

## Entscheide

### Handänderungssteuer

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 2. Juli 2010

*Beim Verkauf der Liegenschaften einer Immobiliengesellschaft an den Aktionär mit anschliessender Liquidation der Aktiengesellschaft handelt es sich nicht um einen Umstrukturierungstatbestand, weshalb die gesetzlich vorgesehene Befreiung von der Handänderungssteuer nicht in Frage kommt. Für die Anwendung einer rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wonach im Endeffekt gar keine Handänderung stattfindet, besteht aufgrund der klaren gesetzlichen Regelung kein Raum.*

#### Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügungen zur Handänderungssteuer Nr. 09/0001V vom 13. Juli 2009 und Nr. 09/0001V vom 10. August 2009 wurde die A. M. AG in Liquidation (nachfolgend: A.) zur Zahlung einer Handänderungssteuer in Höhe von Fr. 25'080.– resp. Fr. 26'875.– veranlagt.

2. Gegen diese Veranlagung erhob der Vertreter der A. mit Schreiben vom 10. resp. 17. August 2009 Einsprache mit dem Begehren, das der Rechnungsstellung zugrunde liegende Rechtsgeschäft sei vollumfänglich von der Handänderungssteuer zu befreien und die Veranlagungsverfügungen zur Handänderungssteuer seien aufzuheben. Zur Begründung führte er aus, für die Einsprachebegründung sei ebenso das Schreiben vom 1. März 2009 heranzuziehen. Das Konstrukt einer Aktiengesellschaft und die Zwischenschaltung einer Holding sei für die Inhaberin der A. ein nicht praktikables Instrument zur Verwaltung ihres Vermögens. Die Aktien der A. M. AG würden zu 100% der B.-Holding gehören, wobei deren Aktien wiederum zu 100% im Eigentum der Inhaberin der A. stehen würden. Die A. M. AG sei eine reine Immobilien-AG, die nach Überführung aller Liegenschaften in den Besitz der Inhaberin der A. überführt und danach liquidiert werden solle.

Im Weiteren führte er aus, bekanntlich seien Rechtsgeschäfte zwischen dem Aktionär und der von ihm beherrschten Gesellschaft im Falle von Einbringung oder Übertrag von Immobilien bis zum Inkrafttreten der Gesetzesänderung vom 8. Dezember 2004 unter § 84 Abs. 3 StG gefallen. Der neue Wortlaut von § 82 lit.

h sei unverändert übernommen worden. Es sei völlig unverständlich, weshalb ein bisheriger Gesetzesartikel, welcher der Handänderungssteuerrechnung zugrunde liegenden Rechtsgeschäfte nur mit der halben Handänderungssteuer belaste, nun bei unveränderter Übernahme in § 82 StG bei völlig identischer Ausgangslage nicht mehr gemeint sein soll. Ergänzend sei auch auf die Ausführungen in der Vorlage an den Landrat vom 8. Juni 2004 hingewiesen. Weder im Kanton Aargau noch im Kanton Solothurn werde in solchen Fällen eine Handänderungssteuer erhoben. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dürfe und solle nicht nur dann angewendet werden, wenn sie der Steuerverwaltung durch Mehrsteuern Nutzen bringe. An dieser Stelle sei auf die Unternehmenssteuerreform II hingewiesen, die zahlreiche Milderungen bei der Erwerbsaufgabe vorsehe.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 12. Januar 2010 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, in § 56 lit. a StG fordere das Gesetz die Umwandlung der juristischen Person in eine Personenunternehmung oder in eine andere juristische Person. Die A. M. AG werde gerade nicht in eine Unternehmung umgewandelt, sondern nach der Veräusserung der Immobilien liquidiert. Gerade das Erfordernis des Weiterbestehens einer Unternehmung sei vorliegend nicht erfüllt. Gleiches gelte auch für die übrigen, in § 56 Abs. 1 StG aufgeführten Tatbestände. Es werde immer mindestens vorausgesetzt, dass eine Unternehmung die betrieblichen Elemente der ursprünglichen juristischen Person weiterführe bzw. übernehme. Das Steuergesetz nehme in § 56 keinen Bezug auf die Liquidation einer juristischen Person und die Übertragung von Immobilien auf eine natürliche Person, weshalb der vorliegende Sachverhalt nicht darunter subsumiert werden könne.

