

## Der Aufsatz

### Die bündnerische Handänderungssteuer als Wirtschaftsverkehrssteuer

von MLaw Corina Caluori, Rechtsanwältin, Chur  
und MLaw Gian Luca Peng, Rechtsanwalt, Chur

#### I. Die Grundzüge der bündnerischen Handänderungssteuer

##### A. Kommunale Steuer

1. Mit der Handänderungssteuer soll – stark vereinfacht ausgedrückt – die Änderung der Verfügungsmacht über ein Grundstück besteuert werden. Die meisten Kantone erheben eine Handänderungssteuer. Da die Steuer auf Bundesebene nicht harmonisiert ist, richtet sich die Handänderungssteuer nach kantonalem Recht. Die kantonalen Regelungsansätze unterscheiden sich erheblich, auch in Bezug auf das Steuerobjekt.<sup>(1)</sup>
2. Auch der Kanton Graubünden kennt die Handänderungssteuer. Das Gesetz über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG, BR 720.200) räumt den Gemeinden das Recht ein, eine Handänderungssteuer zu erheben. Es handelt sich demnach um eine abgeleitete Steuerkompetenz der Gemeinden.<sup>(2)</sup> Die Gemeinden sind dabei frei, ob sie eine Handänderungssteuer erheben wollen oder nicht (sog. fakultative Gemeindesteuer, Art. 2 Abs. 2 lit. b GKStG). Machen sie von diesem Recht Gebrauch, müssen sie dies nach den abschliessenden Bestimmungen<sup>(3)</sup> des GKStG tun (Art. 7 Abs. 1 GKStG). Das kantonale Recht lässt den Gemeinden nur bezüglich des Steuersatzes eine gewisse gesetzgeberische Gestaltungsmöglichkeit (Art. 12 Abs. 1 GKStG).<sup>(4)</sup>
3. Die Handänderungssteuer ist im Kanton Graubünden demnach eine kommunale Steuer, die von der Gemeinde veranlagt und bezogen werden kann. Die Gemeinden sind in der Gesetzesanwendung grund-

sätzlich autonom, wobei die Rechtsprechung zu den abschliessenden Bestimmungen des GKStG massgeblich zur Vereinheitlichung der Praxis beiträgt.

##### B. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

4. Nach Art. 8 Abs. 1 GKStG gilt als steuerpflichtige Handänderung jede Übertragung der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück. Die bündnerische Handänderungssteuer knüpft damit – anders als die meisten anderen kantonalen Steuerregelungen, die typischerweise ganz oder zumindest auch am Übergang des zivilrechtlichen Eigentums anknüpfen<sup>(5)</sup> – an eine umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise an.<sup>(6)</sup> Dies bedeutet, dass:
  - eine bloss zivilrechtliche Handänderung, durch welche die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück nicht ändert, keinen Handänderungssteuertatbestand darstellt;<sup>(7)</sup>
  - eine wirtschaftliche Handänderung auch dann der Handänderungssteuer unterliegt, wenn mit der Transaktion keine zivilrechtliche Handänderung verbunden ist.<sup>(8)</sup>
5. Aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergibt sich nicht nur eine Erweiterung der Steuerpflicht, indem bestimmte wirtschaftliche Vorgänge, die zivilrechtlich keine Handänderung bewirken, trotzdem steuerlich erfasst werden können; sie bewirkt umgekehrt einschränkend, dass bestimmte zivilrechtliche Eigentumsübertragungen dann nicht handänderungssteuerpflichtig sind, wenn sie sich wirtschaftlich nicht als Änderung auswirken.<sup>(9)</sup>
6. Demnach ist es für die Erhebung der Handänderungssteuer nicht massgebend, ob eine zivilrechtliche Handänderung stattgefunden hat. Die Angaben im Grundbuch sind bei der Beurteilung der Steuerpflicht deshalb nicht relevant.<sup>(10)</sup> Entsprechend wurde in der Botschaft dazu ausdrücklich festgehalten: «Nur dort, wo der Erwerb

der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an einem Grundstück im Zentrum des Rechtsgeschäftes steht, soll auch eine Handänderungssteuer erhoben werden.»(11) Entscheidend ist demnach einzig, ob im Ergebnis die wirtschaftliche Berechtigung am Grundstück verändert wurde. Wie dieser Übergang bewerkstelligt wird – mittels Rechtsgeschäft oder auf andere Weise –, ist unerheblich.(12)

7. Von einer Änderung der wirtschaftlichen Berechtigung ist auszugehen, wenn wesentliche Teile der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück auf einen Dritten übergehen.(13) Hat die wirtschaftliche Verfügungsgewalt geändert, ist eine Handänderungssteuer geschuldet – entweder vollumfänglich oder im Umfang der quotenmässigen Verschiebung.(14)

## II. Neuste bundesgerichtliche Rechtsprechung

8. In konstanter Rechtsprechung hatte das Verwaltungsgericht bei der Handänderungssteuer diese umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise angewandt. Mit Urteil A 13 55 vom 10. Januar 2017(15) hatte das Verwaltungsgericht diese umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise hingegen durchbrochen und zu einer teilweisen zivilrechtlichen Betrachtungsweise gewechselt. Das Urteil führte zu einem grossrätlichen Auftrag, der antragsgemäss an die Regierung überwiesen worden war. Der Auftrag verlangt die gesetzgeberische Sicherstellung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.(16)
9. Eine schliesslich jüngst vom Verwaltungsgericht beabsichtigte Praxisänderung, womit die umfassende wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugunsten einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise weiter erheblich eingeschränkt worden wäre, bezeichnete das Bundesgericht zwischenzeitlich als willkürlich und hob den Entscheid auf.(17)

10. Gleichentags entschied das Bundesgericht über zwei weitere Fälle zur bündnerischen Handänderungssteuer. In allen drei Urteilen hat das Bundesgericht wesentliche und beachtenswerte Ausführungen gemacht, die zum einen zu einer weiteren Klärung der Tragweite der umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise beitragen. Zum andern dürfte diese Rechtsprechung die rechtsanwendenden Behörden aber vor grosse Herausforderungen stellen. Diese Bundesgerichtsurteile werden im Nachfolgenden deshalb einer näheren Betrachtung unterzogen.

