



Wirtschaftliche Handänderung

Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG

¹ (...)

² Der Veräusserung gleichgestellt sind:

- a Rechtsgeschäfte, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie Veräusserungen wirken, wie die Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft oder -genossenschaft und die entgeltliche Übertragung eines Kaufrechtes an einem Grundstück, (...)

1 Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft

1.1 Allgemeines

Die Veräusserung von Beteiligungspapieren an einer **Immobiliengesellschaft oder -genossenschaft** unterliegt als **wirtschaftliche Handänderung** der Grundstückgewinnsteuer, wenn eine **Mehrheitsbeteiligung** veräussert wird (Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG).

Dabei spielt es keine Rolle, ob sich die Beteiligungspapiere im Privat- oder Geschäftsvermögen der veräussernden Person befinden.

Es wird lediglich die (wirtschaftliche) Verfügungsgewalt über ein Grundstück vom bisherigen auf einen andern Rechtsträger übertragen, ohne dass damit ein zivilrechtlicher Eigentumswechsel am Immobilienportefeuille der betroffenen Immobiliengesellschaft verbunden wäre.

Der Gewinn bei der veräussernden Person ist so zu berechnen, als ob der Grundbesitz der Immobiliengesellschaft als solcher veräussert worden wäre.

Als Zeitpunkt der Gewinnrealisierung gilt der Übergang der Verfügungsgewalt. Auf eine Immobiliengesellschaft bezogen bedeutet dies, dass der Grundstücksgewinn realisiert wird, sobald die Beteiligungsrechte auf die erwerbenden Personen rechtsgültig übertragen werden.

1.2 Begriff der Immobiliengesellschaft

Als Immobiliengesellschaft gilt eine Aktiengesellschaft, Genossenschaft, GmbH oder Kommandit-AG, deren Tätigkeit sich hauptsächlich auf die Überbauung, den Erwerb, die Verwaltung und Nutzung oder die Veräusserung von Liegenschaften erstreckt.

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. Für die Beurteilung ist der Zeitpunkt unmittelbar vor der Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung massgebend.

Unternehmen der Immobilienbranche, die ausschliesslich oder hauptsächlich Grundstückshandel betreiben und deren Zweck einzig oder hauptsächlich auf die Nutzbarmachung der Wertsteigerung abzielt, ohne dass damit wertvermehrende Leistungen verbunden sind, erfüllen die Kriterien einer Immobiliengesellschaft. Generalunternehmen, die ihr Eigentum an Grund und Boden vor allem dazu benützen, den Werkvertrag zu sichern, stellen in der Regel keine reinen Immobiliengesellschaften dar.

Werden die Aktien einer Holdinggesellschaft veräussert, deren Tochtergesellschaften steuerlich als Immobiliengesellschaften qualifiziert werden, gilt dies als wirtschaftliche Handänderung an den Grundstücken der Tochtergesellschaften. Die Holdinggesellschaft gilt in diesen Fällen auch als Immobiliengesellschaft. Handelt es sich bei der Muttergesellschaft jedoch um eine Betriebsgesellschaft, welche die Grundstücke der Tochtergesellschaft als Immobiliengesellschaft betrieblich nutzt, liegt keine wirtschaftliche Handänderung vor.

Dient der Grundbesitz hauptsächlich als Grundlage eines Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetriebes, liegt in der Regel eine **Betriebsgesellschaft** und keine Immobiliengesellschaft vor. Unternehmen der Immobilienbranche, die neben dem Handel noch andere Tätigkeiten, wie die Verwaltung fremder Liegenschaften, Maklertätigkeiten, Erwerb von Grundstücken zwecks Renovation oder Überbauung mit anschliessendem Verkauf, Generalunternehmertätigkeiten usw. ausüben, gelten als Betriebsgesellschaften.

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.

