

Werkhofstrasse 29c
 4509 Solothurn
 Telefon 032 627 87 02
 Telefax 032 627 87 00
 steueramt.so@fd.ch

Steuerpraxis 2006 Nr. 3

Handänderungssteuer: Wirtschaftliche Handänderungen im Zusammenhang mit Immobilien- und Betriebsgesellschaften

1. Gesetzliche Grundlagen

§ 206 Abs. 1 StG umschreibt die steuerbaren Handänderungen wie folgt:

Die Steuerpflicht wird durch jedes Rechtsgeschäft begründet, mit dem die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über ein Grundstück übergeht, insbesondere

- a) durch Kauf, Tausch oder Schenkung eines Grundstückes;
- b) durch Übertragung eines Kaufs- oder Rückkaufsrechts an einem Grundstück sowie durch Verzicht auf die Ausübung eines solchen Rechtes zu Gunsten eines Dritten;
- c) durch Eintritt eines Dritten in einen Kaufvertrag über ein Grundstück;
- d) durch Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften.

2. Begriffsumschreibungen

2.1. Wirtschaftliche Handänderung

Das Steuergesetz stellt für die Handänderungssteuer auf die wirtschaftliche Handänderung ab. Unter wirtschaftlicher Handänderung wird der **Wechsel in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück** verstanden, ohne dass das Rechtssubjekt, welches rechtsgeschäftlich die Verfügungsmacht und damit die Beherrschung des Grundstücks erworben hat, zivilrechtlich als Eigentümer in Erscheinung zu treten braucht; der Drittperson wird ermöglicht, über eine Liegenschaft wie ein Eigentümer zu verfügen, **obwohl** sie rein **zivilrechtlich** gesehen **nicht Eigentümer** geworden ist (KRKE 1979 Nr. 24 Erw. 3). Diese Rechtsprechung ist sowohl in der Lehre (vgl. Victor Monteil, Zum Objekt der solothurnischen Handänderungssteuer, in: Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund, S. 321) als auch in der späteren Rechtsprechung des Kant. Steuergerichts (KRKE 1984 Nr. 33 Erw. 1; KSGE 1986 Nr. 23 Erw. 1; 1991 Nr. 22 Erw. 2; 1997 Nr. 12 Erw. 2; 1998 Nr. 14 Erw. 2; 2003 Nr. 1 Erw. 2) übernommen worden.

2.2. Immobiliengesellschaft und Betriebsgesellschaft

Als **Immobiliengesellschaft** gilt eine juristische Person, deren ausschliesslicher oder vorwiegender **Zweck** es ist, **Grundstücke zu erwerben, zu verwalten, zu nutzen und zu veräussern** (BGE 104 I a 253 = ASA 48, 644). Sofern sich der statutarische Zweck nicht darauf beschränkt, sondern auch einen betrieblichen oder gewerblichen Zweck (Produktion, Handel, Dienstleistung usw.) nennt, ist auf die tatsächliche Geschäftstätigkeit abzustellen. Eine Immobiliengesellschaft liegt dann vor, wenn die Gesellschaft keine oder eine bloss unbedeutende betriebliche Tätigkeit entfaltet, sich der Rohertrag zur Hauptsache aus Erträgen des unbeweglichen Vermögens zusammensetzt und auch die Aktiven zur Hauptsache aus Grundbesitz bestehen (KSGE 1986 Nr. 23). Entscheidend ist, wie sich die Gesellschaft bis zur Übertragung der Aktien oder Stammanteile verhalten hat, nicht die zukünftige Tätigkeit (KSGE vom 1. 3. 1999 i.S. A. und vom 12. 3. 2001 i.S. J.). Die Immobiliengesellschaft bildet nur das Medium, über das der beherrschende Aktionär als dahinter stehender wahrer Eigentümer die Herrschaftsrechte über die Grundstücke der Gesellschaft ausübt (KSGE 2003 Nr. 1 Erw. 3, mit Hinweis auf Peter Jäggi, Die Immobilien-Aktiengesellschaft, in Privatrecht und Staat, 1976, S. 271). Der Immobiliengesellschaft gleichgestellt ist eine **Holdingsgesellschaft**, deren Aktiven aus Grundstücken und Beteiligungen an Immobiliengesellschaften bestehen (BGE 103 Ia 159). Das gilt nicht mehr, wenn die Holdingsgesellschaft zusätzlich an Gesellschaften mit betrieblichen Tätigkeiten beteiligt ist und diese Beteiligungen nach dem Gesamtbild von Bedeutung und nicht bloss nebensächlich sind.