### A. Bundesgerichtsurteil 2C\_9/2019 vom 29. Januar 2020

11. Dem Entscheid lag im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde: Zwei Aktiengesellschaften A. und B. bildeten zusammen eine einfache Gesellschaft und hielten so als Gesamteigentümer verschiedene Grundstücke. Mit Sachinlagen bzw. Sachübernahmevertrag wurden sämtliche Aktiven und Passiven der einfachen Gesellschaft in eine neu gegründete Aktiengesellschaft X. eingebracht. An dieser neu gegründeten Aktiengesellschaft X. war die Aktiengesellschaft A. zu 50%, die Aktiengesellschaft B. zu 25% und eine dritte Aktiengesellschaft C. zu 25% beteiligt. Streitig und gerichtlich zu prüfen war, ob für die Übertragung der verschiedenen Grundstücke von der einfachen Gesellschaft auf die Aktiengesellschaft X. eine Handänderungssteuer geschuldet war.
12. Die Gemeinde bejahte die Steuerpflicht. Das Verwaltungsgericht schützte die Veranlagung der Handänderungssteuer in Begründung einer neuen Praxis im Urteil A 18 24 vom 6. November 2018.(18) Das Gericht begründete unter anderem den Grundsatz, dass bei einer zivilrechtlichen Handänderung grundsätzlich immer eine Handänderungssteuer geschuldet sei, es sei denn, es liege ausnahmsweise keine wirtschaftliche Handänderung vor (E. 5.2). Das Bundesgericht beurteilte diesen Entscheid als offensichtlich unhaltbar und

willkürlich. Es hob den Entscheid auf und stellte fest, dass in der vorliegenden Konstellation keine Handänderungssteuer geschuldet sei.

13. Das Bundesgericht begründete seinen Entscheid damit, dass nach bündnerischem Recht für die Handänderungssteuer eine umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise gelte. Das bündnerische Handänderungssteuerrecht knüpfe allein an den Übergang der tatsächlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsgewalt an. Wie dieser Übergang bewerkstelligt werde – mittels Rechtsgeschäft oder auf andere Weise – sei unerheblich. In diesem Punkt unterscheide sich die bündnerische Handänderungssteuer von den meisten übrigen kantonalen Steuerregelungen, die typischerweise am Übergang des zivilrechtlichen Eigentums anknüpfen würden (E. 2.4.1 f.). Die bündnerische Handänderungssteuer unterscheide sich insbesondere auch von der solothurnischen Regelung, die zwar ebenfalls eine wirtschaftliche Betrachtungsweise kenne, aber in jedem Fall ein Rechtsgeschäft (zivilrechtliche Handänderung) voraussetze. Demgegenüber verlange die bündnerische Handänderungssteuer «noch nicht einmal ein Rechtsgeschäft, um ausgelöst zu werden.» Die bündnerische Handänderungssteuer könne demnach nicht als Rechtsverkehrs- bzw. Rechtsübertragungssteuer charakterisiert werden. Vielmehr sei die bündnerische Handänderungssteuer eine **Wirtschaftsverkehrssteuer** (E. 2.4.4).(19) Es sei deshalb zweifelhaft, ob die Sichtweise der Vorinstanz – dass jede zivilrechtliche Handänderung eine Steuerpflicht auslöse, es sei denn, es liege ausnahmsweise keine wirtschaftliche Handänderung vor – mit dieser Konzeption als Wirtschaftsverkehrssteuer vertretbar sei (E. 3.1).(20)
14. Es sei sodann unhaltbar, wenn die Vorinstanz annehme, dass mangels Mehrheitsverhältnissen niemand die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Grundstücke habe bzw. gehabt habe. Grundstücke würden stets in der tatsächlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsgewalt
- einer oder aber auch mehrerer Personen liegen (E. 3.1).
15. Weiter führte das Bundesgericht aus, dass bei der umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wie sie das bündnerische Recht verlange, durch die Immobiliengesellschaften als juristische Personen hindurchgeschaut werden müsse; die rechtliche Selbständigkeit der juristischen Person also ignoriert werden müsse und stattdessen allein auf die mit ihr verbundenen natürlichen Personen zu schauen sei. Die Übertragung der überwiegenden Aktienmehrheit an einer Immobiliengesellschaft sei der Übertragung des Eigentums am Grundstück gleichzustellen. Es sei entsprechend unhaltbar (und damit willkürlich), wenn die Vorinstanz ausführe, dass die rechtliche Selbständigkeit der juristischen Person im Steuerrecht strikte zu respektieren sei. Auf die juristische Selbständigkeit sei nur dann abzustellen, wenn das Steuerrecht (auch) zivilrechtlich anknüpfe, was das bündnerische Recht gerade nicht mache (E. 3.2–3.3).
16. Zum strittigen Fall stellte das Bundesgericht entsprechend fest, dass wenn die Gesellschaft A. von der einen natürlichen Person gehalten werde, während die Gesellschaften B. und C. direkt bzw. indirekt von einer anderen natürlichen Person beherrscht würden und alle beteiligten Gesellschaften Immobiliengesellschaften seien, sämtliche involvierten Gesellschaften in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ignorieren seien, mit dem Ergebnis, dass die Übertragung der Grundstücke auf die Aktiengesellschaft X. nichts an der tatsächlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsgewalt geändert hätte. Die tatsächliche oder wirtschaftliche Verfügungsgewalt wäre diesfalls vielmehr nach wie vor gemeinsam und ausschliesslich von den beiden indirekt beteiligten natürlichen Personen ausgeübt worden. Selbst wenn die an der Aktiengesellschaft X. beteiligten Gesellschaft Betriebsgesellschaften darstellen sollten, die praxisgemäss auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise in der Regel nicht ignoriert werden dürfen, hätte

die Übertragung der streitbetreffenden Grundstücke auf die Aktiengesellschaft keinen Übergang der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsmacht zur Folge gehabt. Diesfalls hätten die beiden Gesellschaften A. und B., welche die Grundstücke zuvor im Gesamteigentum gehalten hatten, mit der Übertragung der Grundstücke auf die Aktiengesellschaft X. lediglich einen Viertel der Aktien an einen Dritten abgetreten. Mit zusammen 75% würden die beiden Gesellschaft A. und B. weiterhin die überwiegende Mehrheit besitzen und damit auch die tatsächliche Verfügungsmacht behalten (E. 4). Damit sei vorliegend keine Konstellation denkbar, in welcher eine Handänderungssteuer geschuldet wäre, weshalb auf eine Rückweisung verzichtet und in der Sache entschieden werde, dass keine Handänderungssteuer geschuldet sei (E. 5).

