit. a StempG, unterliegen nur "die Übertragun- gen von Aktien oder Gesellschaftsanteilen einer Immobiliengesellschaft, wenn die Käu- fer dadurch rechtlich und wirtschaftlich frei über einen Teil oder die Gesamtheit einer Liegenschaft verfügen können" dem Wertstempel; diese Aufzählung ist gemäss Bundes- gericht nicht nur beispielhaft, sondern im Zusammenhang mit der Übertragung von Ak- tien oder

Gesellschaftsanteilen abschliessend. Der klare Wortlaut des Stempelgesetzes beschränke die wirtschaftliche Handänderung auf Immobiliengesellschaften (Urteil des Bundesgerichts 2C_355/2009 vom 19. November 2009 E. 4.2 f.). Das Bundesgericht erachtete im zitieren Entscheid die Schlussfolgerung des Kantonsgerichts, dass mit Er- werb der Aktien einer Gesellschaft, welche auch Liegenschaften zu Eigentum halte, ohne Weiteres die Liegenschaften im Eigentum der Aktiengesellschaft auf die Beteili- gungserwerber übergegangen und damit die Handänderungssteuer ausgelöst worden sei, als offensichtlich haltlos (Urteil des Bundesgerichts 2C_355/2009 vom 19. Novem- ber 2009 E. 4.3). Jedoch ging es in diesem Entscheid um die Abgrenzung der Immobi- lien- zur Betriebsgesellschaft, es wurde aber nicht grundsätzlich die Schlussfolgerung des Kantonsgerichts angezweifelt, dass die Erwerber der Aktien auch die Möglichkeit erlangten, faktisch über die Liegenschaften im Eigentum der Aktiengesellschaft zu ver- fügen. Das Bundesgericht kritisierte einzig die zu extensive Auslegung des Begriffes der

 Immobiliengesellschaft, es könne nicht bereits von einer Immobiliengesellschaft ausge- gangen werden, wenn eine Gesellschaft Liegenschaften im Kanton Wallis zu Eigentum habe (Urteil des Bundesgerichts 2C_355/2009 vom 19. November 2009 E. 5.2; ZWR 2011 S. 47 ff. E. 5.2).

E. 5.5.1

Folglich ist gemäss bundesgerichtlicher Praxis nur dann von einer Immobilienge- sellschaft auszugehen, wenn der Zweck der Gesellschaft zur Hauptsache im Erwerb, in der Verwaltung und dem Wiederverkauf von Grundstücken besteht (Urteil des Bundes- gerichts 2C_355/2009 vom 19. November 2009 E. 5.1; BGE 104 Ia 251 E. 3a; 99 Ia 459 E. 3c). Ob eine Gesellschaft als Immobiliengesellschaft zu qualifizieren ist, bestimmt sich somit in erster Linie nach dem Gesellschaftszweck: Besteht dieser ausschliesslich oder mindestens zur Hauptsache darin, Grundstücke, das heisst Liegenschaften, in das Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte, Bergwerke oder Mitei- gentumsanteile an Grundstücken (Art. 655 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom

E. 5.5.2

Ist das Vorliegen einer Immobiliengesellschaft, deren Zweck zur Hauptsache im Erwerb, in der Verwaltung und dem Wiederverkauf von Grundstücken besteht, erstellt, muss der Erwerb von Beteiligungen an dieser Gesellschaft, dem Wertstempel unterstellt werden, da die Veräusserung der Gesellschaftsanteile in diesem Fall wirtschaftlich die gleiche Funktion wie die Übertragung des Eigentums an den Liegenschaften selbst er-

 füllt. Denn der Käufer erlangt durch den Erwerb der Gesellschaftsanteile die Verfügungs- macht über das Gesellschaftsvermögen, welches zur Hauptsache aus Grundstücken be- steht und erlangt so eine ähnliche Stellung wie diejenige des Eigentümers der betreffen- den Grundstücke (Urteile des Bundesgerichts 2C_355/2009 vom 19. November 2009 E. 6.2 und 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.3.2).

E. 5.6

Der Staatsrat hat dazu ausgeführt, den Unterlagen in den Akten könne entnommen werden, dass die A _____ AG gemäss Bilanz vom 31. Dezember 2009 Fr. 271.75 Mio. flüssige Mittel (43.3 %) sowie Fr. 72.75 Mio. Immobilien (11.6 %) besessen habe (Beilage 5). Per 31. Dezember 2011 hätten die Zahlen Fr. 316.08 Mio. flüssige Mittel (50.6 %) und Fr. 236.22 Mio. Immobilien (37.8 %) betragen (Beilage 6). Das Vermö- gen / der Ertrag habe

aus der Aktivität als Generalunternehmerin (2009: Fr. 1.038 Mia.) und aus Projektentwicklung (Fr. 273.51 Mio.) sowie aus Vermietungen gestammt. Das Liegenschaftsvermögen habe 2009 Fr. 273.51 Mio. und 2011 Fr. 380.18 Mio., d.h. 28.5 % und 36.8 % des Nettoumsatzes betragen. Der Gesellschaftszweck der A _____ AG bestehe gemäss Handelsregister aus der Anlage, Verwaltung und Ver- mietung von Vermögenswerten jeder Art und Durchführung von Finanzgeschäften für eigene und fremde Rechnung sowie dem Erwerb und der Überbauung von Grundstü- cken, der Erstellung, der Verwaltung und der Veräusserung von Liegenschaften für ei- gene und fremde Rechnung. Der Staatsrat kommt zum Schluss, die Annahme der DG, die A _____ AG sei eine Immobiliengesellschaft, sei daher nachvollziehbar und es könne eine Handänderungssteuer erhoben werden.