Abzugrenzen ist die Immobiliengesellschaft von der **Betriebsgesellschaft**. Diese verfolgt nach Statuten und in der tatsächlichen Geschäftstätigkeit einen betrieblichen Zweck. Ihr Grundbesitz bildet die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb (BGE 104 I a 253). Das gilt auch dann, wenn Grundstücke ihre Hauptaktiven darstellen und sie damit weitere Zwecke verfolgt, z.B. die Ausbeutung eines Steinbruchs oder den Betrieb eines Hotels (Monteil, a.a.O., S. 341). Eine Gesellschaft, die nicht nur pro forma betrieblich tätig ist, wird selbst dann nicht zur Immobiliengesellschaft, wenn sie über bedeutenden, nicht betriebsnotwendigen Grundbesitz verfügt.

Eine **Betriebsgesellschaft in Liquidation**, deren Aktiven nach Einstellung des Betriebs nur noch aus Grundstücken bestehen, wird allein deswegen nicht zur Immobiliengesellschaft, da die Gesellschaft nicht zum Weiterbestand, sondern zur Liquidation bestimmt ist. Ebenso gilt eine AG, die bis anhin einen betrieblichen Zweck verfolgt hat, deren Aktiven aber der bisherige Aktionär vor der Übertragung der Aktien bis auf die Liegenschaft vollständig versilbern muss, nicht als Immobiliengesellschaft, insbesondere dann nicht, wenn die Gesellschaft unter dem neuen Aktionariat wieder (andere) betriebliche Zwecke verfolgt (KSGE vom 1. 3. 1999 i. S. A. AG).

Im neuen Umstrukturierungsrecht gelten grössere Immobilienkomplexe auch als Betrieb. Dies hat zur Folge, dass eine Unternehmensgruppe beispielsweise ihre Liegenschaften steuerneutral und damit auch handänderungssteuerfrei von den Produktionsbetrieben abspalten und in eine Immobiliengesellschaft überführen kann (ausführlich dazu: Merkblatt M 207.1.d: Handänderungssteuer und Umstrukturierungen). Voraussetzungen dafür sind kumulativ ein externer Marktauftritt (oder alternativ die Vermietung an Konzerngesellschaften), die Beschäftigung mindestens einer vollzeitlich angestellten oder beauftragten Person mit der Verwaltung (ohne Hauswartung oder technisches Personal) sowie Mieterträge in der 20-fachen Höhe des üblichen Personalaufwandes für die Verwaltung. Allein dadurch, dass eine Immobiliengesellschaft diese Grösse erreicht, wird sie nicht zu Betriebsgesellschaft im hier geltenden Sinn.

3. Rechtsgeschäfte mit Immobiliengesellschaften

3.1. Übertragung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften

3.1.1. Steuerbare Sachverhalte, Steuerpflicht

Die Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften, die im Gesetz ausdrücklich erwähnt ist, stellt eine wichtige Erscheinungsform der wirtschaftlichen Handänderung dar. Eine wirtschaftliche Handänderung an den der Gesellschaft gehörenden Grundstücken tritt ein, wenn die **Mehrheit der Beteiligungsrechte** von einer Person auf eine andere **übergeht**. Massgebend ist die Mehrheit der **Stimmrechte**. Der Erwerber der Aktienmehrheit erhält durch die Aktien die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Grundstücke der Gesellschaft. Deshalb wird er handänderungssteuerpflichtig (KRKE 1983, Nr. 30; Monteil, a.a.O., S. 342; § 208 StG). Die Steuerpflicht entsteht auch, wenn mehrere gemeinsam handelnde Personen, die zusammen über eine Mehrheitsbeteiligung verfügen, zusammenwirken und ihre Beteiligungen an die gleiche Person oder an mehrere, ebenfalls zusammenwirkende Personen übertragen (Urteil KSG vom 2. 4. 1990 = Steuerpraxis 1990 Nr. 14; BGE 103 Ia 159). Erwirbt hingegen ein Aktionär, der bisher mit 40 % beteiligt war, von einem andern Aktionär weitere 20 % der Aktien, liegt keine wirtschaftliche Handänderung vor (KRKE 1983 Nr. 29). Das Geschäft unterliegt nicht der Handänderungssteuer.

