



Immobilien Gesellschaften - Wirtschaftliche Handänderung und Minimalsteuer

DA 11/2023 vom Januar 2023 (ersetzt DA 11/2006)

1. Allgemeines zur Immobilien Gesellschaft

Die Begriffe der Immobilien Gesellschaft und der Gesellschaften mit Immobilien tauchen mehrmals im Steuergesetz StG auf, ohne dass sie genauer definiert werden:

- Art. 101 Minimalsteuer auf Grundstücken;
- Art. 144 Abs. 2 Bst. a Grundstücksgewinnsteuer
- Art. 157 Abs. 2 Bst. a Handänderungssteuer

Die Praxis der Steuerveranlagungsbehörden muss somit festlegen, wann eine Immobilien Gesellschaft im Sinne der entsprechenden Gesetzesbestimmung vorliegt. Diese Dienstanleitung wird für die erwähnten Gesetzesbestimmungen die nötige Praxisauslegung und Definition umschreiben.

Im Kreisschreiben Nr. 17 vom 15. Dezember 1994 der EStV wird die Immobilien Gesellschaft wie folgt definiert:

Danach gilt als Immobilien Gesellschaft eine Aktiengesellschaft, Genossenschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder Kommanditaktiengesellschaft des Obligationenrechts, wenn ihr statutarischer Zweck und/oder die tatsächliche Tätigkeit ausschliesslich oder mindestens zur Hauptsache darin besteht, Grundstücke zu erwerben, zu verwalten, zu nutzen und zu veräussern.

Dabei ist der Gesellschaftszweck ausschlaggebend, wobei nicht nur die Statutenformulierung sondern auch die tatsächliche Tätigkeit zu beachten ist. Demnach kommt der Gewichtung der Aktiven der Gesellschaft eine gewisse Bedeutung zu.

Nachstehend werden die Begriffe und Praxisauslegung für die einzelnen Gesetzesartikel beleuchtet.

2. Wirtschaftliche Handänderung (Art. 144 GGST / Art. 157 Handänderungssteuern)

2.1 Grundsatz

Sowohl bei den Grundstücksgewinnsteuern (Art. 144 StG) als auch bei den Handänderungssteuern (Art. 157 StG) ist die Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobilien Gesellschaften der steuerpflichtigen Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen gleichgestellt (sogenannte wirtschaftliche Handänderung), sofern wesentliche Teile der Verfügungsgewalt die Hand wechseln. Das Rechtskleid der Immobilien Gesellschaft wird in diesem Fall nicht beachtet. Für die Grundstücksgewinnsteuern wie auch für die Handänderungssteuern wird dieser Vorgang (Übertragung der Beteiligungsrechte) behandelt, wie wenn der Aktionär direkt Eigentümer der Grundstücke wäre. Im Kanton Obwalden wird für die Beurteilung der Übertragung der Verfügungsgewalt die Perspektive des Verkäufers eingenommen.

Diese Vorgehensweise ist im Steuerrecht allgemein anerkannt. Nebst vielen anderen halten Cagianut/Höhn (Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, S. 625) fest: "Die Übertragung aller oder der überwiegenden Mehrzahl der Anteile an einer Immobiliengesellschaft gilt steuerrechtlich nicht als eine Veräusserung von beweglichem Vermögen, sondern als eine wirtschaftliche Handänderung der Liegenschaften. Sie löst deshalb die Grundstückgewinnsteuer auf dem Mehrwert der Liegenschaften und die Handänderungssteuer auf dem Verkehrswert der Liegenschaften in jenem Kanton aus, in welchem die Liegenschaften gelegen sind".

Ob eine Immobiliengesellschaft vorliegt, wird nach der Definition in Punkt 1 dieser Dienstanleitung beurteilt.

2.2 Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt

Bei den Handänderungssteuern ist der Steuertatbestand in Art. 157 Abs. 2 Bst. a StG wie folgt umschrieben:

Veräusserungen von Grundstücken sind gleichgestellt:

a) Rechtsgeschäfte, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Veräusserungen wirken;

In der Praxis der Steuerveranlagungsbehörde ist der Begriff der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt jeweils auszulegen. Grundsätzlich ist jeder Einzelfall zu prüfen. Die nachstehenden Ausführungen können nur Orientierungshilfen sein.