E. 5.7

Die aus den Bilanzen der A _____ AG (vgl. S. 247 ff.) entnommenen Zahlen betreffend Aktiven und Erträge der Gesellschaft zeigen auf, dass das Liegenschaftsver- mögen deutlich weniger als zwei Drittel der Aktiven ausmacht und auch die Erträge aus Vermietung von Liegenschaften und Verkauf von Immobilien deutlich weniger als zwei Drittel betragen. Die Beschwerdeführerinnen weisen mit Recht darauf hin, dass die A _____ AG hauptsächlich Erträge aus ihrer Tätigkeit als Generalbauunternehme- rin erzielt. Es liegt nahe, dass der Hauptzweck der Gesellschaft das Erstellen von Bauten für Dritte d.h. die Erbringung einer Dienstleistung ist, wie es die Beschwerdeführerinnen darlegen. Der Auffassung der Vorinstanz, aus den Bilanzen gehe hervor, dass die A _____ AG eine Immobiliengesellschaft sei, kann nicht gefolgt werden.

E. 5.8

Die Beschwerdeführerinnen machen zudem geltend, durch die beiden Aktienver- käufe vom 1. Dezember 2010 und vom 14. April 2011 seien weder Aktien an einer Im- mobiliengesellschaft übertragen worden noch hätten die Käufer dadurch rechtlich und wirtschaftlich frei über einen Teil oder die Gesamtheit der betroffenen Liegenschaften in

 B _____ verfügen können. Die Beschwerdeführerin 2 habe weder vor noch nach der Transaktion direkt oder indirekt Verfügungsmacht über die Immobilen gehabt. Die Beschwerdeführerin 1 sei bereits vor der Transaktion vom 14. April 2011 Mehrheitsge- sellschafterin der Holding gewesen und habe schon vor der Transaktion rechtlich und wirtschaftlich über die Immobilien verfügt. Somit sei, neben der bereits dargelegten feh- lenden Qualifikation als Immobiliengesellschaft, auch die zweite Voraussetzung für die Erhebung des Wertstempels nicht erfüllt.

E. 5.8.1

Auch der Erwerb von indirekten Beteiligungen an Immobiliengesellschaften muss dem Wertstempel unterliegen, denn der Erwerber der Gesellschaftsanteile der Mutter- gesellschaft, welche ihrerseits 100 % des Aktienkapitals der Immobilientochtergesell- schaft hält, wird in die gleiche Lage versetzt wie der Eigentümer der Liegenschaft bzw. der Erwerber von Beteiligungen einer Immobiliengesellschaft. Er kann über die betref- fenden Grundstücke ebenso mittels Beherrschung von Mutter- wie auch der Tochterge- sellschaft verfügen und nimmt eine Stellung analog derer des Erwerbers einer direkten Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft ein. Auch wenn Art. 12 lit. a StempG den Erwerb von indirekten Beteiligungen an einer Immobiliengesellschaft nicht ausdrücklich nennt, so muss diese Erwerbsform ebenso erfasst sein, denn der Beteiligungserwerber kann rechtlich und

wirtschaftlich über die Liegenschaft wie ein Eigentümer im Sinne die- ser Bestimmung verfügen. Könnte der indirekte Erwerb von Beteiligungen nicht unter Art. 12 lit. a StempG subsumiert werden, so wäre eine Umgehung der Steuerpflicht mit- tels Vorschieben einer Holdingstruktur ohne Weiteres möglich, was nicht Sinn und Zweck dieser Bestimmung sein kann. So bejahte auch das Bundesgericht, dass es sich um eine wirtschaftliche Handänderung im Sinne der Rechtsprechung handeln kann, wenn die Beteiligung an einer Holdinggesellschaft erworben wird, die eine Immobilien- gesellschaft zu 100 % beherrscht (Urteile des Bundesgerichts 2P.151/2003 vom 11. Februar 2004 E. 4 und 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.3.3). Ob die Toch- tergesellschaft als Immobiliengesellschaft qualifiziert werden muss, ist nach den in E. 5.5 ff. erläuterten Grundsätzen zu ermitteln.

E. 5.8.2

Es ginge jedoch zu weit, jeden Erwerb von Beteiligungen an Muttergesellschaften, welche ihrerseits Immobiliengesellschaften halten, dem Wertstempel zu unterstellen. Eine derartige Auslegung von Art. 12 lit. a StempG wäre zu extensiv. Ein der Handän- derungssteuer unterliegender Eigentumsübergang durch wirtschaftliche Handänderung wird gemäss bundesgerichtlicher Praxis dann angenommen, wenn eine reine Immobili- engesellschaft ihr gesamtes Kapital überträgt, oder auch dann, wenn mit der Gesamtheit

