

Wirtschaftliche Handänderung

1. Allgemeines

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

Der Steuerpflichtige hat jede steuerbegründende Veräusserung, die nicht durch Eintragung im Grundbuch erfolgt, innert 30 Tagen der Veranlagungsbehörde schriftlich zu melden (§ 170 StG).

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. Als Mehrheitsbeteiligung gilt in der Regel eine Beteiligung von mehr als 50 %. In Einzelfällen kann bereits eine Beteiligung von 50 % als Mehrheitsbeteiligung qualifizieren.

Für die Beurteilung der Frage, ob eine Minderheits- oder Mehrheitsbeteiligung die Hand gewechselt hat, sind die Stimmrechtsverhältnisse im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Handänderung massgebend.

In wirtschaftlicher Hinsicht wirkt der Erwerb der beherrschenden Beteiligung, respektive die Übertragung der Beherrschung an der Gesellschaft, 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 Veräusserung von mehreren Minderheitsbeteiligungen, die im Paket eine Mehrheitsbeteiligung bilden, erfüllt den Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung, sofern die Veräusserer zusammenwirken.

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/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 2006, N.100 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;
- Kaufpreis sich im Wesentlichen nach dem Grundstückswert bestimmt.

3. Steuerliche Behandlung

3.1. Veräusserer ist natürliche Person

Ist der Veräusserer eine natürliche Person und waren die veräusserten Beteiligungen an der Immobiliengesellschaft in deren Privatvermögen, unterliegt der Veräusserungsgewinn der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 126 StG.

Handelt es sich bei den veräusserten Beteiligungen um Geschäftsvermögen einer natürlichen Person, unterliegt der Veräusserungsgewinn ab der Steuerperiode 2014 der Einkommenssteuer (ohne Teilbesteuerungsabzug, vgl. StP 20b Nr. 1).

Bis und mit Steuerperiode 2013 unterlag ein solcher Veräusserungsgewinn noch der Grundstückgewinnsteuer.

Bei einer Transponierung (StP 22a Nr. 2) wird ebenfalls von einer wirtschaftlichen Handänderung ausgegangen. Dabei wird vom Verkehrswert der Liegenschaften zum Zeitpunkt der Einbringung der Anteile ausgegangen.

3.2. Veräusserin ist eine juristische Person

Bezüglich der Steuerfolgen bei der Veräusserung von Mehrheitsbeteiligungen durch eine juristische Person wird grundsätzlich auf StP 86a Nr. 1 verwiesen.

Ist der Veräusserer eine gemäss § 75 Absatz 1 Ziffern 4 bis 8 StG von der Steuerpflicht befreite juristische Person, unterliegt der Veräusserungsgewinn der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 126 StG.

3.3. Handänderungssteuer

Bei einer wirtschaftlichen Handänderung unterliegt die Veräusserung gemäss § 137 Absatz 2 StG der Handänderungssteuer unabhängig davon, ob der Veräusserer eine natürliche oder eine juristische Person ist.

Die Handänderungssteuer wird nicht vom blossen Aktienverkaufspreis, sondern vom Veräusserungserlös der Liegenschaft berechnet (vgl. Ziff. 4.1).

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
 =====