

## Übungen im bernischen Steuerrecht FS 2019

### Fall 2 Handänderungssteuer (Lösungen)

#### Beispiel 1

#### Frage 1: Ist hier eine Handänderungssteuer geschuldet?

Gemäss Art. 5 Abs. 2 lit. b HG gelten als (steuerpflichtige) Handänderungen „**der Erwerb von Anteilsrechten an einer Immobiliengesellschaft, sobald die Erwerberin oder der Erwerber die Mehrheitsbeteiligung erreicht**“.

Dass vorliegend eine Mehrheitsbeteiligung erworben wurde ist offensichtlich. Genauer zu prüfen ist die Frage, ob es sich bei der Niesenblick AG um eine „**Immobiliengesellschaft**“ handelt oder nicht. Das Gegenstück dazu ist eine „*Betriebsgesellschaft*“, deren Veräusserung keine Handänderungssteuer auslöst. Wenn beide Tatbestandsmerkmale („Erwerb Mehrheitsbeteiligung“ und „Immobiliengesellschaft“) erfüllt sind, spricht man von einer „wirtschaftlichen Handänderung“.

Der Begriff der Immobiliengesellschaft wird im Gesetz nicht definiert. Dem Merkblatt H der bernischen Steuerverwaltung (allerdings betreffend wirtschaftliche Handänderung bei der Grundstückgewinnsteuer) ist dazu folgendes zu entnehmen:

*Als Immobiliengesellschaft gilt eine Aktiengesellschaft, Genossenschaft, GmbH oder Kommandit-AG, die sich hauptsächlich mit der Überbauung, dem Erwerb, der Verwaltung und Nutzung oder der Veräusserung von Liegenschaften befasst. Drei Ansatzpunkte führen zur Qualifikation als Immobiliengesellschaft:*

- Die Aktivität und der statutarische oder tatsächliche Zweck der Unternehmung,
- die Umsatz- und Gewinnstruktur
- sowie die Zusammensetzung der Bilanz.

*Keiner dieser Ansatzpunkte umschreibt für sich allein die Immobiliengesellschaft. Alle drei Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein. Für die Beurteilung ist der Zeitpunkt unmittelbar vor der Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung massgebend. Dient der Grundbesitz ausschliesslich als sachliche Grundlage eines Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetriebes, liegt eine Betriebsgesellschaft und keine Immobiliengesellschaft vor. Auch wenn der Grundbesitz einer derartigen Unternehmung die übrigen Aktiven wertmässig übersteigt, muss von einer Betriebsgesellschaft ausgegangen werden. ... In Ausnahmefällen wird bezüglich der Grundstücke auch bei einer Betriebsgesellschaft eine wirtschaftliche Handänderung angenommen. Dies beschränkt sich jedoch auf Fälle, bei denen die erwerbende Person der Beteiligungsrechte von Anfang an entschlossen ist, den bestehenden Betrieb früher oder später einzustellen, d.h. die erwerbende Person ist primär am Liegenschaftsbesitz und nicht an der Weiterführung des Betriebs interessiert.*

Die am Schluss erwähnten „Ausnahmefälle“ sind auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, insbesondere BGE 91 I 467 (Hotel Gotthard-Fall) zurückzuführen. Dort ging es um einen sehr ähnlichen Fall wie den vorliegenden. Interessant daran ist, dass die Verkäuferin (private Alleinaktionärin) eine aktive Betriebsgesellschaft (Hotel und Restaurantbetrieb) veräusserte, die Erwerberin (eine Bank) indessen nur am Grundstück interessiert war und den Betrieb einige Zeit nach dem Aktien-erwerb eingestellt hat. Das Bundesgericht hat dazu entschieden, dass für die Beurteilung, ob eine Immobilien- oder Betriebsgesellschaft vorliegt der Blickwinkel des Erwerbers und nicht derjenige des Verkäufers massgebend ist. Das ist insofern bemerkenswert als es damals um die Besteuerung der Verkäuferin ging und nicht etwa um die Besteuerung der Erwerberin. Laut Bundesgericht ist eine wirtschaftliche Handänderung zu bejahen, wenn im Veräusserungszeitpunkt zwar eine aktive Betriebsgesellschaft übertragen wird, der Erwerber indessen von Anfang an (erkennbar) die Absicht hat, diesen Betrieb einzustellen, weil er nur am Grundeigentum interessiert ist, insbesondere wenn sich auch der Kaufpreis für die Aktien im wesentlichen am Wert des Grundeigentums orientiert.