 oder überwiegenden Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft wirtschaftlich ge- sehen die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auf den Käufer übergeht. Denn der Käufer erlangt dadurch die Verfügungsmacht über das Gesellschaftsvermögen (Urteil des Bundesgerichts 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.3.2 mit Hinweisen). Ebenso wird wirtschaftlich die Verfügungsmacht über das Grundeigentum übertragen, wenn mehrere Minderheitsaktionäre ihre Aktien gleichzeitig sowie im Zusammenwirken mit anderen Aktionären verkaufen und dabei die überwiegende Mehrheit der Aktien über- tragen (Urteil des Bundesgerichts 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.3.3). Da- raus muss e contrario geschlossen werden, dass der Erwerb von Minderheitsbeteiligun- gen an einer Muttergesellschaft nicht unter Art. 12 lit. a StempG subsumiert und damit nicht als steuerauslösender Sachverhalt qualifiziert werden kann. Denn bei Erwerb einer Minderheitsbeteiligung an der Muttergesellschaft ist es dem Erwerber nicht möglich, über die die Immobilientochtergesellschaft haltende Muttergesellschaft mit einer überwiegen- den Mehrheit zu herrschen bzw. mit der nötigen Mehrheit über das Grundeigentum wie ein Eigentümer zu verfügen.

E. 5.8.3

Gemäss den Veranlagungsverfügen vom 23. März 2018 betrachtet die DG den sukzessiven Erwerb von insgesamt 20 % der Aktien der Beschwerdeführerin 3 durch die Beschwerdeführerin 2 und den sukzessiven Erwerb von insgesamt 15.37 % der Aktien der Beschwerdeführerin 3 durch die Beschwerdeführerin 1 als steuerauslösenden Sach- verhalt. Nach den obigen Ausführungen darf der Erwerb einer Minderheitsbeteiligung an der Muttergesellschaft - hier der Beschwerdeführerin 3 - nicht unter Art. 12 lit. a StempG subsumiert werden, da die Erwerberin dadurch nicht über die Immobilientochtergesell- schaft herrschende Muttergesellschaft herrschen bzw. über das Grundeigentum wie eine Eigentümerin verfügen kann. Im Übrigen ist bereits die Qualifikation der Tochtergesell- schaft A _____ AG als Immobiliengesellschaft nicht erstellt (siehe oben E. 5.7).

E. 5.8.4

Das abgaberechtliche Legalitätsprinzip sowie die verfassungskonforme Ausle- gung von Art. 12 lit. a StempG gebietet eine umfassende Prüfung der konkreten Sach- lage, um zu bestimmen, ob eine Immobiliengesellschaft und somit eine Steuerpflicht ge- geben ist. Es sind dabei nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen auszulegen, sondern auch die konkreten, weiteren Beweggründe der Parteien zu ergründen, wie sie im Ver- trag möglicherweise nur ansatzweise zum Ausdruck kommen. Auf jeden Fall ist bei der Qualifikation einer Gesellschaft als Betriebs- oder als Immobiliengesellschaft nicht auf den subjektiven Willen der Beteiligten, sondern auf objektive Merkmale abzustellen. Ob eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt, bestimmt sich nach den Verhältnissen - ins- besondere der tatsächlichen Tätigkeit der Gesellschaft - zur Zeit der Veräusserung. Es

 wird also im Wesentlichen auf den Zeitpunkt abgestellt, in dem die Verfügungsmacht übergeht bzw. auf die tatsächliche Ausübung der mit dem Grundeigentum verbundenen Befugnisse (Urteil des Bundesgerichts 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.4.3 mit Hinweisen).

E. 5.8.5

Daraus folgert die Lehre, dass es zur Klärung der Frage, ob eine Beteiligungs- oder eine Immobiliengesellschaft vorliege, einer wirtschaftlichen und damit gesamtheit- lichen und konsolidierten Betrachtung des Einzelfalls bedürfe, denn nur so könne er- gründet werden, was mit der gesamten Transaktion und nicht mit den einzelnen Trans- aktionsschritten wirtschaftlich bezweckt und umgesetzt worden sei. Werde eine gesamt- heitliche und konsolidierte Betrachtung vorgenommen, so erfordere dies eine Berück- sichtigung von Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Geschäftsberichten und, sofern vorhan- den, von Konzernrechnungen der zu veräussernden Gesellschaften im Zeitraum der Handänderung (Tobias F. Rohner, Immobilien- oder Betriebsgesellschaft aus Sicht der Grundstückgewinnsteuern, in: Zürcher Steuerpraxis, 4/2016, S. 287 ff.). Diese Gesamt- betrachtung erfordert, dass der Konzern, d.h. Grossmutter-, Mutter- und Tochtergesell- schaften, sofern diese aus Immobilien- und Betriebsgesellschaften bestehen, als Gan- zes betrachtet werden muss, um zu beurteilen, ob der Konzern als gesamthaftes Unter- nehmen als Immobilien- oder Betriebsunternehmen im Sinne von E. 5.3 ff. zu qualifizie- ren ist. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die Veräusserung einer Aktienmehrheit an einer Muttergesellschaft, welche sowohl Immobilien- als auch Betriebsgesellschaften hält, nur dann steuerpflichtig ist, wenn die Erträge der Betriebsgesellschaften im Ver- gleich zu den Erträgen der Immobiliengesellschaften absolut vernachlässigbar sind (Rohner, a.a.O., S. 304 f.; Thomas Kunz, Holdingstatus: Update betreffend steuerlicher Sonderfragen Teil 1, in: StR 66/2011 S. 734 ff., S. 745). Zum gleichen Ergebnis gelangt man in analoger Anwendung der in dem Urteil des Bundesgerichts 2C_355/2009 entwi- ckelten Rechtsprechung auf den Konzern, wonach nicht jede Gesellschaft, welche Im- mobilien zu Eigentum hat, als Immobiliengesellschaft qualifiziert werden kann. Gleiches muss auch für den Konzern gelten, es kann nicht jeder Konzern, der neben Betriebsge- sellschaften auch Immobiliengesellschaften hält, als Immobiliengesellschaft qualifiziert werden, ohne die Erträge der jeweiligen Betriebs- bzw. Immobiliengesellschaften zu be- rücksichtigen.

