

Übungen im bernischen Steuerrecht FS 2023

Fall 2 Wirtschaftliche Handänderung (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 Beteteiligungsrechte 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 eine aktive Betriebsgesellschaft (Hotel und Restaurantbetrieb) veräusserte, die Erweberin (eine Bank) indessen nur am Grundstück interessiert war und den Betrieb einige Zeit nach dem Aktienerwerb 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. Also 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.

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>	(hier CHF - 900'000)
ergibt Grundstückswert	(hier CHF 4'700'000)

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

Frage 3: Ist hier eine GGSt geschuldet und wenn ja, wie wird sie berechnet?

Nach der geltenden Praxis wird bei wirtschaftlichen Handänderungen nicht zwischen der HäSt und der GGSt unterschieden, d.h. es werden beide Steuerarten gleichbehandelt. Somit würde auch hier eine GGSt erhoben. Bei der Grundstücksgewinnsteuer ist indessen fragwürdig, weshalb **der Blickwinkel des Erwerbers** relevant sein soll. Wenn es um die Besteuerung des Verkäufers geht, müsste eher aus *seinem* Blickwinkel geprüft werden, ob er eine Betriebs-AG oder eine Immobiliengesellschaft übergibt. Auf das weitere Schicksal der Gesellschaft nach der Veräusserung hat der Verkäufer ja keinen Einfluss mehr. Es ist daher heikel, ihm steuerlich das (künftige) Verhalten des Käufers zuzurechnen (hier das Einstellen des Betriebs). 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.

Für die Gewinnberechnung verwendet man bei der GGSt die gleiche Formel wie oben (Rückrechnung des Immobilienwerts aufgrund der Bilanzen bei Kauf und Verkauf der Aktien).

Beispiel 2

Bei der Fischbach AG ist die Fallkonstellation im Grunde spiegelbildlich zum Beispiel 1. Massgebend ist natürlich ebenfalls 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 weder die **Handänderungssteuer noch die GGSt erhoben werden darf**.

Beispiel 3

VEGE 100.2019.83U vom 17.8.2020

Das Verwaltungsgericht hält in dieser Entscheidung an seiner bisherigen Praxis fest, dass gemäss Art. 6a HG eine Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn bereits erfolgt, wenn der Käufer im Zeitpunkt des Landerwerbs bereits ein Bauprojekt geplant hat, selbst ohne jegliche Mitwirkung des Verkäufers. Vorliegend kümmerte sich einzig die Käuferin um die Baute (Abschluss eines TU Vertrags, Einholung der Baubewilligung) und übte das Kaufrecht nach Erteilung der Baubewilligung aus. Das Verwaltungsgericht setzt sich in dieser Entscheidung mit leider lapidarer Begründung über sämtliche Lehrmeinungen (und damit die Entstehungsgeschichte von Art. 6a HG) sowie die inzwischen von der Geschäftsleitung der Grundbuchämter festgelegte Praxis (Merkblatt vom 6. Mai 2019) hinweg. Der Verweis auf die Gleichbehandlung (E. 4.1) ist gerade nicht tragfähig, weil nur Sachverhalte, bei welchen die Verkäuferschaft ein Bauprojekt aufgleist, mit dem Kauf einer schlüsselfertigen Baute vergleichbar sind. Demgegenüber sind Fälle, bei denen sich die Käuferschaft ohne Mitwirkung der Verkäuferschaft um das Bauprojekt kümmert, gleich zu behandeln, egal ob man das Bauprojekt sofort an die Hand nimmt, oder erst einige Zeit nach dem Kauf. Gemäss Verwaltungsgericht soll hingegen ausreichend sein, dass im Zeitpunkt des Kaufs bereits ein TU Vertrag abgeschlossen war und eine Baubewilligung vorlag, was zur Ungleichbehandlung von Käufern führt, die sofort oder erst später bauen (im zweiten Fall könnte das Gericht eine Zusammenrechnung nicht so begründen). Dem Gericht genügt faktisch ein **zeitlich enger Zusammenhang** zwischen Kauf- und Werkvertrag, was natürlich hier vorlag, aber eben für die vorliegende Rechtsfrage nicht relevant sein kann (Amonn, BN 2011, S. 163 f. und 166 ff. sowie Merkblatt «Veranlagungspraxis» Ziff. 4).

Das Verwaltungsgericht hat im August 2020 noch einige weitere Urteile zu Art. 6a HG gefällt (100.2018.74U, 100.2019.111U), bei welchen die Zusammenrechnung von Kauf- und Werkpreis ebenfalls geschützt wurde (mit weitgehend identischen rechtlichen Erwägungen). Diese Urteile sind zwar ebenfalls falsch begründet, im Ergebnis allerdings richtig, weil dort jeweils die Verkäuferschaft hinsichtlich des Bauprojekts eine tragende Rolle gespielt hat, womit der Erwerber wirtschaftlich betrachtet eine schlüsselfertige Baute erworben hat.