Gemäss dem früheren § 84 Abs. 3 StG seien Handänderungen bei Umstrukturierungen von Unternehmungen nur mit der halben Handänderungssteuer erfasst worden. Voraussetzung dafür sei jedoch, dass die betrieblichen Elemente der ursprünglichen Unternehmung weitergeführt bzw. übernommen worden seien. Auch vor der Gesetzesänderung seien Rechtsgeschäfte zwischen dem Aktionär und der von ihm beherrschten Gesellschaft nicht unter den früheren § 84 Abs. 3 StG gefallen. Nur in Fällen, in denen dem Fortführungsgedanken des Gesetzes entsprochen werde, solle eine Steuererleichterung greifen.

Schliesslich sei festzuhalten, dass der Wortlaut des früheren § 84 Abs. 3 StG nicht unverändert in § 82 Abs. 1 lit. h StG übernommen worden sei. Es treffe zu, dass die Praxis der Steuerverwaltung die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Beurteilung von steuerlichen Vorgängen kenne und auch anwende, wobei sich die Grundlage dafür in § 81 Abs. 2 StG befinde. Für die verlangte Steuerbefreiung sei keine gesetzliche Grundlage vorhanden, weshalb an der Handänderungssteuerrechnung festzuhalten sei.

4. Mit Schreiben vom 28. Januar 2010 erhob der Vertreter der A. Rekurs gegen diesen Einsprache-Entscheidung mit dem Begehren, die Veranlagungsverfügungen zur Handänderungssteuer seien aufzuheben. Zur Begründung führte er im Wesent-

lichen aus, die Inhaberin der A. habe von ihrem verstorbenen Gatten die A. M. AG und die B.- Holding AG, beide mit Sitz in X., geerbt. In diesen Gesellschaften sei mit Ausnahme des privaten Einfamilienhauses und einer Ferienwohnung das gesamte Vermögen der Inhaberin in Form von Liegenschaften in den Kantonen Basel-Landschaft und Aargau angelegt gewesen. Nach Prüfung aller Aspekte habe er ihr geraten, die Immobiliengesellschaft A. M. AG durch Übertrag der Immobilien auf sie selbst in liquide Form zu bringen und danach aufzulösen, was im vergangenen Jahr umgesetzt worden sei. Vor der Umsetzung aller Handlungen sei die Steuerverwaltung mittels Schreiben vom 1. März 2009 um Stellungnahme zur diversen Steuerfragen gebeten worden. Als Antwort habe er lediglich die Vorausberechnung für die Grundstückgewinnsteuerrechnungen erhalten, alle übrigen Fragen seien nicht beantwortet worden. Weiter führte der Vertreter der A. aus, dass § 82 StG auch auf das vorliegende Rechtsgeschäft anzuwenden sei. Der Wortlaut des früheren § 84 Abs. 3 StG sei übernommen worden. Danach seien derartige Rechtsgeschäfte mit der halben Handänderungssteuer besteuert worden. Unter § 82 StG seien diese nun vollständig von der Handänderungssteuer befreit. Die Argumentation der Steuerverwaltung, dass zur Anwendung von § 84 Abs. 3 die Beibehaltung betrieblicher Elemente nötig sei, treffe nicht zu. Denkbar sei auch die Betrachtung, dass die Liegenschaften als Geschäftsvermögen einer Einzelfirma der Inhaberin der A. behandelt würden und sie von den Vorschriften der Unternehmenssteuerreform II Gebrauch mache. Sie sei älter als 55 Jahre, übe keine Erwerbstätigkeit mehr aus und könne damit die Erleichterung der Unternehmenssteuerreform II ab 1. Januar 2011 in Anspruch nehmen und die Liegenschaften mittels Steueraufschub in das Privatvermögen überführen. Die vorher stattgefundene Umstrukturierung (Überführung der Liegenschaft aus der AG in die Einzelfirma der Inhaberin der A.) würde die Inanspruchnahme von § 82 lit. h StG erlauben.