**B. Bundesgerichtsurteil 2C\_45/2019 vom 29. Januar 2020**

17. Gleichzeitig entschied das Bundesgericht über folgenden Fall: 2008 wurde die Aktiengesellschaft A. mit dem Zweck der Planung, Entwicklung und Erstellung von Überbauungen, dem Kauf und Verkauf und der Vermietung von Grundstücken und allen dazugehörigen Dienstleistungen gegründet. An der Aktiengesellschaft A. waren vier Aktionäre – darunter B. – zu je 25% beteiligt. Die Aktiengesellschaft A. verkaufte in der Folge ein Grundstück an B. für rund CHF 1 Mio. Ergänzend ist dazu festzuhalten, dass die Aktiengesellschaft A. den weiteren drei Aktionären ebenfalls ein Grundstück für je rund CHF 1 Mio. übertragen hatte. Damit wurde das ganze Vermögen der Aktiengesellschaft auf die vier Aktionäre aufgeteilt.
  18. Streitig und zu prüfen war die Frage, ob für die Übertragung des Grundstücks von der Aktiengesellschaft A. an den Aktionär B. eine Handänderungssteuer geschuldet ist. Die Gemeinde erhob für die Übertragung des Grundstücks eine Handänderungssteuer. Das Verwaltungsgericht schützte die Veranlagung der Handänderungssteuer
- im Urteil A 18 22 vom 30. Oktober 2018. (21) Das Bundesgericht bestätigte diese Auffassung. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Grundstück von der Aktiengesellschaft A. auf ihren Aktionär, der bisher nur über eine Minderheitsbeteiligung (25%) an der Aktiengesellschaft A. an den Grundstücken berechtigt gewesen war, übergegangen sei.
19. Selbst wenn die Rechtspersönlichkeit der Aktiengesellschaft A. als Immobiliengesellschaft in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ignoriert wird, so änderte dies nichts daran, dass der Käufer des Grundstücks lediglich 25% der Aktien gehalten hatte und damit über die Aktiengesellschaft A. auch nur zu einem Viertel am streitbetreffenden Grundstück wirtschaftlich berechtigt gewesen war, die tatsächliche Verfügungsgewalt also nur im Verbund mit den anderen Aktionären hatte ausüben können. Erst durch die Übertragung des Grundstücks habe sich der Aktionär die alleinige tatsächliche Verfügungsgewalt gesichert. Es sei jedenfalls nicht unhaltbar, die Überführung von Grundstücken aus der gemeinsamen tatsächlichen Verfügungsgewalt aller Gesellschafter einer Immobiliengesellschaft in die alleinige tatsächliche Verfügungsgewalt eines einzelnen Gesellschafters als wirtschaftliche Handänderung gemäss Art. 8 Abs. 1 GKStG zu verstehen, wie dies die Vorinstanz getan habe (E. 7).
  20. Der Beschwerdeführer hatte überdies gerügt, dass der Entscheid zu einer Ungleichbehandlung von Aktiengesellschaften und einfachen Gesellschaften führe. Die Aktiengesellschaft A. sei eine «faktische Baugesellschaft», die zum Zweck des Erwerbs und der Überbauung der Grundstücke gegründet worden sei, die schliesslich auf die vier Aktionäre übertragen worden seien. Es wäre auch möglich gewesen, dieses Projekt in der Form einer einfachen Gesellschaft zu realisieren. Wirtschaftlich handle es sich bei der Verteilung der Stockwerkeigentumseinheiten und Miteigentumsanteilen auf die Aktionäre folglich

um eine Realteilung, weswegen sie steuerfrei zu bleiben habe.

21. Das Bundesgericht stellte zunächst klar, dass das bündnerische Recht keine Vorschrift zur Übertragung von Grundstücken aus einer einfachen Gesellschaft auf einen oder mehrere einzelne Teilhaber enthalte. Dem Gesetzeswortlaut lasse sich insbesondere nicht entnehmen, dass solche Übertragungen prinzipiell keine Handänderungen im Sinne von Art. 8 GKStG darstellten. Im Gegenteil deute das Gesetz eher darauf hin, dass Überführungen von Grundstücken aus Gesamt- in Alleineigentum Handänderungen im Sinne von Art. 8 Abs. 1 GKStG darstellen können. So ordne Art. 9 lit. a GKStG für die Erbengemeinschaft ausdrücklich an, dass Handänderungen anlässlich der Erbteilung von der Handänderungssteuer befreit seien; eine Regelung, die redundant wäre, wenn die Grundstückübertragung auf einzelne Mitglieder einer Gemeinschaft zur gesamten Hand – wie einer Erbengemeinschaft oder einer einfachen Gesellschaft – ohnehin keine steuerpflichtige Handänderung darstellen würde. Schliesslich enthalte das Gesetz auch keine Sonderregelungen für Baugesellschaften, die Liegenschaften mit Stockwerkeigentumseinheiten hielten (E. 7.1).
22. Unter der Geltung des GKStG unterwerfe das bündnerische Verwaltungsgericht den Erwerb eines Grundstücks zu Alleineigentum durch eine Teilhaberin einer einfachen Gesellschaft nur dann mangels wirtschaftlicher Handänderung nicht der Handänderungssteuer, wenn diese Teilhaberin bereits innerhalb der einfachen Gesellschaft einen beherrschenden Einfluss ausgeübt hätte. Fehle es hieran, gelte der Erwerb als wirtschaftliche Handänderung gemäss Art. 8 Abs. 1 GKStG und würde die Handänderungssteuer auslösen. Gemäss Art. 8 Abs. 3 GKStG werde in diesem Fall – und nur in diesem Fall – die Handänderungssteuer proportional um die vorbestehende gesellschaftsinterne Berechtigung der Teilhaberin am Grundstück gekürzt (E. 7.3).(22)
23. Es stelle sich höchstens die Frage, ob nicht nur bei Handänderungen in Personengesellschaften, sondern auch bei Handänderungen zwischen Immobiliengesellschaften mit Rechtspersönlichkeit und ihren Gesellschaftern die Handänderungssteuer im Verhältnis zur vorbestehenden wirtschaftlichen Berechtigung der Gesellschafter reduziert werden solle (im vorliegenden Fall um 25%). Für einfache Gesellschaften werde eine solche Reduktion aus Art. 8 Abs. 3 GKStG abgeleitet.(23) Diese Bestimmung privilegieren nach ihrem klaren Wortlaut einzig Personengesellschaften. Die ungleiche Behandlung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften sei folglich im kantonalen Recht angelegt. Es bestehe vorliegend keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung, auch wenn die Aktiengesellschaft A. wirtschaftlich betrachtet vieles mit einer Baugesellschaft in der Form einer einfachen Gesellschaft gemein habe (E. 7.6). Das Bundesgericht sah deshalb keinen Anlass zur Intervention und wies die Beschwerde auch in diesem Punkt ab.