Der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt liegt vor, wenn:

- eine rechtsgeschäftliche Übertragung der wesentlichen Teile der Verfügungsgewalt über Grundeigentum bei
- fehlender grundbuchlicher Mutation vorliegt.

Es stellt sich nun die Frage, wie die "wesentlichen Teile" zu quantifizieren sind. Nachstehend werden einige Beispiele unter diesem Gesichtspunkt aufgezeigt:

Mehrheitsbeteiligung

Grundsätzlich liegt eine Übertragung der wesentlichen Teile der Verfügungsgewalt vor, wenn eine Mehrheitsbeteiligung (mehr als 50 %) die Hand wechselt, wobei die Stimmrechtsverhältnisse gelten. Eine Ausnahme davon ist, wenn der Verkauf in mehreren Etappen vorgenommen wird, so dass nach und nach eine Mehrheitsbeteiligung entsteht. Dieser Fall wird wie eine einmalige Übertragung der Mehrheit betrachtet. Dabei werden die letzten drei Jahre zusammengerechnet. Die Steuerpflicht entsteht jedoch erst im Zeitpunkt jener Übertragung, bei welcher Total mehr als 50 % der Beteiligung erreicht wurde.

Minderheitsbeteiligte mit zusammen mehr als 50 % veräussern ihre Anteile

Ein Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt liegt ebenfalls vor, wenn mehrere Minderheitsbeteiligte mit zusammen mehr als 50 % der Anteile an einer Immobiliengesellschaft diese gesamthaft auf einen Dritten übertragen, sofern:

- diese bewusst zusammenarbeiten;
- auf einen einzigen Erwerber übertragen wird;
- oder auf mehrere Erwerber, die als einfache Gesellschaft eng miteinander verbunden sind.

Käufer wird erst durch Kauf Mehrheitsaktionär

Keine wirtschaftliche Handänderung liegt vor, wenn der Käufer durch den Kauf einer Minderheitsbeteiligung zum Mehrheits-Aktionär wird.

Holding mit Immobiliengesellschaft als Tochter

Grundsätzlich liegt ebenfalls eine wirtschaftliche Handänderung vor. Dies gilt für die Handänderungssteuer.

Beispiele

- A ist zu 100% an der ImmoCo beteiligt. A veräussert B 50% der Kapitalanteile, wodurch A und B neu zu jeweils 50% an der ImmoCo beteiligt sind.
Keine Handänderungssteuer, da Mehrheitsbeteiligung nicht übergeht → nicht steuerbar
- A ist zu 100% an der ImmoCo beteiligt. A veräussert B 51% der Kapitalanteile, wodurch B neu zu 51% an der ImmoCo beteiligt ist.
Handänderungssteuer wird ausgelöst, da Mehrheitsbeteiligung übergeht → steuerbar
- A und B sind je zu 50% an der ImmoCo beteiligt. A veräussert B 2% der Kapitalanteile, wodurch B neu zu 52% an der ImmoCo beteiligt ist.
Keine Handänderungssteuer, da Mehrheitsbeteiligung nicht übergeht → nicht steuerbar
- A und B sind jeweils zu 30%, C ist zu 40% an der ImmoCo beteiligt. A und B verkaufen ihre Anteile gemeinsam an C, wodurch C neu zu 100% an der ImmoCo beteiligt ist.
Handänderungssteuer wird ausgelöst, da gemeinsam die Mehrheitsbeteiligung übergeht → steuerbar
- A und B sind jeweils zu 30%, C ist zu 40% an der ImmoCo beteiligt. A und B verkaufen unabhängig voneinander ihre Anteile an C, wodurch C neu zu 100% an der ImmoCo beteiligt ist.
Keine Handänderungssteuer, da Mehrheitsbeteiligung nicht übergeht (unabhängig voneinander) → nicht steuerbar
- A ist zu 60%, B zu 40% an der ImmoCo beteiligt. A veräussert seine Anteile an sechs verschiedene Erwerber, welche danach zu jeweils 10% an der ImmoCo beteiligt sind.
Handänderungssteuer wird ausgelöst, da Mehrheitsbeteiligung übergeht → steuerbar

2.3 Zeitpunkt der Übertragung und Deklaration

Grundsätzlich gelten die Verhältnisse im Zeitpunkt der Übertragung. Bei einer etappenweisen Veräusserung ist der jeweilige Zeitpunkt der einzelnen Veräusserungen massgebend. Steuerpflichtige Uebertragungen im Sinne dieser Dienstanleitung sind der Steuerverwaltung, Abteilung Support & IT, Team Grundsteuern, unaufgefordert zu melden.