5. Mit Vernehmlassung vom 3. Juni 2010 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses und verwies zur Begründung sowohl auf die Handänderungssteuerrechnung wie auch auf den einlässlich begründeten Einsprache-Entscheid. Im Übrigen würden in der Rekurschrift keine neuen wesentlichen Argumente angeführt, weshalb sich weitere Ausführungen erübrigen würden.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

### *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob der Verkauf der Liegenschaften von der A. M. AG an die Inhaberin der A. Handänderungssteuern zur Folge hat oder ob die Liegenschaftsverkäufe von der AG an die Inhaberin unter diejenigen Tatbestände zu subsumieren sind, welche nach § 82 StG von der Handänderungssteuer befreit sind.

a) Gemäss § 81 Abs. 1 StG wird die Handänderungssteuer auf Handänderungen von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Nach Abs. 2 sind Handänderungen von Grundstücken gleichgestellt (a) Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken; (b) Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen und die Belastung gegen Entgelt erfolgt.

b) Die Handänderungssteuer wird nach § 82 StG nicht erhoben bei: (a) Handänderungen, an denen der Bund, der Kanton oder Gemeinden (Einwohner-, Bürger- und Kirchgemeinden) beteiligt sind; (a.bis) Veräusserungen an Wohnbaugenossenschaften, Vereine oder Stiftungen, sofern das erworbene Grundstück innert zweier Jahre gemeinnützigem sozialem Wohnungsbau zugeführt wird; (b) Handänderungen infolge Erbgangs (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis); (c) Handänderungen infolge einer Schenkung, soweit hierauf die Schenkungssteuer erhoben wird; (d) Verkäufen oder anderen Übertragungen unter Eltern und Kindern oder Pflegekindern, unter Stiefeltern und Stiefkindern, unter Schwiegereltern und Schwiegerkindern, unter Grosseltern und Grosskindern sowie unter Ehegatten; (e) Enteignungen sowie bei allen Handänderungen, die ausschliesslich durch eine Felderregulierung bedingt sind; (f) Baulandumlegungen und landwirtschaftlichen Arrondierungen, soweit im Kanton Basel-Landschaft gelegene Grundstücke gegeneinander abgetauscht werden; (g) Verkäufen im Zwangsvollstreckungs- oder Nachlassverfahren, sofern der Erwerber seit mindestens zwei Jahren Gläubiger einer auf der Liegenschaft lastenden Grundpfandschuld ist oder dafür Bürgschaft oder eine andere Sicherheit geleistet hat und soweit der Kaufpreis die vorhergehenden und die dem Erwerber zustehenden oder von ihm verbürgten und sichergestellten Grundpfandforderungen samt aufgelaufenen Zinsen nicht übersteigt; (h) bei Handänderungen infolge Umstrukturierungen gemäss § 26 und § 56 sowie bei Ersatzbeschaffungen gemäss § 55 Absatz 2.

3. Zunächst ist auf die vom Vertreter der A. zitierten Rechtsgrundlagen einzugehen, führt dieser in seinem Rekurs zunächst aus, dass der Wortlaut des früheren § 84 Abs. 3 StG übernommen worden sei. Unter § 84 Abs. 3 StG seien derartige Rechtsgeschäfte mit der halben Handänderungssteuer belastet gewesen. Unter § 82 StG seien diese nun vollständig von der Handänderungssteuer befreit.

a) § 84 Abs. 3 StG wurde im Zuge der Anpassung an die bundesrechtlichen Normen mit Gesetzesänderung vom 1. Januar 2005 aufgehoben. Nach Art. 103 des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG) vom 3. Oktober 2003 ist die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 8 Absatz 3 und Artikel 24 Absätze 3 und 3<sup>quater</sup> des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden ausgeschlossen. Kostendeckende Gebühren bleiben vorbehalten. Mit Ergänzung vom 8. Dezember 2004 (in Kraft seit 1. Januar 2005) wurde dieser ehemalige § 84 Abs. 3 StG (praktisch wörtlich) unter die steuerbefreiten Tatbestände des § 82 unter lit. h StG eingefügt. § 82 Abs. 1 lit. h wurde in einer weiteren Gesetzesänderung präzisiert und per 1. Januar 2006 in Kraft gesetzt, wobei nunmehr klar von Umstrukturierungen die Rede ist und im Gesetz selbst auf die betreffenden Normen verwiesen wird. In § 26 StG geht es um die Steuerbefreiung bei Umstrukturierungen wie Fusion, Spaltung oder Umwandlung unter Übernahme von für die Einkommensteuer massgeblichen Werten. Es geht hierbei grundlegend um das Fortbestehen eines Unternehmens und nicht wie vorliegend um die Auflösung resp. Liquidation. In gleicher Weise verhält es sich bei § 56 StG. Auch in § 55 Abs. 2 StG ist nicht von Liquidation, sondern von Ersatz von Beteiligungen die Rede, was wiederum die Fortführung des Unternehmens bedeutet.