#### **C. Bundesgerichtsurteil 2C\_46/2019 vom 29. Januar 2020**

24. Gleich wie im Urteil 2C\_45/2020 entschied das Bundesgericht im Urteil 2C\_46/2020, ebenfalls vom 29. Januar 2020. Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde:
25. Die Aktiengesellschaft A. wurde mit dem Zweck der Planung, Entwicklung und Erstellung von Überbauungen, dem Kauf und Verkauf und der Vermietung von Liegenschaften (Grundstücken und Immobilien) und der Erbringung weiterer Dienstleistungen in Zusammenhang mit Liegenschaften gegründet. Das Aktionariat bestand aus B. (33%), der C. AG (33%) und der D. SA (34%). Die Aktiengesellschaft A. verkaufte verschiedene Grundstücke an ihre Aktionäre bzw. an deren Gesellschaften, nämlich Grundstücke zum Preis von Fr. 1'193'000.– an die E. AG, Grundstücke zum Preis von Fr. 967'000.– an die D. SA und Grundstücke zum Preis

von Fr. 1'987'000.– an die F. GmbH. Mit kommunaler Veranlagungsverfügung wurde auf den Verkaufspreis die Handänderungssteuer veranlagt. Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden wies die dagegen erhobenen Beschwerden ab.

26. Das Bundesgericht hatte zu prüfen, ob lediglich eine reduzierte Handänderungssteuer im Umfang der Verschiebung der Anteilsrechte geschuldet sei. Das Bundesgericht wies die Beschwerde mit weitgehend identischer Begründung wie im Urteil 2C\_45/2019 vom 29. Januar 2020 ab. Es kam namentlich zum Schluss, dass durch die zivilrechtlichen Handänderungen die Erwerberinnen die alleinige tatsächliche Verfügungsgewalt über die streit betroffenen Grundstücke erlangt hätten. Vor diesem Hintergrund erscheine es nicht als willkürlich, diese Vorgänge als wirtschaftliche Handänderungen im Sinne von Art. 8 Abs. 1 GKStG der Handänderungssteuer zu unterwerfen, wie dies die Vorinstanz getan habe. Die Erhebung der Handänderungssteuer bedeutet auch keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gegenüber sogenannten Baugesellschaften in der Form einfacher Gesellschaften, deren Handänderungen lediglich im Umfang der prozentualen Verschiebung besteuert würden.

### III. Die Handänderungssteuer als Wirtschaftsverkehrssteuer

#### A. Auswirkungen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung

27. Die zitierten Bundesgerichtsurteile haben zu einer weiteren Klärung der Tragweite der umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise beigetragen. Zugleich werden die kommunalen Steuerbehörden mit dieser Rechtsprechung vor grosse Herausforderung gestellt. Nachfolgend werden im Lichte dieser Rechtsprechung zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – typische und häufige Fallkonstellationen beurteilt. Anhand dieser Darstellung wer-

den die Schwierigkeiten einer umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise und die sich für die Steuerbehörden stellenden Herausforderungen deutlich.

#### B. Fallkonstellationen

##### 1. Erwerb von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft

28. Der Erwerb der Aktienmehrheit an einer Immobiliengesellschaft wird als wirtschaftliche Handänderungssteuer qualifiziert und der Handänderungssteuer unterstellt (Art. 8 Abs. 1 lit. b GKStG); dies, obwohl sich das Grundstück bei einer solchen Transaktion unverändert im Eigentum der Immobiliengesellschaft befindet und insofern keine Änderung im Grundbuch erfolgt. Das ist Ausdruck der umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Der Erwerb einer Minderheitsbeteiligung löst demgegenüber keine Handänderungssteuer aus.(24)
29. Entsprechend ist auch ein Zukauf von Aktien, der zu einer Gesamtbeteiligung von mehr als 50% der Stimmen an der Immobiliengesellschaft führt, handänderungssteuerpflichtig. Unter den Tatbestand fällt im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch der Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung an einer Holdinggesellschaft, deren Aktiven aus Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften bestehen.(25) Von solchen Geschäften in der Praxis Kenntnis zu nehmen und diese als steuerauslösende Tatbestände zu erkennen, ist eine grosse Herausforderung.
30. Dabei wird keine quotale Besteuerung, sondern eine Besteuerung über den gesamten Verkehrswert der Immobilien der Gesellschaft ausgelöst (Schwellentheorie). (26) Das soll auch gelten, wenn der Käufer zusammen mit einer von ihm stimmensächtig beherrschten Gesellschaft die Schwelle von 50% der Beteiligungsrechte überschreitet.(27) Dies wird damit begründet, dass die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Gesellschafts-

grundstücke mit Erwerb der Aktienmehrheit an der Immobiliengesellschaft entsteht und für sich eine unteilbare Grösse darstellt.(28)

31. Die Übertragung von Beteiligungen an einer Betriebsgesellschaft löst hingegen keine Handänderungssteuer aus; vorbehalten die Fälle, in denen die Grundstücksübertragung wirtschaftlich im Zentrum des Geschäfts steht. Dies ist vom Gesetzgeber ausdrücklich so gewollt.(29) Betriebsgesellschaften werden demnach auch bei einer umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise in der Regel als selbständige Rechtssubjekte betrachtet.(30)

## **2. Grundstückstransaktionen im Zusammenhang mit Personengesellschaften**

### **a. Einbringen von Grundstücken in eine Personengesellschaft**

32. Die Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft löst grundsätzlich eine Handänderungssteuer aus, weil dadurch die Berechtigung am Grundstück ändert.