2.4 Abgrenzung gegenüber Betriebsgesellschaft

Eine wirtschaftliche Handänderung wird nur angenommen, wenn es sich um eine Immobiliengesellschaft handelt. Es gilt somit diese gegen die Betriebsgesellschaft abzugrenzen. Es kann dazu auf die allgemeinen Definitionen im Punkt 1 dieser Dienstanleitung verwiesen werden.

Daraus ist u.a. auch zu entnehmen, dass keine quantifizierbaren Vorgaben für die Unterscheidung gemacht werden können, sondern dass der Einzelfall nach folgenden Kriterien zu prüfen ist:

- Subjektive Gesichtspunkte: Was will der Erwerber? Allenfalls den Betrieb stilllegen und mit den Immobilien handeln bzw. diese vermieten?
- Nicht nur der statutarische Zweck der Gesellschaft sondern auch die tatsächliche Tätigkeit ist in die Entscheidungsfindung miteinzubeziehen;
- Eine gewisse Bedeutung kommt der Gewichtung der Aktiven der Gesellschaft zu.

Somit gilt, dass eine Betriebsgesellschaft vorliegt, wenn zwar verhältnismässig grosser Immobilienbesitz vorliegt aber eine wesentliche unternehmerische Tätigkeit, mit Angestellten in Betriebsräumen und dieser Betrieb weiterhin aufrechterhalten wird. Bei einer gleichzeitigen Umstrukturierung ist der tatsächlich Übertragenen Gesellschaft Rechnung zu tragen. Eine Aktiengesellschaft, welche im Zeitpunkt der Übertragung bzw. Aktienverkaufs die Grundstücke verpachtet hat, stellt eine Immobiliengesellschaft dar, da sie selber keinen Betrieb führt.

3. Minimalsteuer (Art. 101 StG)

Mit Art. 101 StG wird den juristischen Personen eine Minimalsteuer auf den im Kanton gelegenen Grundstücke auferlegt, sofern diese höher ist als die Leistung der juristischen Person aufgrund der Gewinn- und Kapitalsteuer.

Die feste Minimalsteuer auf Grundstücken beträgt 2 Promille des Nettosteuerwertes der nicht-landwirtschaftlich bewerteten Grundstücke gemäss Art. 45 StG.

In Art. 101 Abs. 3 ist jedoch folgende Ausnahmebestimmung enthalten:

Von der Minimalsteuer sind ausgenommen:

a) juristische Personen für Grundstücke, auf denen zur Hauptsache der Betrieb des eigenen Unternehmens geführt wird;

Es ist somit jeweils zu entscheiden, in welchen Grundstücken die Betriebe der eigenen Unternehmen geführt werden und ob Grundstücke bei Immobiliengesellschaften einen Betrieb darstellen und somit von der Minimalsteuer befreit sind.

3.1 Grundstücke, auf denen zur Hauptsache der Betrieb des eigenen Unternehmens geführt wird.

Die negative Umschreibung der Betriebsliegenschaft würde wie folgt lauten:

Nicht von der Minimalsteuer gemäss Art. 101 StG ausgenommen sind die Kapitalanlage-liegenschaften von juristischen Personen, mit denen keine Aufgaben im sozialen Wohnungsbau erfüllt werden.

In Höhn (Ernst Höhn, Interkantonaes Steuerrecht, § 28 N 2) sind die Kapitalanlageliegenschaften und die Unternehmungsliegenschaften (und damit dem Betrieb dienende Liegenschaften) definiert:

"Unternehmungsliegenschaften stellen in den meisten Fällen Anlagevermögen dar. Als solche dienen sie der Unternehmung entweder unmittelbar durch ihre Grundfläche oder ihre Räumlichkeit als Betriebsmittel (Betriebsliegenschaft) (z.B. Lagerplätze, Lagerhäuser, Fabriken) oder nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage (Kapitalanlageliegenschaften) (z.B. Miethäuser)."

Ob ein Grundstück unmittelbar der Unternehmung dient, entscheidet sich aufgrund des Gesellschaftszweckes (statutarisch und/oder tatsächlicher Zweck). Entspricht die effektive Nutzung des Grundstückes vorwiegend dem Gesellschaftszweck, handelt es sich um eine Betriebsliegenschaft im Sinne von Art. 101 Abs. 3 Bst. a.

