

06.05.2021

Wirtschaftliche Handänderungen

In den meisten Fällen sind es die zivilrechtlichen Handänderungen, die bei der Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuer eine Steuerpflicht begründen. Steuerbegründend können aber auch die sog. wirtschaftlichen Handänderungen sein, bei denen es zu keiner Übertragung des Eigentums an einem Grundstück und zu keinem Grundbucheintrag kommt. Eine kurze Darstellung.

Das Gesetz über die Grundstücksgewinnsteuer (GGStG) wie auch das Gesetz über die Handänderungssteuer (HStG) erklären die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück für steuerbegründend (sog. wirtschaftliche Handänderung; vgl. § 3 Abs. 1 Ziff. 2 GGStG und § 2 Abs. 1 Ziff. 3 HStG). Die wirtschaftliche Handänderung ist ein Rechtsgeschäft, das bezüglich der Übertragung der Verfügungsmacht über ein Grundstück wie eine zivilrechtliche Handänderung wirkt, ohne dass sich die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse am Grundstück ändern. Entscheidend ist somit, dass den Berechtigten in tatsächlicher und wirtschaftlicher Hinsicht eine eigentümerähnliche Stellung eingeräumt wird, auch wenn nicht alle Befugnisse übertragen werden. Häufig tritt eine wirtschaftliche Handänderung in der Form der Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft in Erscheinung. Eine wirtschaftliche Handänderung liegt ferner auch bei sog. Kettengeschäften oder bei der Einräumung von wesentlichen und dauernden Dienstbarkeiten vor. Nachfolgend sollen diese Erscheinungsformen kurz erklärt werden.

Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft

Die Veräusserung bzw. der Erwerb von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften ist steuerpflichtig, sofern mit der Übertragung der Beteiligung die Beherrschung der Gesellschaft und damit die Verfügungsgewalt über die Gesellschaftsgrundstücke übertragen wird. Unter den gleichen Voraussetzungen kann auch die Veräusserung von Beteiligungsrechten an Holdinggesellschaften mit Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften oder die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft, sofern der Veräusserungsgewinn von der ordentlichen Gewinnsteuer befreit ist, steuerpflichtig sein. Von einer Immobiliengesellschaft ist dann auszugehen, wenn sich deren Tätigkeit hauptsächlich auf die Überbauung, den Erwerb, die Verwaltung und Nutzung oder die Veräusserung von Liegenschaften erstreckt. Für die Qualifikation einer Gesellschaft als Immobiliengesellschaft sind sämtliche Umstände zu würdigen, wobei die Verhältnisse im Zeitpunkt der Veräusserung massgebend sind. Zu berücksichtigen sind etwa die tatsächliche Tätigkeit der Gesellschaft, der statutarische Zweck, die Wert- und Gewinnverhältnisse zwischen Betrieb und Immobilien etc. Beim Verkauf bzw. Erwerb einer Immobiliengesellschaft steht der Verkauf bzw. Erwerb von Immobilien klar im Vordergrund. Die Übertragung von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften, d.h. Gesellschaften, deren Liegenschaften lediglich die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb bilden, stellt dagegen keine wirtschaftliche Handänderung dar.

Eine wirtschaftliche Handänderung ist sodann nur gegeben, wenn es um eine Mehrheitsbeteiligung (mehr als 50%) geht. Bei der Übertragung einer Minderheitsbeteiligung (einschliesslich einer Beteiligung von genau 50%) liegt keine wirtschaftliche Handänderung

vor. Massgebend sind die Stimmrechtsverhältnisse im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Handänderung. Eine wirtschaftliche Handänderung kann auch gegeben sein, wenn ein gestaffelter Verkauf von Minderheitsbeteiligungen zeitnah vorgenommen wird oder mehrere Minderheitsbeteiligte zusammenwirken.

Mit der Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft wird im GGStG und HStG ein Vorgang für steuerbegründend erklärt, welchem eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde liegt (indirekte Übertragung eines Grundstücks). Daraus kann indes nicht geschlossen werden, dass die zivilrechtlichen Handänderungen dann nicht steuerpflichtig sind, wenn sie wirtschaftlich betrachtet keine Handänderung darstellen (was z.B. bei der Übertragung eines Grundstücks auf die eigene AG der Fall ist). Solche zivilrechtlichen Handänderungen sind grundsätzlich steuerbegründend, sofern kein gesetzlicher Aufschubs- oder Steuerbefreiungstatbestand erfüllt ist.

Kettengeschäfte

Bei den sog. Kettengeschäften wird die Verfügungsmacht über ein Grundstück aufgrund eines oder mehrerer Verträge mehrfach übertragen, bevor eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung im Grundbuch vollzogen wird. Es handelt sich also um einen Vorgang, der die Abtretung des Rechts auf Erwerb eines Grundstücks zum Inhalt hat. In der Praxis bedeutend ist der Anwendungsfall des Kaufvertrages mit Substitutionsklausel, nach welcher der Käufer das Recht hat, einen Dritten in den Kaufvertrag eintreten zu lassen. Unter Umständen kann mehrfach ein Dritter in den Kaufvertrag eintreten, bis schliesslich ein Enderwerber im Grundbuch als zivilrechtlicher Eigentümer eingetragen wird. Der Zwischenerwerber, der einen Dritten in den Kaufvertrag eintreten lässt und somit die Verfügungsmacht über das Grundstück überträgt, wird in aller Regel ebenfalls steuerpflichtig, ohne dass er zivilrechtlicher Eigentümer wurde. In den Gesetzen sind einige derartige Vorgänge aufgeführt, die eine Steuerpflicht begründen (z.B. Übertragung eines Kaufrechts, Verzicht auf ein solches etc.). Eine wirtschaftliche Handänderung liegt aber immer erst dann vor, wenn (mind.) zwei Rechtsgeschäfte abgeschlossen sind.