33. Nach Art. 8 Abs. 3 GKStG unterliegt die Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft der Handänderungssteuer aber nur insoweit, als die wirtschaftliche Berechtigung ändert. Die Handänderung löst damit nur im Umfang der quotenmässigen Verschiebung eine Steuer aus. Diese vom Gesetzgeber bewusst statuierte Privilegierung von Personengesellschaften führt zwar gemäss Bundesgericht nicht zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung gegenüber Kapitalgesellschaften,(31) ist aber keineswegs zwingend.

### **b. Herausnahme von Grundstücken aus einer Personengesellschaft**

34. Das Gesetz enthält keine Regelung zur Übertragung von Grundstücken aus einer Personengesellschaft auf einen oder mehrere einzelne Teilhaber. Dem Gesetzeswortlaut lässt sich insbesondere nicht ent-

nehmen, dass solche Übertragungen prinzipiell keine Handänderungen im Sinne von Art. 8 GKStG darstellen. Das Bundesgericht führte bezugnehmend auf eine einfache Gesellschaft vielmehr aus, dass das Gesetz im Gegensatz eher darauf hindeute, dass Überführungen von Grundstücken aus Gesamt- in Alleineigentum Handänderungen im Sinne von Art. 8 Abs. 1 GKStG darstellen.(32) Eine solche Sichtweise entspricht auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Das Verwaltungsgericht unterstellt die Übertragung von Grundstücken auf einen oder mehrere einzelne Teilhaber demnach zu Recht regelmässig der Handänderungssteuer.

35. Dabei werden diese Fälle in ständiger Rechtsprechung, trotz fehlender ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage und deshalb analog, nach Art. 8 Abs. 3 GKStG beurteilt.(33) Diese Praxis lässt sich indes mit den Gesetzesmaterialien begründen.(34)

36. Die Umwandlung von Miteigentum bzw. Gesamteigentum in Alleineigentum löst demnach infolge der analogen Anwendung von Art. 8 Abs. 3 GKStG nur mit Bezug auf die quotenmässige Verschiebung der Vermögensansprüche eine Handänderungssteuer aus, mithin nur in dem Ausmass, in dem der Alleineigentümer nicht bereits vorher am fraglichen Grundstück beteiligt war. Es besteht demnach in dem Umfang eine steuerpflichtige Handänderung, in welchem die Berechtigung am erworbenen Grundstück anwächst bzw. sein Anteil wertmässig über seine anwartschaftliche Quote am ungeteilten Grundstück entspricht.

37. Nicht relevant bei der Beurteilung der Steuerpflicht oder Steuerhöhe ist, ob der Übernehmer im Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstücks durch die Personengesellschaft bereits Gesellschafter war oder ob der Erwerber als Gesellschafter einer Personengesellschaft bereits für die Handänderungssteuer in die Pflicht genommen worden ist.(35)

c. *Ausnahme von der quotenmässigen Besteuerung bei beherrschendem Einfluss*

38. Das Verwaltungsgericht hat von dieser quotenmässigen Besteuerung im Zusammenhang mit Personengesellschaften eine Ausnahme formuliert, und zwar analog der Rechtsprechung zu den juristischen Personen.
39. Hat der einbringende bzw. übernehmende Gesellschafter bereits vor der Handänderung einen beherrschenden Einfluss in der einfachen Gesellschaft inne, fallen bei einer Übertragung eines Grundstücks im Alleineigentum eines Gesellschafters auf die einfache Gesellschaft im Gesamteigentum bzw. umgekehrt bei einer Übertragung eines Grundstücks im Gesamteigentum einer einfachen Gesellschaft auf einen Gesellschafter überhaupt keine Handänderungssteuern an.
40. Dabei fragt sich, ob ein solcher beherrschender Einfluss einzig aufgrund der Mehrheitsbeteiligung an der einfachen Gesellschaft («anwartschaftliche Quote» oder «ideelle Anteile») besteht oder ob hierfür auch die konkreten Stimmrechtsregelungen zu beachten sind. Das Verwaltungsgericht hatte sich im Urteil A 11 25 vom 5. Juli 2011 mit dieser Fragestellung zu beschäftigen. Im strittigen Fall übernahm ein stiller Gesellschafter, welcher an einer einfachen Gesellschaft zu 65.5% beteiligt war, das durch die einfache Gesellschaft im Gesamteigentum gehaltene Grundstück zu Alleineigentum. Das Verwaltungsgericht hielt fest, dass in diesem Fall keine Handänderungssteuer zu erheben sei, da die wirtschaftliche Verfügungsgewalt nicht ändere. Das von Gesetzes wegen geltende Einstimmigkeitsprinzip bzw. eine allfällige vertraglich abweichende Regelung zum Stimmrecht fand in der Begründung des Urteils keine Erwähnung. Das lässt den Schluss zu, dass gemäss dieser zitierten Rechtsprechung ein beherrschender Einfluss auch bei einfachen Gesellschaften grundsätzlich lediglich anhand der Beteiligungsverhältnisse beurteilt werden soll. Ob dies der umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise gerecht wird, ist indessen

fraglich. Grundstücke werden infolge einfacher Gesellschaft im Gesamteigentum gehalten. Es gilt von Gesetzes wegen das Einstimmigkeitsprinzip, welches durch vertragliche Abreden abgeändert werden kann. Unbesehen der Beteiligungsverhältnisse beeinflussen solche Stimmrechtsregelungen die Verfügungsmacht; zumindest in tatsächlicher Hinsicht. Im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise müsste dies Berücksichtigung finden.