1.3 Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft

Nur die Veräusserung einer **Mehrheitsbeteiligung** (mehr als 50 Prozent) an der **Immobiliengesellschaft** erfüllt die Voraussetzungen einer wirtschaftlichen Handänderung. Der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung werden gleichgestellt,

- die Veräusserung von Stimmrechtsaktien, mit denen die Stimmrechtsmehrheit an der Generalversammlung verbunden ist;
- die aufeinander abgestimmte Übertragung der Verfügungsgewalt durch Veräusserung verschiedener Minderheitsbeteiligungen, die zusammen eine Mehrheitsbeteiligung ergeben;
- die Veräusserung eines Minderheitsanteils, der ausschliesslich mit einem Sondernutzungsrecht an einem Grundstück (z. B. Stockwerkeigentumseinheit) verbunden ist.

Eine wirtschaftliche Handänderung liegt jeweils nur dann vor, wenn die **Verfügungsgewalt** über die Grundstücke der betreffenden Gesellschaft auf die erwerbenden Personen übergeht.

1.4 Gewinnberechnung

1.4.1 Erwerbspreis/Erlös

Die folgende Berechnung des Beteiligungskaufs- bzw. -verkaufspreises dient zur Ermittlung des grundstückgewinnsteuerlich massgebenden Erwerbspreises bzw. Erlöses des sich im Eigentum der Immobiliengesellschaft befindenden Grundbesitzes:

Erwerbspreis der Beteiligungsrechte

(allenfalls umgerechnet auf 100 % des Grundkapitals)

+ Fremdkapital¹

./. nicht liegenschaftliche Werte¹

= Total Erwerbspreis Grundbesitz

Verkaufspreis der Beteiligungsrechte

(allenfalls umgerechnet auf 100 % des Grundkapitals)

+ Fremdkapital²

./. nicht liegenschaftliche Werte²

= Total Erlös Grundbesitz

Ferner gilt es folgende Punkte zu beachten:

- Sind die Beteiligungsrechte **unentgeltlich** (Erbgang, Erbvorbezug oder Schenkung) erworben worden, so gilt der amtliche Wert des Grundstücks im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs als massgebender Erwerbspreis. Die Anrechnung der (höheren) Anlagekosten der Rechtsvorgängerin oder des Rechtsvorgängers bleibt vorbehalten (Art. 140 Bst. a StG).
- Weder die Bilanzposition «nicht einbezahltes Aktienkapital» und dergleichen noch die Bilanzposition «Verlustvortrag» der Immobiliengesellschaft sind als nicht liegenschaftliche Werte auszuscheiden.

1.4.2 Aufwendungen

Als Aufwendungen nach Art. 142 StG gelten die während der Besitzesdauer der Beteiligungsrechte in der Immobiliengesellschaft verbuchten, d. h. auf dem Liegenschaftskonto aktivierten Auslagen und wertvermehrenden Aufwendungen sowie die mit dem Beteiligungskauf und -verkauf untrennbar verbundenen Auslagen der veräussernden Person.

1.4.3 Kongruente Verhältnisse

Kommt es während der Besitzesdauer von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft auf Stufe der Immobiliengesellschaft zu Veränderungen im Immobilienportfolio (d. h. Zu- oder Abgänge von einzelnen Liegenschaften) müssen diese bei der Veräusserung der Beteiligungsrechte durch Herstellung **kongruenter Verhältnisse** berücksichtigt werden. Dabei werden grundsätzlich zwei Vorgänge unterschieden:

- Handelt es sich um **Veräusserungen von Grundstücken** (Abgänge aus dem Liegenschaftsportfolio) durch die Immobiliengesellschaft sind diese über eine **Erwerbspreiskürzung** (Kürzung des früheren Kaufpreises der Beteiligungen) zu berücksichtigen.
- Gleichermassen werden **Grundstückserwerbungen** (Zugänge zum Liegenschaftsportfolio) durch die Immobiliengesellschaft nach dem Beteiligungserwerb als **Aufwendungen** berücksichtigt (siehe Ziffer 1.4.2). Als Aufwendungen gelten dabei die in der Immobiliengesellschaft verbuchten Anlagekosten (d. h. der Buchwert im Zeitpunkt des Beteiligungsverkaufs zuzüglich Abschreibungen abzüglich steuerlich unzulässiger Aufwertungen).