E. 5.8.6

Die Beschwerdeführerin 3 beherrscht gemäss Aktenlage als Muttergesellschaft nicht nur die A _____ AG mit Sitz in G _____, sondern diverse andere Toch- tergesellschaften (S. 147 und 157). Aus den Verfügungen vom 23. März 2018 geht nicht

- 13 - hervor, weshalb die DG den Konzern als Immobiliengesellschaft betrachtet. Die Vorinstanz äussert sich ebenfalls nicht zur Qualifikation des Konzerns als Immobiliengesellschaft, sie hat nur die Bilanzen einer einzigen Tochtergesellschaft berücksichtigt. Weder die DG noch der Staatsrat haben die A-Gruppe gesamtheitlich betrachtet. Es kann aufgrund der vorhandenen Akten nicht beurteilt werden, ob eine der drei Beschwerdeführerinnen aufgrund der von der DG genannten Aktienübertragungen wie eine Eigentümerin über die Liegenschaften in B _____ zu verfügen vermag. Indem die Vo- rinstanz sowie die DG den Konzern nicht als Ganzes betrachtet haben, ist der Sachver- halt ungenügend festgestellt worden. Es kann jedoch aus nachfolgenden Erwägungen darauf verzichtet werden, die Angelegenheit zur Ergänzung des Sachverhalts und Neu- beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen: 6. Die Beschwerdeführerinnen erheben die Einrede der Verjährung. Es sei nicht bestrit- ten, dass die Veranlagungsverjährung mit Kenntnisnahme des Steuertatbestandes durch die Behörde zu laufen beginne. Der Staatsrat gehe jedoch nicht auf die Frage ein, was mit dem Begriff "Kenntnisnahme" gemeint sei. Er führe aus, die DG habe erst durch das Schreiben vom 16. April 2013 von Rechtsanwalt D _____ von den Aktienver- käufen Kenntnis erhalten. Auf die zuvor geführte Korrespondenz sei er nicht eingegan- gen. Die Sachverhaltsfeststellung sei derart unvollständig, dass sie als willkürlich be- zeichnet werden müsse. Massgeblich für den Beginn der Verjährungsfrist könne nur der Zeitpunkt sein, in dem die DG von der allenfalls eine Steuerpflicht auslösenden Aktien- transaktion Kenntnis erhalten habe. Eine Detailkenntnis oder gar der Besitz sämtlicher Beweisurkunden könne nicht gemeint sein. Die Behörde habe unbestritten bereits am 20. Februar 2013 Kenntnis vom Aktientransfer gehabt, das gehe aus dem Titel des Schreibens der DG hervor. Bis zum Erlasses der Veranlagungsverfügungen am 23. März 2018 sei die DG in der Folge untätig geblieben; in diesem Zeitpunkt sei die Veranlagungsverjährung bereits eingetreten. Die Korrespondenz beweise zudem, dass die DG bereits im Jahr 2012 vom Aktientransfer Kenntnis gehabt habe. Im öffentlichen Abgaberecht könnten die im Zusammenhang mit Art. 60 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR; SR 220) geltenden Verjährungsregeln nicht analog angewandt werden, was bereits in der Replik an den Staatsrat geltend gemacht worden sei. Eben- falls sei dargelegt worden, dass die Eingabe vom 16. April 2013 keine Unterbrechung der Veranlagungsverjährung zur Folge haben könne. Die Steuerforderung sei in Folge Verjährung untergegangen.

- 14 - 6.1 Bezüglich der Verjährung gilt der allgemeine Rechtsgrundsatz, dass öffentlich-recht- liche Ansprüche - sowohl der Privaten als auch der Gemeinwesen - verjähren, auch wenn keine besondere gesetzliche Anordnung besteht. Dieser Rechtsgrundsatz wird so- wohl auf vermögensrechtliche wie auch auf andere öffentlich-rechtliche Ansprüche an- gewandt (BGE 140 II 384 E. 4.2; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A, 2020, N. 153, 767 ff.). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtspre- chung gelten für die Bestimmung der Verjährungsfristen für öffentlich-rechtliche Ansprü- che folgende Regeln: Fehlen in den anzuwendenden Erlassen Be-stimmungen über Ver- jährungsfristen, so ist auf öffentlich-rechtliche Regelungen für verwandte Sachverhalte abzustellen, falls es solche nicht gibt, kann das Gericht privatrechtliche Bestimmungen - insbesondere die Art. 127 und 128 OR - analog anwenden oder selber eine Regelung aufstellen (BGE 140 II 384 E. 4.2; 126 II 54 E. 7; Urteil des Kantonsgerichts A1 14 196 vom 7. Mai 2015 E. 4.2 ff.; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, a.a.O., N. 777). 6.1.1 Das Abgaberecht unterscheidet