41. Ergänzend sei hierzu mit Blick auf die neueste bundesgerichtliche Rechtsprechung schliesslich bemerkt, dass auch mehrere Personen zusammen die Verfügungsmacht innehaben können. Es ist also in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht erforderlich, dass eine Partei über eine Mehrheitsbeteiligung verfügt. Sofern mehrere Personen vor und nach dem Rechtsgeschäft unverändert zusammen die wirtschaftliche oder tatsächliche Verfügungsmacht innehaben, ist im Sinne einer umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine Handänderungssteuer geschuldet.(36)

3. **Grundstückstransaktionen im Zusammenhang mit juristischen Personen**

a. *Einbringen von Grundstücken in eine juristische Person*

42. Sofern der Einbringer über die Stimmenmehrheit an der Gesellschaft verfügt, stellt das Einbringen von Grundstücken in eine juristische Person keine wirtschaftliche Handänderung dar und löst damit keine Handänderungssteuer aus. Entsprechend führt die Übertragung eines Grundstücks eines Allein- oder Mehrheitsaktionärs auf seine Gesellschaft nicht zu einer Handänderungssteuer, da der Aktionär durch die Gesellschaft weiterhin über das eingebrachte Grundstück verfügen kann. Gleiches dürfte auch gelten, wenn eine natürliche Person ein Grundstück in eine Gesellschaft einbringt, welche diese über eine andere Gesellschaft indirekt beherrscht. Es liegt nach einer umfassenden wirtschaftlichen

Betrachtungsweise keine steuerpflichtige Handänderung vor.

43. Verfügt der Einbringer nicht über die Stimmenmehrheit an der Gesellschaft, führt die Übertragung auf eine juristische Person hingegen zu einer Änderung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht, die steuerpflichtig ist. Dabei fällt – infolge der Schwelentheorie – die volle Handänderungssteuer an.(37)
44. Zwar hat das Bundesgericht in den Urteilen 2C\_45/2019 und 2C\_46/2019 die berechtigte Frage aufgeworfen, ob nicht nur bei Handänderungen in Personengesellschaften, sondern auch bei Handänderungen zwischen Immobiliengesellschaften mit Rechtspersönlichkeit und ihren Gesellschaftern die Handänderungssteuer im Verhältnis zur vorbestehenden wirtschaftlichen Berechtigung der Gesellschafter quotenmässig reduziert werden soll. Die im kantonalen Gesetz angelegte ungleiche Behandlung von Kapitalgesellschaften mit Rechtspersönlichkeit und Personengesellschaften führe indes nicht zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung, weshalb das Bundesgericht auf weitere Ausführungen verzichtete.(38) Für die Gleichbehandlung müsste – angesichts des klaren Wortlauts von Art. 8 Abs. 3 GKStG – der Gesetzgeber tätig werden.
45. Auch bei juristischen Personen gilt: Bringen mehrere Personen zusammen ein Grundstück in eine juristische Person ein und verfügen sie nach der Einbringung untereinander bzw. miteinander über die gleichen Rechte am Grundstücke wie vor der Einbringung, bewirkt die zivilrechtliche Handänderung keine Änderung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht; es liegt in diesen Fällen also kein Handänderungssteuertatbestand vor. Demnach stellt die Übertragung eines Grundstücks im Gesamteigentum von vier Personen auf eine Gesellschaft, an welcher dieselben vier Personen gleichmässig beteiligt sind, keinen Handänderungssteuertatbestand dar.(39) Ebenso wenig stellt die Übertragung von Grundstücken im Gesamteigentum von

zwei in einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossenen juristischen Personen auf eine Gesellschaft, an welcher dieselben beiden juristischen Personen zusammen weiterhin die Beteiligungsmehrheit und damit die Verfügungsgewalt innehaben, keinen Handänderungssteuertatbestand dar.(40)

*b. Herausnahme von Grundstücken aus einer juristischen Person*

46. Gleiches gilt auch umgekehrt. Das Herausnehmen eines Grundstücks durch den mehrheitsbeteiligten Aktionär erfüllt den Handänderungssteuertatbestand nicht. Indes führt die Herausnahme eines Grundstücks durch einen Minderheitsaktionär zur vollen Handänderungssteuerpflicht.(41)

**4. Grundstückstransaktionen in Konzern- und Holdingstrukturen**

47. Das Verwaltungsgericht sprach sich bei der Beurteilung der Handänderungssteuerpflicht in Konzernstrukturen bisher für eine Beschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus. Im Lichte der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung – die gestützt auf Art. 8 GKStG eine uneingeschränkte und umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise propagiert – dürfte auf diese Rechtsprechung wohl zurückzukommen sein.

*a. Verhältnis Mutter- und Tochtergesellschaft*

48. Entsprechend der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung dürfte die Übertragung eines Grundstücks von der Mutter auf die Tochtergesellschaft und umgekehrt keine Handänderungssteuer auslösen. In einem solchen Verhältnis würde die wirtschaftliche Verfügungsmacht nämlich nicht ändern.

**b. Verhältnis Mutter- und Enkelgesellschaft**

49. Bei Grundstückstransaktionen zwischen Mutter- und Enkelgesellschaften entschied das Verwaltungsgericht im Urteil A 16 21 vom 10. Januar 2017, dass die Übertragung eines Grundstücks von der Enkelgesellschaft auf die Muttergesellschaft der Handänderungssteuer unterliege. Zur Begründung führte das Verwaltungsgericht aus, dass sowohl die GmbH als auch die AG im schweizerischen Rechtssystem als juristische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit auftreten würden – losgelöst von den Beteiligungsverhältnissen an ihnen – und darum stets als selbständige Steuersubjekte erfasst würden. Diese rechtliche Selbständigkeit gelte es im Rechtsverkehr strikt zu beachten. Die Beurteilung eines bestimmten Rechtsgeschäfts habe grundsätzlich allein aus Sicht der direkt beteiligten Vertragsparteien zu erfolgen. Handle es sich beidseits um juristische Personen, sei auf deren äussere Rechtsform und nicht etwa auf die dahinterstehenden Aktionäre, Gesellschafter, Genossenschafter oder allfällige Firmenkonglomerate, Holding- oder Konzerngesellschaften abzustellen. Die umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise werde folglich durchbrochen und zu einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise gewechselt, sobald am fraglichen Rechtsgeschäft beidseits juristische Personen beteiligt seien. In diesem Fall erfolge die Besteuerung eines bestimmten Rechtsgeschäfts – wie vorstehend dargestellt – allein aus Sicht der direkt beteiligten Vertragsparteien. Dementsprechend greife die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur bei Vorliegen einer direkten Beteiligung am Rechtsgeschäft, nicht aber bei indirekter Beteiligung, beispielsweise über Holdingstrukturen.<sup>(42)</sup>
50. Nachdem das Bundesgericht es als willkürlich bezeichnet hatte, wenn bei einer umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Umgang mit Immobiliengesellschaften mit der rechtlichen Selbständigkeit von juristischen Personen argumentiert und nicht durch die juristischen Perso-

nen hindurchgeschaut wird,<sup>(43)</sup> dürfte auf diese verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung wohl zurückzukommen sein. Nach einer umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist massgebend, wer die Beteiligungsrechte an einer Gesellschaft innehat. Das Gesetz enthält keine Grenze dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise; auch nicht in Konzern- oder Holdingstrukturen. Die zitierte verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung dürfte mit der umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht vereinbar sein. Auch in Konzernstrukturen gilt die vom Gesetzgeber ausdrücklich gewünschte umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise. Soll diese Regelung – namentlich aus Praktikabilitätsgründen<sup>(44)</sup> – eingeschränkt werden, bedarf es hierzu u.E. einer Gesetzesänderung.