Gehen nicht alle sondern bloss eine Mehrheit der Aktien auf einen neuen Aktionär über, so wird die Handänderungssteuer auf dem ganzen (nicht bloss dem anteiligen) Wert der Gesellschaftsgrundstücke erhoben (KRKE 1983 Nr. 30).

Einen Hinweis auf den Übergang der Mehrheit der Beteiligungsrechte an einer Immobiliengesellschaft geben Änderungen in der Zusammensetzung des Verwaltungsrates, welche das Handelsregisteramt feststellt.

Eine Betriebsgesellschaft kann – durch **Änderung ihres Zweckes** und Veräusserung der betrieblichen Aktiven – zu einer Immobiliengesellschaft werden (vgl. Ziffer 2.2). Dieser Vorgang besteht nicht aus einem Rechtsgeschäft an den Gesellschaftsgrundstücken; die Handänderungssteuer wird daher nicht erhoben. Wird später die Aktienmehrheit der Immobiliengesellschaft übertragen, so liegt eine wirtschaftliche Handänderung an den Gesellschaftsgrundstücken vor.

3.1.2. Bemessung der Handänderungssteuer

Die Steuer wird vom Verkehrswert des Grundstückes zur Zeit der Handänderung erhoben (§ 210 StG). Bei Rechtsgeschäften zwischen unabhängigen Dritten entspricht der Kaufpreis in der Regel dem Verkehrswert. Bei der Übertragung von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften wird der Kaufpreis bzw. Verkehrswert der dadurch übertragenen Liegenschaften nach der folgenden Formel ermittelt:

$$\begin{array}{l}
 \text{Kaufpreis sämtlicher Aktien} \\
 + \text{ Fremdkapital der Aktiengesellschaft} \\
 - \text{ Wert der nichtliegenschaftlichen Aktiven} \\
 \hline
 = \text{ Kaufpreis der Liegenschaften}
 \end{array}$$

Beispiel: Verkauf einer Immobiliengesellschaft mit der folgenden Bilanz (in 1000 Franken):

	Aktiven	Passiven
Flüssige Mittel	50	
Debitoren	20	
Mobilien	20	
Liegenschaften	2'110	
Kreditoren		40
Hypotheken		1'500
Reserven		160
Aktienkapital		500
	2'200	2'200

Die Aktien werden zum Preis von Fr. 1'200'000.— verkauft. Unter der Annahme, dass unter den Flüssigen Mitteln, Debitoren und Mobilien keine stillen Reserven enthalten sind, berechnet sich der Kaufpreis für die Liegenschaften wie folgt:

Kaufpreis Aktien	1'200
Hypotheken	1'500
Kreditoren	40
Flüssige Mittel	- 50
Debitoren/Mobilien	- 40
Kaufpreis Liegenschaften	2'650

Die Handänderungssteuer beträgt folglich 2,2 % von Fr. 2'650'000.— oder Fr. 58'300.—. Wird nur die Mehrheit, aber nicht das gesamte Aktienkapital übertragen, ist der Kaufpreis des Aktienpaketes auf das gesamte Aktienkapital hochzurechnen. Beträgt beispielsweise der Kaufpreis für eine Beteiligung von 75% Fr. 600'000.—, so ist in der Berechnung ein Aktienkaufpreis von Fr. 800'000.— (Fr. 600'000.— / 75 * 100) einzusetzen.

3.2. Grundstücksgeschäfte zwischen Immobiliengesellschaft und ihren Beteiligten

Überträgt eine Immobiliengesellschaft eines ihrer Grundstücke auf den **Allein- oder Mehrheitsaktionär**, so liegt zwar ein zivilrechtlicher Eigentumswechsel, nicht aber eine wirtschaftliche Handänderung vor. Denn dem Aktionär stand schon vorher die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück zu. Es wird daher keine Handänderungssteuer erhoben. Das gilt auch für den umgekehrten Vorgang der Übertragung eines Grundstückes vom Allein- oder Mehrheitsaktionär auf die von ihm beherrschte Immobiliengesellschaft.