zwischen einer Veranlagungs- oder Festset- zungsverjährung und einer Bezugsverjährung (BGE 105 Ib 265 E. 4a). Die Veranla- gungsverjährung bezeichnet die Zeitspanne, innert welcher die Steuerbehörde hoheitlich die Steuerforderung konkretisieren kann (BGE 137 II 17 E. 2.3). Versäumt die Steuerbe- hörde die Veranlagung innert der Frist, geht der Steueranspruch des Fiskus definitiv un- ter, weil der Fiskus das für den Bezug notwendige Recht auf Perfektion der Steuerforde- rung verliert. Ohne Veranlagungsverjährung könnte die fristgemäss eingeleitete Veran- lagung zeitlich unbeschränkt durchgeführt werden (Marco Rostetter, Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern, Schriften- reihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht Band/Nr. 115, 2019, S. 10). Mit Bezugsver- jährung wird der Zeitraum bezeichnet, innert welchem eine rechtskräftig veranlagte Steu- erforderung bezogen werden kann. 6.1.2 Die Verjährung beginnt grundsätzlich mit der Fälligkeit einer Forderung (Art. 130 OR). Voraussetzung dafür ist das Entstehen der Forderung (Robert K. Däppen, in: Bas- ler Kommentar, Obligationenrecht I, 5. A., Basel 2011, Art. 130 N. 2). Sofern sich aus Gesetz oder der Natur des Rechtsverhältnisses nicht etwas anderes ergibt, wird die For- derung bereits zum Zeitpunkt der Entstehung fällig (Robert K. Däppen, a.a.O., Art. 130 N. 6). 6.2 Der Staatsrat führt betreffend Verjährung aus, dass Art. 44 StempG keine Regelung betreffend den Beginn der Veranlagungsverjährungsfrist betreffend Privaturkunden enthalte. Da die Schenkungssteuer ebenfalls eine Veranlagungsverjährungsfrist von 5 Jah- ren kenne, könne diese Bestimmung ersatzweise angewandt werden (Art. 117 Abs. 3

 des Steuergesetzes vom 10. März 1976 [StG; SGS/VS 642.1]). Die relative Veranlagungsverjährungsfrist beginne demnach erst, nachdem die Veranlagungsbehörde vom Vermögensübergang Kenntnis erhalten habe. Zudem gehe aus den Materialien zum Stempelgesetz hervor, dass der Gesetzgeber den Verjährungsbeginn bei nicht einregistrierten Privatverträgen frühestens ab Kenntnisnahme der Veränderung durch die zuständige Behörde vorsehen wollte. Die Veranlagungsverjährungsfrist beginne folglich erst mit Kenntnisnahme des Steuertatbestands zu laufen. Aus den Akten sei ersichtlich, dass die DG mit Schreiben vom 16. April 2013 von den Aktienkaufverträgen Kenntnis erhalten habe und die fünfjährige Veranlagungsverjährungsfrist am 23. März 2018 noch nicht abgelaufen gewesen sei. 6.3 Gemäss Art. 44 StempG verjähren alle Gesuche um Rückerstattung der zu Unrecht bezogenen Abgaben in zwei Jahren nach der Einregistrierung. Alle nicht erhobenen Ab- gaben und Zuschläge verjähren in fünf Jahren nach Ausfertigung der Urkunde. Die Be- stimmung regelt die öffentlichen Urkunden, nicht jedoch die Privaturkunden. Die Frage, ab welchem Zeitpunkt die Veranlagungsverjährungsfrist bei Privaturkunden zu laufen beginnt, ist im StempG nicht geregelt (ZWR 2005 S. 47 ff. E. 5.3). Das Kantonsgericht hat bereits in früheren Urteilen die Bestimmungen betreffend die Schenkungssteuer, wo- nach die relative Veranlagungsverjährungsfrist erst zu laufen beginnt, nachdem der Fis- kus von der Eröffnung des Erbganges oder der Schenkung Kenntnis hat, analog für die Festlegung des Verjährungsbeginns bei der Stempelsteuer für Privaturkunden ange- wandt (vgl. Art. 117 Abs. 3 StG, ZWR 2005 S. 47 ff. E. 5.3.1 ff.). Soweit der Staatsrat erwogen hat, die Veranlagungsverjährungsfrist beginne erst zu laufen, nachdem die DG Kenntnis vom Aktientransfer erhalten habe, was auch die Beschwerdeführerinnen nicht bestreiten, ist ihm zuzustimmen. Es bleibt zu prüfen, wann die DG Kenntnis vom Steu- ertatbestand erhalten hat. 6.3.1 Aus den Akten geht hervor, dass die DG (damals noch Dienststelle der Grund- buchämter und der Geomatik) bereits im Januar 2012 mit Vertretern der Beschwerde- führerin 3 betreffend die Liegenschaften in B _____ korrespondiert hat (S. 195 ff.) Die DG hat gemäss den Schreiben vom 18.