**c. Verhältnis bei Schwesterngesellschaften**

51. Das Verwaltungsgericht entschied im Urteil A 13 55 vom 18. Februar 2014<sup>(45)</sup> auch über Grundstückstransaktionen zwischen Schwesterngesellschaften. Gemäss Verwaltungsgericht könne der Umstand, dass die Erwerberin von einer juristischen Gesellschaft beherrscht werde, die gleichzeitig auch die Veräusserin beherrsche, nicht berücksichtigt werden. Die Beurteilung müsse grundsätzlich allein aus der Sicht der direkt beteiligten Vertragsparteien erfolgen. Handle es sich beidseits um juristische Personen, sei auf deren äusserer Rechtsform und nicht etwa auf die dahinterstehenden Aktionäre, Gesellschafter, Genossenschafter oder allfälligen Firmenkonglomerate, Holding- oder Konzerngesellschaften abzustellen. Die Aktiengesellschaften würden im schweizerischen Rechtssystem als juristische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit auftreten und seien deshalb als selbständige Steuersubjekte erfasst. Diese rechtliche Selbständigkeit gelte es strikt zu beachten.<sup>(46)</sup>
52. Auch auf diese Rechtsprechung müsste aufgrund der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach für eine solche beschränkte Betrachtungsweise bei der

vom Gesetz geforderten umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise kein Raum verbleibt, zurückzukommen sein. Eine umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise gebietet es gerade, im Einzelfall durch die juristischen Personen hindurch auf die Gesellschafter zu schauen.<sup>(47)</sup>

#### IV. Herausforderungen für den Vollzug und Ausblick

53. Der Steuertatbestand für die Handänderungssteuer nach bündnerischem Recht knüpft nicht an eine zivilrechtliche Handänderung an. Massgebend für die Steuerpflicht ist einzig und allein eine Veränderung der tatsächlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Bereits eine Veränderung der Beteiligungsrechte an einer Gesellschaft, die direkt oder indirekt Grundstücke hält, kann eine Handänderungssteuer auslösen.
54. Die Konzeption der bündnerischen Handänderungssteuer als Wirtschaftsverkehrssteuer mit einer umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist in dieser Form einzigartig im interkantonalen Vergleich. Sie wurde bewusst gewählt. Sie stellt die Vollzugsbehörden aber vor grosse, und mit zunehmender grenzüberschreitender Vernetzung von Gesellschaftsstrukturen, immer grösser werdende Herausforderungen. Die steuerauslösenden Rechtsgeschäfte im interkommunalen, interkantonalen und internationalen Verhältnis festzustellen, ist eine höchst anspruchsvolle Aufgabe. Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse an Gesellschaften, die nur indirekt das Grundstück beherrschen, dürften nur unter enormem Aufwand eruierbar sein. Entsprechend führte die Regierung des Kantons Graubünden hierzu denn auch aus, dass eine umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise innerhalb des Konzerns bei komplexen interkantonalen oder gar internationalen Strukturen nicht praktikabel sei und die Gemeinden zu einem unverhältnismässigen Verwaltungsaufwand gezwungen wären.
55. Erfolgt eine Grundstückstransaktion, kommt es zu einer Änderung im Grundbuch. In diesen Fällen erhält die Gemeinde eine Meldung. Erfolgt eine Handänderung ohne Grundbucheintrag, verlangt das Gesetz von der steuerpflichtigen Person zwar ausdrücklich eine Mitteilung innert 30 Tagen (Art. 13 GKStG). Eine Unterlassung dieser Meldepflicht kann eine strafbare Steuerhinterziehung darstellen und nebst der Handänderungssteuer eine Busse auslösen (Art. 1 Abs. 2 GKStG i.V.m. Art. 174 StG). Dass solche Anzeigen dennoch in vielen Fällen unterbleiben, dürfte auch daran liegen, dass die handänderungssteuerrechtliche Relevanz eines Geschäfts für die Beteiligten häufig selbst nicht sofort erkennbar sein dürfte, namentlich wenn es um Verschiebungen von Beteiligungsrechten in komplexen Holding- und Konzernstrukturen geht und keine eigentlichen Grundstücksgeschäfte im Zentrum stehen.
56. Trotz dieser Schwierigkeiten lässt sich dem Gesetz in der geltenden Fassung nicht entnehmen, dass der umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise Grenzen gesetzt wären. Das Legalitätsprinzip verbietet es u.E., eine solche Grenze ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage zu ziehen; eine solche Praxis könnte im Einzelfall zu einer Steuer ohne ausreichende gesetzliche Grundlage führen. Auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung, wonach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Konzernstrukturen Grenzen gesetzt würden, dürfte mit Blick auf die jüngste bundesgerichtliche Rechtsprechung zurückzukommen sein. Soll diese wirtschaftliche Betrachtungsweise zugunsten einer zivilrechtlichen Handänderung – etwa aus Praktikabilitätsgründen – eingeschränkt werden, bedarf es hierzu einer Gesetzesänderung. Eine solche könnte im Zuge der Umsetzung des überwiesenen grossrätlichen Auftrags Kunz erfolgen.

