

**BStP | 2022 | Nr. 5**

Betreff:	Grundstückgewinnsteuer, Berechnung des Besitzesdauerabzugs, massgeblicher Übertragungszeitpunkt der Verfügungsgewalt bei Übertragung von Beteiligungsrechten
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	20. Januar 2022
Verfahrensnummer:	STRK.2021.23

*Bei der Grundstückgewinnsteuer wird vom ermittelten Gewinn zur Abgeltung der Besitzesdauer ein Abzug vorgenommen. Als Besitzesdauer gilt der Zeitraum, während dem die steuerpflichtige Person Eigentümerin des veräusserten Grundstücks war oder die wirtschaftliche Verfügungsgewalt darüber hatte. Die Übertragung der Verfügungsmacht ist grundsätzlich dann erfüllt, wenn es sich bei den übertragenen Rechten um Befugnisse handelt, die dem jeweiligen Eigentümer eine Stellung einräumen, welche wirtschaftlich jener des Eigentümers gleichkommt. In aller Regel sind die wesentlichen Teile der Verfügungsgewalt spätestens dann übertragen worden, wenn der Berechtigte befugt ist, seinen Rechtsnachfolger frei bestimmen zu können, ohne dass der grundbuchliche Eigentümer hierbei noch eine rechtliche Entscheidungsbefugnis hat. Im konkreten Fall erfolgte die Übertragung der Verfügungsmacht erst im vertraglich vereinbarten Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Gefahr. Für die Berechnung der Besitzesdauer ist daher auf diesen Zeitpunkt abzustellen.*

**Sachverhalt:**

A. Die Rekurrentin, die X-AG, veräusserte am TT.MM.JJJJ 5'000 Namenaktien der Y-AG (per TT.MM.JJJJ umfirmiert in Z-AG), welche ihrerseits im Grundbuch als Eigentümerin der Liegenschaft [...]strasse [...] in Basel eingetragen war, an die [...] Stiftung zu einem Kaufpreis von CHF [...].

Am 4. November 2020 setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Grundstücksgewinn auf CHF [...] fest. Dabei übernahm sie die Deklaration und reduzierte diese um einen Besitzesdauerabzug von 18% im Umfang von CHF [...]. Sie ging von einer Besitzdauer von elf Jahren aus und brachte einen Steuersatz von 30% zur Anwendung.

B. Eine dagegen am 2. Dezember 2020 erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheidung vom 15. Januar 2021 ab. Zum Vorbringen der Rekurrentin, wonach von einer Besitzesdauer von elf Jahren und drei Monaten auszugehen sei, entgegnete die Steuerverwaltung, dass auf den Zeitpunkt der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht per Vertragsschluss und nicht auf den vereinbarten Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Gefahr per TT.MM.JJJJ abzustellen sei. Somit sei von einer Besitzesdauer von elf Jahren auszugehen.

C. Dagegen richtet sich der vorliegende Rekurs vom 11. Februar 2021, mit dem die Rekurrentin, vertreten durch [...], sinngemäss beantragt, dass für die Berechnung des Besitzesdauerabzugs auf den Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Gefahr per TT.MM.JJJJ abzustellen sei und ein Abzug in der Höhe von 21% zur Anwendung kommen solle. Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 3. Mai 2021 die Abweisung des Rekurses. Ein zweiter Schriftenwechsel fand nicht statt. Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

*Erwägungen:*

1. [...]

2. a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. Januar 2021 aufzuheben und, dass für die Berechnung des Besitzesdauerabzugs auf den Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Gefahr per TT.MM.JJJJ abzustellen sei.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Umstritten ist demgegenüber einzig die Berechnung des Besitzesdauerabzugs bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer.