1.4.4 Rohgewinn

Die Differenz zwischen dem Erlös und den Anlagekosten ergibt den Rohgewinn. Wurde bloss ein Teil der Beteiligungsrechte veräussert, ist der Rohgewinn auf den veräusserten Anteil umzurechnen.

1.4.5 Besitzesdauer

Der Besitzesdauerabzug nach Art. 144 StG berechnet sich nach der Eigentumsdauer des Beteiligungsbesitzes. Bei unentgeltlichem Erwerb bleibt die Anrechnung der Besitzesdauer der Rechtsvorgängerin oder des Rechtsvorgängers vorbehalten (Art. 144 Abs. 2 StG).

Wurden mehrere Minderheitspakete erworben, bestimmt sich der Besitzesdauerabzug anteilmässig nach den verschiedenen Erwerbszeitpunkten.

Wurde das mit dem Beteiligungsverkauf veräusserte Grundstück aber **nach dem Beteiligungserwerb** durch die Immobiliengesellschaft erworben, so ist zur Berechnung des Besitzesdauerabzuges der Grundbucheintrag des Grundstückserwerbes massgebend.

1.4.6 Verlust

Ein Verlust aus einer wirtschaftlichen Handänderung ist dem Grundstücksverlust gleichgestellt. Der veräussernden Person stehen die Verrechnungsmöglichkeiten von Art. 143 Abs. 1 StG zu. Ein Grundstücksverlust aus wirtschaftlicher Handänderung kann jedoch nicht in der Immobiliengesellschaft zur Verrechnung gebracht werden. Ein Wechsel des Steuersubjektes ist diesbezüglich nicht zulässig.

¹ gemäss Bilanz der Immobiliengesellschaft im Zeitpunkt des Erwerbs.

² gemäss Bilanz der Immobiliengesellschaft im Zeitpunkt des Verkaufs.

Beispiel

Es wird ein gesamtes Aktienpaket (100%-Beteiligung) an der Immobilien A AG zum Preis von CHF 1 700 000.– veräussert. Das veräusserte Aktienpaket wurde vor 20 Jahren zum Preis von CHF 1 000 000.– erworben. Hauptaktivum der Immobilien A AG ist im Zeitpunkt der Aktienveräusserung ein in der Gemeinde Bern gelegenes Grundstück. Anzumerken bleibt, dass seit der Aktienerwerbung keine Veränderungen im Liegenschaftsbesitz eingetreten sind. Bei der Berechnung des Rohgewinnes ist von folgenden Bilanzwerten der Immobilien A AG auszugehen:

Bilanz Immobilien A AG	Zeitpunkt Aktienverkauf		Zeitpunkt Aktienerwerb	
	Aktiv in CHF	Passiv in CHF	Aktiv in CHF	Passiv in CHF
Nicht liegenschaftliche Werte	50 000		10 000	
Immobilien (keine Abschreibungen)	600 000		500 000	
Fremdkapital		350 000		290 000
Aktienkapital		200 000		200 000
Reserven		75 000		15 000
Gewinnvortrag		25 000		5 000
	650 000	650 000	510 000	510 000

Beurteilung

Aktienverkaufs- und Aktienerwerbspreis der veräussernden Person müssen entsprechend auf den grundstücksgewinnsteuerlich massgebenden Wert des Grundstücks umgerechnet werden.