Januar 2012 und vom 27. Januar 2012 von Rechtsanwalt D _____ (S. 213 f. und 210 f.) und dem Schreiben der M _____ AG vom 26. Januar 2012 (S. 212) diverse Dokumente erhalten, unter anderem Kopien der Aktienbücher der Beschwerdeführerinnen, wobei sich diese nicht in den Akten be- finden. Das Schreiben der DG vom 11. September 2012 an den Notar E _____ belegt, dass die DG in diesem Zeitpunkt mit Sicherheit Kenntnis von den Aktientransak- tionen im Zusammenhang mit den Liegenschaften in B _____ gehabt hat (S. 206):

- 16 - Die DG hat im genannten Schreiben mitgeteilt, dass die Aktienübertragungen gemäss Art. 12 lit. a StempG dem Wertstempel unterliegen würden und den Notar aufgefordert, die Aktienkaufverträge der Beschwerdeführerin 3 ab dem 1. Januar 2007 einzureichen sowie eine Liste der Liegenschaften im Eigentum der Beschwerdeführerin 3 und ihrer Tochtergesellschaften sowie Bilanzen der Gesellschaft, welche über Grundeigentum verfügten. Im Schreiben der DG vom 20. Februar 2013 an Rechtsanwalt D _____, welches den Betreff "Z_____ AG - transfert d'actions et perception du droit de timbre" trägt, wird die Aufforderung zur Einreichung der genannten Dokumente wiederholt (S. 205). 6.3.2 Kenntnis vom Steuertatbestand hat die Behörde, wenn ihr die Übertragung der Aktien mitgeteilt worden ist (ZWR 2005 S. 47 ff. E. 5.5). Aus den Akten geht hervor, dass die DG spätestens am 11. September 2012 von der Übertragung der Aktien gewusst hat. Die Verjährungsfrist hat folglich am besagten Datum zu laufen begonnen. Die DG kann sich nicht darauf berufen, dass sie erst am 16. April 2013 durch die Einreichung sämtlicher Aktienkaufverträge Kenntnis vom Steuertatbestand erhalten hat (S. 46 f.); der Begriff "Kenntnis des Steuertatbestands" kann nicht bedeuten, dass die Behörde bereits über alle Detailinformationen verfügen muss, welche sie für die Konkretisierung bzw. Perfektionierung der Steuerforderung benötigt, dies widerspräche dem oben dargeleg- ten Sinn und Zweck der Veranlagungsverjährungsfrist (siehe oben E. 6.1.1). 6.4 Da es sich bei der Frist von fünf Jahren gemäss Art. 44 StempG nicht um eine Ver- wirkungsfrist, sondern um eine relative Veranlagungsverjährungsfrist handelt, kann diese stillstehen oder unterbrochen werden (ZWR 2005 S. 47 ff.; E. 5.1.1 mit Hinweisen; Markus Reich, Steuerrecht, 3.A., 2020, § 5 N. 95 ff.). Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Verjährung seit dem 11. September 2012 stillgestanden hat oder unterbrochen worden ist. 6.4.1 Die Bezugsverjährung hat gewisse Gemeinsamkeiten mit der zivilrechtlichen Ver- jährung von Forderungen (Marco Rostetter, a.a.O., S. 10 f.). Zur Unterbrechung der Ver- jährung bedarf es im Privatrecht qualifizierter Rechtshandlungen wie z. B. der Schuldbe- treibung oder der Anerkennung der Forderung (vgl. Art. 135 OR). Im öffentlichen Recht gelten weniger hohe Anforderungen; die blosse Mitteilung einer Forderung oder die Zu- stellung einer formellen Mahnung reichen bereits aus, um die Verjährung zu unterbre- chen, erst recht eine amtliche Handlung in einem Verwaltungs- oder Verwaltungsge- richtsverfahren (BGE 112 Ia 260 E. 5; Urteil des Bundesgerichts 2P.138/2003/ 2A.251/2003 vom 6. Juni 2003 E. 4.2; ZWR 2004 S. 83). Mit der Unterbrechung beginnt die Verjährung von neuem (vgl. Art. 137 Abs. 1 OR).

- 17 - 6.4.2 Das StempG enthält keine Bestimmungen betreffend den Stillstand und die Un- terbrechung der Verjährung; die Bestimmungen des StG können analog angewandt wer- den (siehe oben E. 6.1; ZWR 2005 S. 47 ff. E.5.2). Gemäss Art. 129 Abs. 2 StG beginnt die Verjährung nicht und steht still während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens (lit. a), solange die Steuerforderung sichergestellt oder ge- stundet ist (lit. b) und solange weder der Steuerpflichtige noch der Mithaftende in der Schweiz

steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat (lit. c StG). Die Verjährung be- ginnt gemäss Art. 129 Abs. 3 StG neu mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird (lit. a), jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen oder den Mithaftenden (lit. b), der Einreichung eines Erlassgesuches (lit. c) oder der Einleitung einer Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung oder wegen Steuervergehens (lit. d). 6.4.3 Das Schreiben der DG vom 20. Februar 2013 an Rechtsanwalt D _____, in dem erneut um Einreichung der Aktienkaufverträge ersucht wird, ist als auf Feststellung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung zu qualifizieren, welche die Verjährung unterbrochen hat (Art. 129 Abs. 3 lit. a StG; Markus Reich, a.a.O., § 5 N. 98). 6.4.4 Die DG hat in ihrer Stellungnahme an die Staatskanzlei vom 11. Juni 2018 (S. 284 ff. und 474 ff.) geltend gemacht, das Schreiben vom 16. April 2013 von Rechtsanwalt D _____ stelle eine ausdrückliche Anerkennung der Steuerforderung i.S.v. Art. 129 Abs. 3 lit. b StG dar, welche die Verjährung unterbreche. Die Einreichung von Dokumen- ten, die der Festsetzung der Steuer dienen würden, sei gleichbedeutend mit der Einrei- chung der Steuererklärung, welche gemäss Urteil WBE.2014.14 des Kantonsgerichts Aargau vom 26. Juni 2014 zumindest eine konkludente Anerkennung der Steuerforde- rung beinhalte.