3. a) aa) Nach § 104 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer erhoben von den Gewinnen, die sich aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und des Geschäftsvermögens der natürlichen und juristischen Personen sowie von Anteilen an solchen ergeben. Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken, sind Veräusserungen von Grundstücken gleichgestellt (Abs. 2 lit. a).

bb) Gemäss § 86 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) ist einer Veräusserung eines Grundstückes im Sinne von § 104 Abs. 2 lit. a StG insbesondere die Veräusserung von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft gleichgestellt, wenn auf einmal, nach und nach oder im Zusammenwirken mit andern Anteilsinhabern oder Anteilsinhaberinnen gesamthaft Beteiligungsrechte am Grund- oder Stammkapital von mehr als 50 Prozent übertragen werden (Abs. 1). Als Immobiliengesellschaft gilt eine Kapitalgesellschaft, die sich hauptsächlich mit der Überbauung, dem Erwerb, der Verwaltung und Nutzung oder der Veräusserung von Grundstücken befasst und deren zu Buchwerten bewerteten Aktiven zur Hauptsache aus unbeweglichem Vermögen bestehen oder deren Erträge zur Hauptsache aus solchem entstammen (Abs. 2).

b) aa) Gemäss § 107 StG kann von dem nach § 106 StG ermittelten Gewinn zur Abgeltung der Besitzesdauer ein Abzug vorgenommen werden. Dieser beträgt ab dem sechsten und für jedes weitere Besitzjahr 3 Prozent, höchstens jedoch 60 Prozent des Gewinnes. Als Besitzesdauer gilt gemäss § 107 Abs. 2 StG der Zeitraum, während dem die steuerpflichtige Person Eigentümerin des veräusserten Grundstücks war oder die wirtschaftliche Verfügungsgewalt darüber hatte.

bb) Gemäss § 94 Abs. 1 StV entspricht die Besitzesdauer dem Zeitraum, während welchem die steuerpflichtige Person das Eigentum oder die wirtschaftliche Verfügungsmacht am veräusserten Grundstück hatte. Beginn und Ende dieses Zeitraums bestimmen sich sinngemäss nach den Vorschriften über die Entstehung der Steuer (§ 110 StG).

c) Gemäss § 110 Abs. 1 lit. b StG entsteht der Steueranspruch bei Rechtsgeschäften, die sich wirtschaftlich wie eine Veräusserung auswirken, mit der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt.

4. a) Bei der vorliegenden Transaktion handelt es sich gem. § 104 StG um ein Rechtsgeschäft, das in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirkt und somit der Veräusserung des Grundstückes gleichgestellt ist. Unbestritten ist weiter, dass es sich bei der ehemaligen Y-AG um eine Immobiliengesellschaft im Sinne von § 86 StV handelt und die Veräusserung derer Aktien wirtschaftlich betrachtet einen der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Eigentumsübergang darstellt. Auf den Grundstücksgewinn wird zur Abgeltung der Besitzesdauer ein Abzug vorgenommen. Als Besitzesdauer gilt der Zeitraum, während welchem die steuerpflichtige Person Eigentümerin des veräusserten Grundstücks war oder die wirtschaftliche Verfügungsgewalt darüber hatte.

b) Die Steuerverwaltung geht von einer Besitzesdauer vom TT.MM.JJJJ bis zum TT.MM.JJJJ, mithin von elf Jahren aus. Entscheidend für die Entstehung des Steueranspruchs sei demnach

die gem. § 110 Abs. 1 lit. b StG erfolgte Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Ohne Bedeutung sei hingegen, so die Steuerverwaltung, der vereinbarte Übergang von Nutzen und Gefahr. Dies ergebe sich auch aus Ziff. 3 des Kaufvertrags vom TT.MM.JJJJ, in der die Rekkurrentin der Käuferin das Eigentum und die Verfügungsgewalt an den Aktien zugesichert habe. Zudem habe der Verwaltungsrat der ehemaligen Y-AG die Aktienübertragung noch gleichentags genehmigt. Dies alles spreche dafür, dass die ehemalige Y-AG die Verfügungsmacht bereits am TT.MM.JJJJ preisgegeben habe. Dass das Aktienregister erst per TT.MM.JJJJ aktualisiert worden sei, ändere nichts daran, da die Eintragung in dasselbe nur deklaratorische Wirkung habe. Dies gehe auch aus der Lehre hervor. Demnach erfolge die wirtschaftliche Handänderung in dem Zeitpunkt, in dem die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf einen Dritten übertragen werde. Bei der Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft sei dies der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, also des Vorliegens von übereinstimmenden Willenserklärungen (Villard in: Tarolli Schmid/Villard/Bienz/Jaussi, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 110 N 7).

