

Wirtschaftliche Handänderung

1. Allgemeines

Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken, gelten gemäss § 127 Abs. 2 StG als Veräusserung.

Eine solche wirtschaftliche Handänderung liegt gemäss § 27 StV vor, wenn die Verfügungsgewalt über ein Grundstück die Hand wechselt, ohne dass ein Eintrag im Grundbuch erfolgt.

2. Voraussetzungen

2.1. Veräusserung von Mehrheitsbeteiligungen

Eine wirtschaftliche Handänderung liegt vor bei der Veräusserung von Mehrheitsbeteiligungen an einer Immobiliengesellschaft, wodurch der Veräusserer dem Erwerber die Herrschaft über die Gesellschaft verschafft.

Dabei wird bereits eine 50-%-Beteiligung an einem Aktienpaket einer Immobiliengesellschaft als Mehrheitsbeteiligung betrachtet. In wirtschaftlicher Hinsicht wirkt der Erwerb der beherrschenden Beteiligung wie die Übertragung der Gesellschaftsgrundstücke selbst.

Die Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Betriebsgesellschaft ist dagegen keine wirtschaftliche Handänderung (vgl. Ziff. 2.3).

2.2. Veräusserung von Minderheitsbeteiligungen

Nicht nur der Verkauf von Mehrheitsbeteiligungen, sondern auch die konzentrierte Veräusserung von mehreren Minderheitsbeteiligungen, die im Paket eine Mehrheitsbeteiligung bilden, erfüllt den Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung.

Wird eine tranchenweise und/oder zeitlich gestaffelte Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung vereinbart, so werden die einzelnen Tranchen zusammengerechnet, auch wenn diese für sich allein unter 50 % zu stehen kommen (siehe auch RICHNER/FREI/KAUFMANN, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 98 zu § 216).

2.3. Abgrenzung Immobiliengesellschaft - Betriebsgesellschaft

Ein Aktienkäufer, der sich eine mehrheitliche Beteiligung an einer Betriebsgesellschaft verschafft, will in der Regel eine weitgehende Beherrschung des gesamten Unternehmens erlangen.

Ein nur nebensächliches Motiv ist in diesem Fall, die Verfügungsmacht über Gesellschaftsgrundstücke zu erwerben. Die Liegenschaften einer Betriebsgesellschaft bilden lediglich die sachliche Grundlage für den vordergründig wesentlichen Geschäftsbetrieb.

Eine Gesellschaft charakterisiert sich dann als Immobiliengesellschaft, wenn ihr Zweck ausschliesslich oder mindestens zur Hauptsache im Erwerb, der Verwaltung, dem Wiederverkauf und der Überbauung von Grundstücken besteht.

Entscheidend für die Qualifikation als Immobilien- oder Betriebsgesellschaft sind die tatsächlichen Verhältnisse aufgrund der Geschäftstätigkeit zum Zeitpunkt der Beteiligungsveräusserung bzw. des Wechsels der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt und der Blickwinkel des Erwerbers.

Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich um eine Immobiliengesellschaft, wenn der

- Erwerber der Aktienmehrheit einer Betriebsgesellschaft am bisherigen Geschäftsbetrieb von vornherein kein oder höchstens ein nebensächliches Interesse hat;
- Erwerber sich mit dem Aktienkauf vor allem die Verfügungsgewalt über die Gesellschaftsgrundstücke sichert;
- der Kaufpreis sich im Wesentlichen nach dem Grundstückwert bestimmt.

3. Steuerliche Behandlung

3.1. Veräusserer ist natürliche Person oder steuerbefreite juristische Person

Ist der Veräusserer eine natürliche Person oder eine gemäss § 75 Abs. 1 Ziff. 4 und 7 StG von der Steuerpflicht befreite juristische Person unterliegt der Veräusserungsgewinn der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 126 StG.

3.2. Veräusserin ist eine juristische Person

Ist die Veräusserin der Beteiligung eine juristische Person, wird der Grundstückgewinn am Ort der gelegenen Sache und ein allfälliger Kapitalgewinn auf den übrigen Aktiven am Sitz der Gesellschaft mit der ordentlichen Gewinnsteuer besteuert.

3.3. Handänderungssteuer

Bei einer wirtschaftlichen Handänderung unterliegt die Veräusserung gemäss § 137 StG der Handänderungssteuer unabhängig davon, ob der Veräusserer eine natürliche oder eine juristische Person ist.

Die Handänderungssteuer ist vom Verkehrswert der Liegenschaft geschuldet, und nicht vom blossen Aktienverkaufspreis.

3.4. Direkte Bundessteuer

Die wirtschaftliche Handänderung stellt bei der direkten Bundessteuer keinen Realisationstatbestand dar und wird daher auch nicht besteuert.

3.5. Bei der veräusserten Immobiliengesellschaft

Bei der „veräusserten“ Immobiliengesellschaft wird der aufgrund der wirtschaftlichen Handänderung besteuerte Wertzuwachsgegninn kantonal als besteuerte stille Reserve nachgetragen.

4. Berechnung des Grundstückgewinns

4.1. Veräußerungserlös Liegenschaft

Aktienverkaufspreis
+ allfällige Schuldübernahme

= Kaufpreisleistung
+ Fremdkapital ¹⁾
./. nicht liegenschaftliche Werte ²⁾
= Veräußerungserlös Liegenschaft
=====

¹⁾ z.B. Hypotheken

²⁾ z.B. Kasse, Wertschriften, Aktionärsdarlehen, Inventar

4.2. Grundstückgewinn

Veräußerungserlös Liegenschaft
./. (Anlagekosten – aufgeschobener Gewinn)
= steuerbarer Grundstückgewinn
=====