 6.4.5 Die Verjährung wird durch jede Anerkennung von Seiten eines Zahlungspflichti- gen (Steuerpflichtiger oder Mithaftender) unterbrochen. Dazu gehört nicht nur die aus- drückliche Erklärung des Schuldners, welche gegenüber dem Gläubiger bewusst zum Zweck der Anerkennung abgegeben wird, sondern jedes Verhalten, welches nach Treu und Glauben als Bestätigung der rechtlichen schuldnerischen Verpflichtung aufgefasst werden darf, z.B. Teilzahlungen, Gesuch um Erlass oder Stundung (Michael Beusch, in: Martin Zweifel/ Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 120 DBG N. 43). Die Anerkennung ist eine Erklärung oder Handlung der Schuldnerin oder einer von ihr ermächtigten Vertreterin, mit der diese gegenüber der Gläubigerin oder einer durch diese ermächtigte Vertreterin das Bewusstsein zum Ausdruck bringt, dass sie gegenüber der Gläubigerin eine bestimmte rechtliche Leistungspflicht hat (Stephen V. Berti, in: Zürcher Kommentar OR, Das Erlöschen der Obligationen [Art. 127 - 142 OR], 3. A., 2002, Art. 135 OR N. 11). Die Voraussetzungen einer wirksamen Anerkennung sind das Verpflichtungsbewusstsein der Schuldnerin, die Bestimmtheit sowie die Kenntnisnahme der Anerkennung sowie die Handlungsfähigkeit der Schuldnerin bzw. Ermächtigung der anerkennenden Vertreterin. Als Anerkennung kann nur ein solches Verhalten der Schuldne- rin verstanden werden, das klar und unzweideutig in einer der Gläubigerin erkennbaren Weise das Bewusstsein der Schuldnerin von der Existenz der Schuld bezeugt. Es genügt nicht, dass aus gewissen Erklärungen oder aus anderen positiven oder negativen Willensäusserungen der Schuldnerin gefolgert werden, kann, dass sie die Tatsachen, aus denen die Forderung hergeleitet wird, zugestehe, sondern es muss sich darüber hinaus ergeben, dass sich die Schuldnerin auch wirklich als rechtlich verpflichtet betrachtet. Die Erklärende bzw. Handelnde muss den Willen haben, ein Verpflichtungsbewusstsein zum Ausdruck zu bringen. Wer eine fremde Forderung wirksam anerkennen will, muss hand- lungsfähig sein und über eine entsprechende gesetzliche bzw. rechtsgeschäftliche Er- mächtigung verfügen (vgl. zum Ganzen: Stephen V. Berti, a.a.O., Art. 135 N. 12 ff.). 6.4.6 Im von der DG zitierten Urteil wird die Veranlagungsverjährung der Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau besprochen. Die 2. Kammer des Verwaltungs- gerichts Aargau ist zum

Schluss gekommen, dass die vorbehaltlose Einreichung der Steuererklärung die Veranlagungsverjährung unterbricht. Dazu hat das Gericht ausge- führt, dass nach der Auslegung von Art. 177 Abs. 3 lit. b des Steuergesetzes des Kan- tons Aargau vom 15. Dezember 1998 (SGS/AG 651.100) nicht nur die ausdrückliche Anerkennung, sondern auch konkludente Anerkennungshandlungen geeignet seien, die Verjährung zu unterbrechen (Urteil des Verwaltungsgerichts Aargau WBE 2014.14 vom

- 19 - 26. Juni 2014 E. 2.2.3). Mit dem Unterzeichnen der Steuererklärung bezeuge der Steu- erpflichtige, die Steuererklärung wahrheitsgetreu und vollständig ausgefüllt zu haben und stelle gleichzeitig den Antrag, gemäss diesen Angaben veranlagt zu werden. Das Einreichen der Steuererklärung sei deshalb als verjährungsunterbrechende ausdrückli- che Anerkennung der Steuerforderung zu qualifizieren (E. 2.2.6 des genannten Ent- scheids). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zum DBG und StHG begründet nicht schon der Akt, dass die Steuererklärung eingereicht wird, die "ausdrückliche Aner- kennung" der Steuerforderung, sondern der Inhalt der Steuererklärung: Verjährungsun- terbrechend wirkt eine Steuererklärung nach dem geltenden Recht nur, soweit sie aus- gefüllt ist und vorbehaltlos eingereicht wird. Diesfalls äussert die steuerpflichtige oder mithaftende Person ein Verhalten, das einerseits objektiv als ausdrückliche Anerken- nung der deklarationsgemässen, betraglich noch nicht feststehenden Steuerforderung zu würdigen ist und subjektiv von der Veranlagungsbehörde nicht anders verstanden werden kann (BGE 145 II 130 E. 2.2.7). 6.4.7 Vorliegend hat Rechtsanwalt D _____ im Schreiben vom 16. April 2013 auf die Aufforderungen der DG zur Einreichung verschiedener Dokumente zwecks Erhe- bung der Stempelsteuer verwiesen und besagte Dokumente als Beilagen zum genann- ten Schreibens bei der DG eingereicht. Dieses Schreiben kann auch mit Blick auf die zitierte Rechtsprechung betreffend die vorbehaltlose Einreichung der Steuererklärung nicht als Anerkennung i.S.v. Art. 129 Abs. 3 lit. a StG qualifiziert werden: Anders als bei der Kantons- und Gemeindesteuer hatte die Steuerbehörde im vorliegend umstrittenen Fall die Frage zu klären, ob aufgrund der eingereichten Unterlagen überhaupt ein steu- erauslösender Tatbestand vorliegt, nämlich eine Übertragung von Aktien einer Immobi- liengesellschaft, welche als wirtschaftliche Handänderung zu qualifizieren ist. Die Einrei- chung der von der DG angeforderten Unterlagen kann unter diesen Umständen nicht als Anerkennung der Steuerforderung betrachtet werden. Ausserdem ist zu bemerken, dass D _____ gemäss Handelsregisterauszug zwar Mitglied des Verwaltungsrats der A _____ AG, jedoch nur mit Kollektivunterschrift zu zweien zeichnungsberechtigt ist (S. 250). Es finden sich keine Vertretungsvollmachten der Beschwerdeführerinnen für Rechtsanwalt D _____ in den Akten. Folglich wäre er weder als Rechtsanwalt noch in seiner Funktion als Verwaltungsrat ermächtigt gewesen, für die Beschwerdeführerin- nen Steuerforderungen anzuerkennen. 6.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Veranlagungsverjährung letztmals am 20. Februar 2013 unterbrochen wurde. Die Veranlagungsverfügungen hat die DG erst