Gewinnberechnung

Erlös Aktienverkauf		1 700 000	
Umrechnung gemäss Bilanz AG (beim Verkauf)			
+ Fremdkapital		350 000	
./. Nicht liegenschaftliche Werte		- 50 000	
= Erlös Grundstück Bern		2 000 000	2 000 000

Anlagekosten

Erwerbspreis Aktien	1 000 000	
Umrechnung gemäss Bilanz AG (beim Erwerb)		
+ Fremdkapital	290 000	
./. Nicht liegenschaftliche Werte	- 10 000	
= Erwerbspreis Grundstück Bern	1 280 000	1 280 000

Wertvermehrnde Aufwendungen
(Differenz Buchwert Erwerb zu Buchwert Verkauf) 100 000

Total Anlagekosten Grundstück 1 380 000 -1 380 000

Rohgewinn Grundstück Bern 620 000

Besitzesdauerabzug (ab Aktienerwerb bis zum Aktienverkauf)

1.5 Weiterveräusserung durch die Immobiliengesellschaft

Bei einem zivilrechtlichen Verkauf des Grundstücks durch die Immobiliengesellschaft gehören deren Erwerbspreis, deren Aufwendungen sowie die anlässlich der wirtschaftlichen Handänderung **besteuerten Rohgewinne** zu den **Anlagekosten** (Art. 142 Abs. 2 Bst. g StG).

Die Anrechnung des bei der wirtschaftlichen Handänderung besteuerten Rohgewinnes findet nur auf die Kantonssteuer, nicht aber auf die direkte Bundessteuer Anwendung. Eine erfolgsneutrale Aufwertung bzw. Offenlegung des besteuerten Rohgewinnes ist damit nur in der Steuerbilanz der Kantonssteuer möglich.

Mit der Besteuerung einer wirtschaftlichen Handänderung wird die **Besitzesdauer** in der Immobiliengesellschaft **nicht** unterbrochen. Der Besitzesdauerabzug berechnet sich nach der zivilrechtlichen Eigentumsdauer der Immobiliengesellschaft.

2 Entgeltliche Übertragung eines Kaufsrechtes an einem Grundstück

Der Gesetzgeber zählt u.a. nebst der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft die entgeltliche Übertragung eines Kaufsrechtes an einem Grundstück zu den wirtschaftlichen Handänderungen (Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG). Es handelt sich dabei in der Regel um sog. **Kettengeschäfte**.

Von einem sog. **Kettengeschäft** ist gemäss bernischer Praxis die Rede, wenn die Verfügungsmacht über ein Grundstück ohne Grundbucheintrag von einer Person mit zivilrechtlichem Eigentum am Grundstück vorerst auf eine bloss wirtschaftlich berechnete Person übergeht. Die wirtschaftliche Verfügungsgewalt wird sodann im Rahmen vertraglicher Berechtigungen, verbunden mit zwei- oder mehrfacher Weiterübertragung der Verfügungsgewalt bis zum endgültigen Eigentumswechsel mit Grundbucheintrag weiter gegeben.

In der Regel wird die wirtschaftliche Verfügungsgewalt in Form **von Kauf- oder Kaufrechtsverträgen mit Substitutionsklausel** übertragen. Einer Drittperson wird somit das Recht eingeräumt, in den entsprechenden Vertrag einzutreten, wobei es ihr regelmässig offen steht, das Grundstück von der zivilrechtlich veräussernden Person tatsächlich zu erwerben oder eine weitere Person in den Kauf- oder Kaufrechtsvertrag mit Substitutionsklausel eintreten zu lassen.

Bei letzteren Geschäften werden im Rahmen vertraglicher Berechtigungen, verbunden mit mehrmaliger, kurzfristigen Weiterübertragungen der Rechtsstellung, eine ganze «Kette» von berechtigten Personen bis zum Eigentumswechsel dazwischen geschaltet. Neben dem zivilrechtlichen Eigentumswechsel am Ende der Kette stellen die vorangehenden entgeltlichen Übertragungen des Kaufrechts, aber auch ein Verzicht auf die Ausübung eines Kaufrechtes gegen Entgelt, wirtschaftliche Veräusserungen dar.

Eine Besteuerung erfolgt selbst dann, wenn ein Kaufrecht im Grundbuch nicht eingetragen ist. Als Zeitpunkt der Gewinnrealisierung gilt der rechtskräftige Vertragsabschluss.