Verkauft eine Immobiliengesellschaft mit **mehreren Aktionären**, die zusammen – aber keiner für sich allein – die Gesellschaft beherrschen, ein Grundstück an diese Aktionäre gemeinsam, entfällt die Handänderungssteuer, wenn sie das Eigentum am Grundstück zu gleichen Anteilen erwerben, wie sie an der Gesellschaft beteiligt sind (KSGE SGNEB.2002.5 vom 24. 11. 2003 i.S. M.). Hingegen ist die Steuer auf dem zusätzlich erworbenen Anteil geschuldet, wenn sich die Beteiligungsquote ändert, wenn beispielsweise der mit 25% an der Gesellschaft beteiligte Aktionär ½-Miteigentum an der Liegenschaft erwirbt. Gleich zu beurteilen ist das reziproke Geschäft, wenn mehrere Aktionäre Grundstücke in ihrem gemeinschaftlichen Eigentum an die von ihnen beherrschte Immobiliengesellschaft verkaufen.

4. Rechtsgeschäfte mit Betriebsgesellschaften

4.1. Übertragung von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften

Anders als bei der Immobiliengesellschaft bildet der Grundbesitz bei der Betriebsgesellschaft nur die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb (BGE 104 I a 253). Die Übertragung der Aktienmehrheit hat hier nicht den einzigen Zweck, dem Erwerber die Verfügungsmacht über die Grundstücke der Gesellschaft zu verschaffen, sondern der Erwerber soll Gesellschafter einer Aktiengesellschaft werden, die einen dem Aktienrecht entsprechenden Gesellschaftszweck verfolgt. Der Käufer erhält die Beherrschung des gesamten Unternehmens. Die Übertragung von Aktien an einer Betriebsgesellschaft kommt deshalb nach Lehre und Praxis keinem blossen Grundstückskauf gleich und löst die Handänderungssteuer nicht aus (KSGE 1986 Nr. 23, Erw. 1; 2003 Nr. 1 Erw. 3, mit Hinweis auf Monteil, a.a.O., S. 342, u.a.).

4.2. Grundstücksgeschäfte zwischen Betriebsgesellschaft und ihren Beteiligten

Überträgt eine Betriebsgesellschaft ein Grundstück auf den Allein- oder Mehrheitsaktionär, so liegt eine wirtschaftliche Handänderung vor; denn bisher stand die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück der Betriebsgesellschaft und nicht dem sie beherrschenden Aktionär zu. Der Aktionär erhält erst mit dem zivilrechtlichen Eigentumserwerb auch die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück (KSGE 1986 Nr. 23 Erw. 2, Monteil, a.a.O., S. 345), weshalb er die Handänderungssteuer entrichten muss. Diese Beurteilung gilt auch, wenn der beherrschende oder alleinige Aktionär in umgekehrter Richtung ein Grundstück auf die von ihm beherrschte Gesellschaft überträgt. Die beherrschte Gesellschaft wird steuerpflichtig, wenn sie einen betrieblichen Zweck verfolgt (KSGE 1995 Nr. 13). Liegenschaftsgeschäfte zwischen einer Betriebsgesellschaft und ihren Minderheitsaktionären unterliegen in jedem Fall der Handänderungssteuer.

An dieser Beurteilung ändert nichts, wenn der Aktionär nicht das zivilrechtliche Eigentum an einem Grundstück auf die von ihm beherrschte Gesellschaft überträgt, sondern die wirtschaftliche Verfügungsgewalt, sei es in der Form einer Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft oder sei es durch die Übertragung eines Kaufsrechts an einem Grundstück (KSGE vom 3. 7. 2000 i.S. W.S. AG). Wenn eine Betriebsgesellschaft ihre Verfügungsgewalt über ein Grundstück an eine andere Gesellschaft überträgt, liegt eine echte wirtschaftliche Handänderung vor, auch wenn diese andere Gesellschaft über den gleichen Aktionärskreis verfügt, bzw. sich im gleichen Konzern befindet (KSGE vom 28. 5. 1990 i.S. C. AG = Steuerpraxis 1990 Nr. 15). Davon ausgenommen sind die Fälle der steuerneutralen Umstrukturierungen (dazu gleich anschliessend).

5. Unternehmensumstrukturierungen

Gemäss § 207 Abs. 1 lit. d StG (in der am 1. Januar 2006 in Kraft getretenen Fassung) sind Handänderungen zufolge Umstrukturierungen von Personenunternehmen und von juristischen Personen, welche die Voraussetzungen für die Steuerneutralität bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfüllen, von der Handänderungssteuer befreit. Diese Befreiung gilt auch für wirtschaftliche Handänderungen im Zusammenhang mit Immobiliengesellschaften. Die Praxis dazu wird in einem separaten Merkblatt (M 207.1.d: Handänderungssteuer und Umstrukturierungen) behandelt.