- 20 - am 23. März 2018 erlassen, in diesem Zeitpunkt war die fünfjährige Veranlagungsver- jährungsfrist gemäss Art. 44 StempG bereits abgelaufen. Die Steuerforderungen sind demnach infolge Verjährung untergegangen. 7. Nach dem Gesagten wird die Beschwerde gutgeheissen und der angefochtene wird aufgehoben. Dieser Ausgang des Verfahrens bestimmt nach Art. 89 VVRG die Kosten- tragung und ist nach Art. 91 VVRG für den Entscheid über die Zusprechung einer Par- teientschädigung massgebend. 7.1 Im Beschwerdeverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kosten zu tragen

(Art. 89 Abs. 1 VVRG). Ausnahmsweise können die Kosten ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 89 Abs. 2 VVRG). Den Behörden des Bundes, des Kantons und der Gemeinden, die in ihrem amtlichen Wirkungskreis und ohne dass es sich um ihr Vermögensinteresse handelt, als Parteien oder Vorinstanzen in einem Verfahren auftre- ten, werden in der Regel keine Kosten auferlegt (Art. 89 Abs. 4 VVRG). Vorliegend be- stehen keine Gründe, von dieser Regel abzuweichen, weshalb keine Gerichtskosten er- hoben werden. 7.2 Die Beschwerdeinstanz gewährt der ganz oder teilweise obsiegenden Partei auf Be- gehren die Rückerstattung der notwendigen Kosten, die ihr entstanden sind (Art. 91 Abs. 1 VVRG). Die Entschädigung wird im Dispositiv beziffert und der Staats- oder Gemein- dekasse auferlegt, soweit sie aus Billigkeitsgründen nicht der unterliegenden Partei auf- erlegt werden kann (Art. 91 Abs. 2 VVRG). Die nicht anwaltlich vertretenen Beschwer- deführerinnen haben keine Parteientschädigung beantragt, weshalb ihnen auch keine solche zugesprochen wird.

- 21 - Demnach erkennt das Kantonsgericht:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid wird aufgeho- ben.
2. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen und keine Gerichtskosten erhoben.
3. Das Urteil wird den Beschwerdeführerinnen und dem Staatsrat des Kantons Wallis schriftlich mitgeteilt.

Sitten, 14. Dezember 2020

E. 10

Dezember 1907 [ZGB; SR 210]), zu erwerben, zu verwalten, zu nutzen und zu ver- äussern, so kann von einer Immobiliengesellschaft gesprochen werden. Hierzu ist ge- wöhnlich erforderlich, dass die Aktiven mindestens zu zwei Dritteln aus Liegenschaften bestehen und der Gewinn mindestens zu zwei Dritteln aus Liegenschaften stammt. Bil- det der Grundbesitz bloss die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- o- der sonstigen Geschäftsbetrieb, liegt keine Immobilien-, sondern eine Betriebsgesell- schaft vor (BGE 104 Ia 251 E. 3a; Urteile des Bundesgerichts 2C_355/2009 vom 19. No- vember 2009 E. 5.1, 2C_641/2009 vom 21. Januar 2010, 5A_387/2010 und 5A_405/2010 vom 14. September 2010, E. 5.2.1, 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.3). Es kann jedoch nicht einzig auf die Umschreibung des Gesellschafts- zwecks ankommen. Es ist im Einzelfall anhand der konkreten Umstände zu prüfen, ob das strittige Geschäft wirtschaftlich betrachtet dem Verkauf einer Liegenschaft gleich- kommt (Urteil des Bundesgerichts 2C_355/2009 vom 19. November 2009 E. 5.1). Bei der Übertragung von Beteiligungen an einer Betriebsgesellschaft ist nur bei ausserge- wöhnlichen Verhältnissen eine wirtschaftliche Handänderung anzunehmen (vgl. ZWR 2019 S. 62 E. 3.1.2 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts).

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