Vorliegend hat die Käuferin (Bank X.) für die Aktien total CHF 2,6 Mio. bezahlt. Aus der Bilanz ergibt sich, dass das buchmässige Eigenkapital CHF 400'000 beträgt. Wenn man die stillen Reserven addiert (CHF 2,5 Mio. auf dem Grundstück und CHF 100'000 auf den Vorräten), ergibt dies einen Substanzwert von CHF 3 Mio. Die Differenz zum bezahlten Preis ist höchstwahrscheinlich auf die Berücksichtigung der latenten Steuern zurückzuführen. Demnach beruht der Kaufpreis hauptsächlich auf dem Substanzwert des Grundstücks. **Demzufolge ist vorliegend eine wirtschaftliche Handänderung zu bejahen und damit eine Handänderungssteuer geschuldet.**

Dieses Ergebnis ist mit Blick auf die bernische Handänderungssteuer völlig sachgerecht, weil diese von der Erwerberin zu entrichten ist und wir hier aufgrund der **Absicht der Erwerberin** das Vorliegen einer Immobiliengesellschaft bejahen.

Bei der Grundstückgewinnsteuer ist zumindest fraglich, warum ebenfalls **der Blickwinkel des Erwerbers** relevant sein soll, weil hier ja der Verkäufer besteuert wird. Wenn es um die Besteuerung des Verkäufers geht, müsste eher aus *seinem* Blickwinkel geprüft werden, ob er eine Betriebs-AG oder eine Immobiliengesellschaft veräussert. Auf das weitere Schicksal der Gesellschaft nach der Veräusserung hat der Verkäufer keinen Einfluss mehr. Es ist daher heikel, ihm steuerlich später das (künftige) Verhalten des Käufers zuzurechnen.

Aus dogmatischer Sicht sollte man deshalb bei der Abgrenzung zwischen Immobiliengesellschaft und Betriebsgesellschaft je nach Steuerart unterscheiden. In der bisherigen Praxis wird diesbezüglich indessen kein Unterschied gemacht.

**Frage 2:** Wie könnte man die Handänderungssteuer berechnen?

Bemessungsgrundlage ist gemäss Art. 6 HPG „die Gegenleistung für den Grundstückserwerb“. Bei einer wirtschaftlichen Handänderung kann man also nicht einfach auf den Aktienkaufpreis abstellen, sondern **man muss aufgrund des Aktienkaufpreises den darin enthaltenen Grundstückspreis isolieren**. Dazu kann man folgende Formel verwenden:

Aktienkaufpreis	(hier CHF 2'600'000)
plus Fremdkapital	(hier CHF 3'000'000)
<u>minus nichtliegenschaftliche Werte</u>	<u>(hier CHF - 900'000)</u>
ergibt Grundstückswert	(hier CHF 4'700'000)

Steuersatz: 1,8%, ergibt eine Steuer von CHF 84'600.

## **Beispiel 2**

Bei der Fischbach AG ist die Fallkonstellation im Grunde spiegelbildlich zum Beispiel 1. Massgebend ist wiederum der **Blickwinkel des Erwerbers**, hier also der Hotelkette Best Price. Sie will offensichtlich nicht bloss ein Grundstück erwerben, sondern einen funktionierenden Hotelbetrieb. Vor dem Erwerb ist die Fischbach AG zwar noch als Immobiliengesellschaft zu qualifizieren, weil sie nur als Verpächterin auftritt und den Hotelbetrieb nicht selbst führt. Durch die Einbringung sämtlicher Aktiven und Passiven der Einzelfirma wird die Fischbach AG aber im Hinblick auf den geplanten Verkauf zur Betriebsgesellschaft. Im Lichte der oben erwähnten Rechtsprechung und Praxis darf man diese Transaktion daher nicht als wirtschaftliche Handänderung bezeichnen. Aus der Optik der Erwerberin handelt es sich nicht um den Erwerb von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft, weshalb die **Handänderungssteuer nicht erhoben werden darf**.

Da nach der geltenden Praxis nicht nach Steuerart unterschieden wird, gilt diese Beurteilung auch für die Grundstückgewinnsteuer. Demnach gilt der Aktienverkauf nach Beispiel 2 nicht als wirtschaftliche Handänderung und löst keine Grundstückgewinnsteuer aus.