Ob auf dem Grundstück **zur Hauptsache** der Betrieb des eigenen Unternehmens geführt wird ist grundsätzlich wie bei der Präponderanzmethode zu beurteilen. Überwiegt die betriebliche Nutzung, sind die Kriterien für die Ausnahme von der Minimalsteuer erfüllt. Kriterien zur Beurteilung des überwiegenden Teils könnten sein:

- Mietertrag (effektiv oder gemäss Schätzungsprotokoll);
- Raumaufteilung (sofern gleichartige Nutzung, in m3 oder m2);
- weitere Kriterien.

Wenn aus betriebswirtschaftlich nachvollziehbaren Gründen bei einem Grundstück, auf dem der Betrieb des eigenen Unternehmens geführt wird, zur Hauptsache die nichtbetriebliche Nutzung überwiegt, wird darauf die Minimalsteuer nicht erhoben. Betriebswirtschaftlich nachvollziehbare Gründe können sein:

- Die Finanzierung des Betriebsgebäudes ist nur möglich, wenn auch nicht betrieblich genutzte Liegenschaftsteile erstellt werden;
- Die Parzelle kann durch den Betriebsbau allein nicht sinnvoll ausgenützt werden; aus Gründen der Optimierung des Kapitaleinsatzes kann aber nicht nur der Betrieb alleine erstellt werden;
- Es werden beim Bau des Betriebsgebäudes bewusst Reserven für späteres Wachstum eingebaut, zum heutigen Zeitpunkt können diese jedoch noch nicht belegt werden und müssen vermietet werden;
- etc.

Voraussetzung ist, dass das Betriebsgebäude auf dieser Parzelle steht und der Betrieb aufrechterhalten wird.

3.2 Kann eine Immobiliengesellschaft das Kriterium Betrieb erfüllen?

Es stellt sich die Frage, ob die Ausnahmebestimmung von Art. 101 Abs. 3 Bst. a StG auch für Immobiliengesellschaften gelten kann, d.h. ob Immobiliengesellschaften als "Betrieb der eigenen Unternehmung" gelten können.

Im Kreisschreiben Nr. 5/2005 der ESTV stellt sich diese Frage im Zusammenhang mit Umstrukturierungen. Das Halten und Verwalten eigener Immobilien stellt dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- Es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet;
- Die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeit);
- Die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung

In diesem Fall würde im Sinne des Gesetzes die durch die Verwaltung einer Immobiliengesellschaft belegten Büroräumlichkeiten von der Minimalsteuer ausgenommen.

Eine Immobiliengesellschaft, die kein Betrieb darstellt, ist hingegen wie folgt zu charakterisieren:

- Der Status der Immobiliengesellschaft ist aus dem Zweckartikel der Statuten ersichtlich;
- Die Gesellschaft verfügt über einen mehrheitlichen Immobilienbesitz (mehr als 50 %
- der Bilanzsumme zu Verkehrswerten besteht aus Immobilien;
- Es besteht keine sonstige Geschäftstätigkeit;
- Es liegt eine reine Vermögensanlage vor;
- Das Verhalten der Aktionäre ist ebenfalls massgebend: wenn keine Absicht besteht,
- in einer Betriebsgesellschaft den Betrieb aufrechtzuerhalten, liegt eine reine Immobilienanlage vor.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Gesetzgeber bei der Ausnahmebestimmung des Art. 101 Abs. 3 Bst. a StG nicht die Immobiliengesellschaften von der Minimalsteuer ausnehmen wollte. Ziel des Ausnahmetatbestandes sind viel mehr Unternehmen, die Arbeitsplätze schaffen oder erhalten und deren für Produktions- oder Dienstleistungszwecke benötigte Grundstücke. Die Immobiliengesellschaft gehört im Normalfall nicht dazu. Einzige Ausnahme sind die Büroräumlichkeiten der gegen aussen auftretenden Immobilienhandels- und -verwaltungsgesellschaft (wie oben umschrieben).

4. Quellen

- Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht;;
- Kreisschreiben EStV Nr. 17 vom 15. Dezember 1994;
- Kreisschreiben EStV Nr. 05 vom 1. Juni 2004