5. a) Es trifft zu, dass die von der Steuerverwaltung angeführte Lehrmeinung auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses abstellt (s.o. E. 4. b)). Hierzu ist anzumerken, dass die Kommentierung für aufschiebend bedingte Rechtsgeschäfte eine Ausnahme vom Grundsatz des Übergangs per Vertragsschluss vorsieht. In diesem Fall wird für die Entstehung des Anspruchs der Eintritt der Bedingung vorausgesetzt (Villard in: Tarolli Schmid/Villard/Bienz/Jaussi, a.a.O., § 110 N 8). Gleiches muss für den vorliegenden Sachverhalt gelten, bei dem der Übergang von Nutzen und Gefahr bzw. der Verfügungsmacht auf einen späteren Zeitpunkt vereinbart wurde.

b) Zum vorliegend massgeblichen Steuertatbestand von § 104 Abs. 2 lit. a StG lässt sich aus der Lehre entnehmen, dass die Übertragung der Verfügungsmacht grundsätzlich dann erfüllt ist, wenn es sich bei den übertragenen Rechten um Befugnisse handelt, die dem jeweiligen Eigentümer eine Stellung einräumen, welche wirtschaftlich jener des Eigentümers gleichkommt. In aller Regel sind die wesentlichen Teile der Verfügungsgewalt spätestens dann übertragen worden, wenn der Berechtigte befugt ist, seinen Rechtsnachfolger frei bestimmen zu können, ohne dass der grundbuchliche Eigentümer hierbei noch eine rechtliche Entscheidungsbefugnis hat (Von der Haegen in: Tarolli Schmid/Villard/Bienz/Jaussi, a.a.O., § 104 N 51). Da vorliegend der Übergang von Nutzen und Gefahr vertraglich per TT.MM.JJJJ vereinbart wurde, kann im Sinne der vorgehenden Ausführungen vor diesem Zeitpunkt noch nicht von einem Übergang der Verfügungsgewalt gesprochen werden. Für diese Auffassung spricht auch der Wortlaut von § 110 Abs. 1 lit. b StG, welcher bezüglich des Zeitpunkts auf die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht abstellt.

c) Aufgrund der tatsächlichen Geschehnisse sowie des weiteren Verhaltens der Beteiligten, ist der TT.MM.JJJJ als massgebender Zeitpunkt anzusehen. Zum einen haben die Parteien im Vertrag vom TT.MM.JJJJ als Übergangszeitpunkt explizit diesen Tag festgelegt. Zum anderen entsprach es dem Willen der die Liegenschaft ursprünglich haltenden Immobiliengesellschaft, der ehemaligen Y-AG, dass die Aktienübertragung auf die neue Eigentümerin zu genehmigen sei und der Übergang der Verfügungsmacht per TT.MM.JJJJ stattfinden solle. Dies geht aus dem Protokoll der ebenfalls am TT.MM.JJJJ abgehaltenen Sitzung des Verwaltungsrates der besagten Gesellschaft hervor. Die Vertragsparteien haben sich daher gegen den Zeitpunkt des Vertragsschlusses und für den Zeitpunkt des Übergangs der Verfügungsmacht entschieden. Würde man der Auffassung der Steuerverwaltung folgen, würde dies bedeuten, dass die Erwerberin der Aktien schon über deren Schicksal bestimmen kann, obschon diese noch nicht Eigentümerin ist. Nach richtiger Auffassung soll ein Erwerber dann über die Sache bestimmen können, wenn das Eigentum auf ihn übergegangen ist (s.o. E. 5. b)). Aus der vorliegenden Vertragsgestaltung und der Umstände war es der Wille der Parteien, den Übergang von Nutzen und Gefahr bzw. die wirtschaftliche Verfügungsmacht per TT.MM.JJJJ übergehen zu lassen. Entsprechend ist für die Berechnung der Besitzesdauer auf diesen Zeitpunkt abzustellen.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für die Berechnung auf den vertraglich vereinbarten Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Gefahr vom TT.MM.JJJJ abzustellen ist. Der Rekurs erweist sich als begründet und ist somit gutzuheissen.

7. [Kosten]

*Beschluss:*

1. In Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. Januar 2021 aufgehoben und die Besitzesdauer auf elf Jahre und drei Monate festgelegt.

2. [...]

3. [...]