In der alten Fassung von § 84 Abs. 3 StG (aufgehoben per 1. 1. 2005 – eingefügt per 1. 1. 2005 in § 82 lit. h (neu), gültig bis 31. Dezember 2005), ist die Rede von Umwandlung (...) durch Übertragung (...) auf eine andere Unternehmung, bei Abspaltung (...), sofern keine wertmässige Änderung der Beteiligungsverhältnisse erfolgt und die bisherigen Buchwerte übernommen werden. Es geht sowohl im damaligen § 84 Abs. 3 StG wie auch in der nachfolgenden Regelung von § 82 lit. h StG in der Fassung, gültig bis 31. Dezember 2005, ausschliesslich um Umstrukturierungen und nicht um Liquidation. § 82 lit. h StG, gültig ab 1. Januar 2006, liefert nun wie bereits dargelegt eine weitere Detaillierung und grenzt den Auslegungsspielraum durch den expliziten Verweis auf die bereits erwähnten Regelungen in den Paragraphen 26, 55 und 56 StG noch enger ein.

b) Der Vertreter der A. ist der Ansicht, dass der vorliegende Sachverhalt, d.h. der Verkauf der Liegenschaften aus der A. M. AG an die Inhaberin der A. und der anschliessenden Liquidation der Aktiengesellschaft, unter § 82 Abs. 1 lit. h StG zu subsumieren ist, wonach keine Handänderungssteuer ausgelöst wird, wobei solche Sachverhalte auch unter der alten gesetzlichen Regelung steuerfrei gewesen wären.

Dieser Ansicht kann, wie bereits die Steuerverwaltung in ihrem Einsprache-Entscheid vom 12. Januar 2010 richtig ausgeführt hat, nicht gefolgt werden. Es geht in der alten Regelung des Basellandschaftlichen Steuergesetzes in § 84 bis hin zur jetzt gültigen Version von § 82 StG nicht um die Liquidation einer Gesellschaft, sondern um deren Weiterführung in veränderter Form. Insofern kann der vorliegende Sachverhalt weder unter die damals gültige Vorschrift von § 84 Abs. 3 StG

noch unter die darauf folgenden Regelungen von § 82 StG subsumiert werden. Der Vertreter der A. spricht selbst in seinem Rekurs an das Steuergericht von Liquidation der Immobiliengesellschaft. Gemäss Auszug aus dem Handelsregister wurde die Firma A. M. AG per 5. August 2009 gelöscht. Es handelt sich demzufolge nicht um die Umstrukturierung einer Gesellschaft mit anschliessender Fortführung, sondern um deren Auflösung und Beendigung. Der Tatbestand der Liquidation fällt wie bereits dargestellt nicht unter die erwähnten gesetzlichen Regelungen, sondern löst nach § 81 Abs. 2 lit. a StG eine Handänderungssteuer aus.

Der Rekurs erweist sich demzufolge in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

4. Im Weiteren verweist der Vertreter der A. auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Kantone Solothurn und Aargau, welche in solchen Fällen keine Handänderungssteuern erheben würden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise einzelner Vorgänge sollte nicht an Kantonsgrenzen scheitern.

Das Steuerharmonisierungsgesetz regelt lediglich die Umstrukturierung (vgl. Art. 8 und 24 StHG), nicht aber die Liquidation, und schliesst die Besteuerung bei Umstrukturierungen aus, was bedeutet, dass die Kantone in der Ausgestaltung ihrer Normen frei sind. Da es sich bei der Handänderungssteuer um eine kantonale Steuer handelt, steht die Gesetzgebungshoheit regelmässig den Kantonen zu (vgl. hierzu: Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 28 N 3f.).