Wesentliche und dauernde Dienstbarkeiten

Schliesslich bleibt hier noch auf die Dienstbarkeiten hinzuweisen. Die Einräumung einer Dienstbarkeit stellt ebenfalls eine wirtschaftliche Handänderung dar, wenn damit ein wesentlicher Teil der aus dem Eigentum fliessenden Rechte dauernd auf Dritte übertragen wird. Dauernd ist eine Beeinträchtigung als Grundsatz dann, wenn die Dienstbarkeit für mindestens 30 Jahre errichtet worden ist. Nicht übertragbare Personaldienstbarkeiten wie beispielsweise Nutzniessung oder Wohnrecht sind nicht dauernd, weshalb ihre Begründung nicht steuerpflichtig ist. Wenn das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt ist, muss die Dienstbarkeit im Weiteren die Bewirtschaftung oder der Veräusserungswert des Grundstücks wesentlich beeinträchtigen. Eine wesentliche Beeinträchtigung ist beispielsweise in der Regel bei der Einräumung eines Baurechts oder der Errichtung eines Bauverbots anzunehmen, nicht hingegen bei der Einräumung eines Fusswegrechts. Ob die Einschränkung die geforderte Wesentlichkeit erreicht, muss in jedem Fall gesondert entschieden werden.

Abschliessend ist zu erwähnen, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch die Löschung einer Dienstbarkeit, welche die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des bisher belasteten Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigt hat, steuerbegründend ist (vgl. BGE 139 II 363 Erw. 3; wo es um die Löschung eines Bauverbots ging).

Verfahrensrechtliche Aspekte

Da bei einer wirtschaftlichen Handänderung grundsätzlich nur die Beteiligten Kenntnis über den Steuertatbestand haben, auferlegt das Gesetz steuerpflichtigen Personen für die Fälle, in denen kein Grundbucheintrag erfolgt, eine Meldepflicht. Diese müssen den Abgabebetrag innert 30 Tagen der Veranlagungsbehörde bekannt geben (§ 11 Abs. 2 HStG, § 26 Abs. 2 GGStG). Bei der Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft unterliegen auch die Organe dieser Gesellschaft nach § 11 Abs. 4 HStG den Melde- und Mitwirkungspflichten. Die Verletzung einer Verfahrenspflichtverletzung kann mit Busse geahndet werden. Die Immobiliengesellschaft, an der die Mehrheit der Anteilsrechte die Hand ändert, haftet ferner neben der steuerpflichtigen Person solidarisch für die Handänderungssteuer (§ 4 Abs. 2 HStG).

Eine Firmenänderung (Änderung des Gesellschaftsnamens) bedeutet im Übrigen nicht per se, dass eine wirtschaftliche Handänderung bzw. Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung stattgefunden hat, kann aber ein Indiz dafür sein. Ebenso kann beispielsweise eine Änderung im Verwaltungsrat oder in der Geschäftsführung auf eine wirtschaftliche Handänderung hindeuten und weitere Abklärungen von Seiten der Veranlagungsbehörde rechtfertigen.

Behandlung des versteuerten Gewinns auf Stufe Gesellschaft

Sofern ein Verkauf einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft als wirtschaftliche Handänderung zu betrachten ist, unterliegt der daraus resultierende Gewinn der Grundstückgewinnsteuer. Bei einem späteren Verkauf des Grundstücks durch die Immobiliengesellschaft wird ein mit der Grundstückgewinnsteuer abgerechneter Gewinn für die Zwecke der Gewinnsteuer bei der Staats- und Gemeindesteuer (nicht aber bei der direkten Bundessteuer) als bereits versteuerter Gewinn berücksichtigt. Eine entsprechende Aufwertung im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Handänderung ist bei der Gesellschaft nicht möglich. Die Führung einer Steuerbilanz erübrigt sich. Die steuerpflichtige Gesellschaft hat im Zeitpunkt des Liegenschaftsverkaufs den Nachweis zu erbringen, dass ein Teil des realisierten Kapitalgewinns bereits im Rahmen der wirtschaftlichen Handänderung steuerlich erfasst wurde. Ein Verlust aus der Beteiligungsveräusserung bleibt auf Stufe Gesellschaft unbeachtlich.

Weitere Hinweise im Steuerbuch

Zusätzlich zu diesem groben Umriss der wirtschaftlichen Handänderung finden Sie in den Weisungen zur Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer (Luzerner Steuerbuch Band 3) weitere hilfreiche Ausführungen (mit einfachen Berechnungsbeispielen).

Autor/Kontakt

Christoph Rütter, Recht + Aufsicht
041 228 56 49, christoph.ruetter@lu.ch



Finanzdepartement
Dienststelle Steuern
Buobenmatt 1
Postfach 3464
6002 Luzern