Das solothurnische Steuerrecht stellt bei der Erhebung der Handänderung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ab. Darunter 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. Betreffend Grundstücksgeschäfte zwischen Immobiliengesellschaften und ihren Beteiligten wird in der Steuerpraxis des Kantons Solothurn 2006 Nr. 3 unter Ziff. 3.2 ausgeführt, dass wenn eine Immobiliengesellschaft eines ihrer Grundstücke auf den Allein- oder Mehrheitsaktionär überträgt, zwar ein zivilrechtlicher Eigentumswechsel, nicht aber eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt. Denn dem Aktionär stand schon vorher die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück zu. Es wird daher keine Handänderungssteuer erhoben (vgl. Steuerpraxis des Kantons Solothurn 2006 Nr. 3).

Der Kanton Aargau kennt die Handänderungssteuer in dieser Form nicht. Stattdessen wird eine Grundbuchabgabe erhoben (Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Bern 2009, § 1 N 14 und § 95 N 20 ff.). Der Kanton Aargau sieht im Gegensatz hierzu in der wirtschaftlichen Veräusserung ein steuerbegründendes Merkmal und besteuert jede Handänderung eines Grundstücks. Eine wirtschaftliche Veräusserung liegt vor, wenn die Verfügungsgewalt über ein Grundstück ohne zivilrechtliche Veräusserung übertragen wird

(vgl. Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Bern 2009, § 96 N 24 f.).

Das Basellandschaftliche Steuerrecht bietet für eine ausschliesslich wirtschaftliche Betrachtungsweise keinen Raum. Die Handänderung bei der Handänderungssteuer erfasst demnach die zivilrechtlichen und die wirtschaftlichen Handänderungen (vgl. hierzu Urteil des Kantonsgerichts Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] Nr. 205/2000 vom 6. September 2000, E. 1).

Daraus folgt, dass der Rekurs auch unter Beachtung dieser Aspekte abzuweisen ist.

5. Alsdann führt der Vertreter der A. aus, denkbar sei auch, dass die Liegenschaften als Geschäftsvermögen einer Einzelfirma der Inhaberin der A. behandelt würden. Sie sei älter als 55 Jahre, übe keine Erwerbstätigkeit mehr aus und könne damit die Unternehmenssteuerreform II ab 1. Januar 2011 in Anspruch nehmen und die Liegenschaften mittels Steueraufschub in das Privatvermögen überführen. Die vorher stattgefundenen Umstrukturierung (Überführung der Liegenschaft aus der AG in die Einzelfirma der Inhaberin) würde die Inanspruchnahme von § 82 lit. h StG erlauben.

Wie bereits dargelegt worden ist, sind die Voraussetzungen zur Anwendung von § 82 lit. h StG nicht erfüllt, da es sich vorliegend nicht um eine Umstrukturierung, sondern um eine Liquidation handelt. Zudem treten die Bestimmungen der Unternehmenssteuerreform II im Kanton Basel-Landschaft erst per 1. Januar 2011 in Kraft, weshalb sich eine Prüfung des Sachverhaltes unter den in Zukunft geltenden Normen erübrigt.

6. Schliesslich moniert der Vertreter der A., die Steuerverwaltung habe seine Anliegen, welche er mit Schreiben vom 1. März 2009 an die Steuerverwaltung formuliert habe, nicht beantwortet. Er habe lediglich die Vorausberechnungen für die Grundstückgewinnsteuerrechnungen erhalten. Hierzu ist auszuführen, dass der Vertreter sich letztlich mit den Berechnungen der Steuerverwaltung begnügt hat. Anderenfalls hätte er sich erneut an die Steuerverwaltung wenden und auf die Beantwortung seiner Fragen bestehen müssen. Die Steuerverwaltung hat vorliegend das Schreiben des Vertreters nicht beantwortet, wozu sie aber verpflichtet gewesen wäre. Daraus kann der Vertreter jedoch nicht ableiten, dass er eine explizite Antwort auf seine Fragen hätte bekommen müssen, da die Steuerverwaltung nicht dazu angehalten werden kann, Berater in offenen Steuerfragen zu beraten.

Der Vertreter der Pflichtigen kann sich aufgrund dieser Sachlage nicht auf den Vertrauensschutz berufen, da er nicht eine falsche Antwort, sondern gar keine Antwort bekommen hat.

Zusammenfassend erweist sich der Rekurs aufgrund all dieser Erwägungen als unbegründet und ist demnach abzuweisen.

7. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind der A. die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.– aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (§130 StG i.V.m. § 21 VPO).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...