#### Anmerkungen

- (1) Für einen umfassenden Überblick vgl. Schweizerische Steuerkonferenz SSK

- (Hrsg.), Handänderungssteuer, Bern 2018.
- (2) *Hartmann Urs/Hess Toni*, Das neue Gemeinde- und Kirchensteuergesetz – Eine Einführung, ZGRG 2006, S. 125 ff., 126. Ziff. 1.
- (3) *Hartmann/Hess*, S. 128, Ziff. 6.
- (4) Vor Inkrafttreten des GKStG per 1.1.2007 waren die Gemeinden in der Ausgestaltung der Handänderungssteuer frei. Die Vielfalt der Regelungsansätze führten zu einer kaum überschaubaren Praxis, Problemen beim Vollzug und Rechtsunsicherheit, weshalb der Kanton auf eine grossrätliche Motion hin im GKStG die Grundzüge der Handänderungssteuer verbindlich regelte; am Charakter einer kommunalen Steuer änderte dies freilich nichts; vgl. dazu Botschaft der Regierung an den Grossen Rat zum Erlass eines kantonalen Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuer, Heft Nr. 3/2006–2007, S. 181 ff., S. 215 (nachfolgend: Botschaft zum GKStG).
- (5) Vgl. BGer 2C\_9/2019 vom 29. Januar 2020, E. 2.4.1, E. 2.4.2; sowie die Übersicht in Schweizerische Steuerkonferenz SSK (Hrsg.), Handänderungssteuer, Bern 2018. Vgl. dazu auch die regierungsrätliche Antwort zum Auftrag *Kunz* vom 31. August 2018 (Grossratsprotokoll vom 31. August 2018, S. 170 f.), wonach der kantonale Gesetzgeber mit dieser umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise bewusst weiter gegangen sei, als andere kantonale Gesetzgeber.
- (6) Botschaft zum GKStG, S. 216.
- (7) *Hartmann/Hess*, S. 129, Ziff. 6.2 mit Hinweisen auf die frühere verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung; Botschaft zum GKStG, S. 216.
- (8) *Hartmann/Hess*, S. 129, Ziff. 6.2 mit weiteren Hinweisen.
- (9) Vgl. statt vieler VGer A 08 23 vom 4. November 2008, E. 1 (PVG 2008 18).
- (10) Vgl. VGer A 13 55 vom 18. Februar 2014, E. 3 (PVG 2014 16), in welchem ein Rechtsübertrag auf eine einfache Gesellschaft im Grundbuch noch nicht nachvollzogen worden war, was aber ohne Folgen blieb, weil stattdessen auf die tatsächlichen Verfügungsverhältnisse abgestellt worden war.
- (11) Botschaft zum GKStG, S. 217
- (12) Vgl. BGer 2C\_9/2019 vom 29. Januar 2020, E. 2.4.4, nachfolgend Abschnitt II / A.
- (13) *Hartmann/Hess*, S. 129, Ziff. 6.2; Botschaft zum GKStG, S. 216.
- (14) Vgl. dazu nachstehend Abschnitt III / B 2–3.
- (15) PVG 2014 16.
- (16) Auftrag *Kunz*, überwiesen an die Regierung am 31. August 2018 (Grossratsprotokoll vom 31. August 2018, S. 171).
- (17) Vgl. VGer A 18 24 vom 6. November 2018 (PVG 2018 20), aufgehoben vom Bundesgericht im Urteil BGer 2C\_9/2019 vom 29. Januar 2020.
- (18) PVG 2018 20.
- (19) Bisher wurde die bündnerische Handänderungssteuer vom Verwaltungsgericht, in der Literatur und in den Materialien stets als Rechtsverkehrssteuer bezeichnet. Handänderungssteuern, die an den zivilrechtlichen Übergang von Grundstücken anknüpfen, gelten als Rechtsverkehrssteuern. Ob auch die bündnerische Handänderungssteuer mit ihrer umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Rechtsverkehrssteuer zu qualifizieren ist, wurde in diesem Bundesgerichtsurteil – soweit ersichtlich – zum ersten Mal eingehend geprüft.
- (20) Das Verwaltungsgericht hatte in den drei Entscheiden A 18 34 vom 6. November 2018 (PVG 2018 19), A 18 24 vom 6. November 2018 (PVG 2018 20) und A 18 22 vom 30. Oktober 2018 (PVG 2018 21) in Präzisierung seiner Praxis den neuen Leitsatz formuliert, dass wenn eine zivilrechtliche Handänderung vorliege, grundsätzlich eine Handänderungssteuer geschuldet sei, es sei denn, es liege keine ausnahmsweise wirtschaftliche Handänderung vor.
- (21) PVG 2018 21.
- (22) Mit Verweis auf VGer A 13 55 vom 18. Februar 2014, E. 3 (PVG 2014 16); VGer A 11 25 vom 5. Juli 2011, E. 3b.
- (23) Vgl. dazu VGer A 13 55 vom 18. Februar 2014, E. 3 (PVG 2014 16).

- (24) Vgl. dazu statt vieler auch VGer A 11 9 vom 28. Juni 2011, E. 3a e contrario.
- (25) *Hartmann/Hess*, S. 130, Ziff. 6.3.2.
- (26) *Hartmann/Hess*, S. 130, Ziff. 6.3.2; *von Rechenberg Andrea*, Handkommentar zum Bündner Gemeinde- und Kirchensteuergesetz, Chur 2009, Art. 8 N. 12; vgl. auch VGer A 99 37.
- (27) *von Rechenberg*, Art. 8 N. 13; vgl. dazu auch BGer 2C\_9/2019 vom 29. Januar 2020, wonach bei der umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise durch die juristische Personen hindurch auf die Identität der Anteilsinhaber zu blicken ist.
- (28) *Hartmann/Hess*, S. 130, Ziff. 6.3.2.
- (29) Botschaft zum GKStG, S. 217; *Hartmann/Hess*, S. 130, Ziff. 6.3.2; *von Rechenberg*, Art. 8 N. 14 f.; vgl. auch VGer A 06 18 vom 26. Januar 2007 (PVG 2007 18).
- (30) Vgl. BGer 2C\_9/2019 vom 29. Januar 2020, E. 4.2
- (31) Vgl. BGer 2C\_45/2019 vom 29. Januar 2020, E. 7.6; BGer 2C\_46/2019 vom 29. Januar 2020, E. 7.5.
- (32) BGer 2C\_45/2019 vom 29. Januar 2020, E. 7.1; BGer 2C\_46/2019 vom 29. Januar 2020.
- (33) VGer A 13 55 vom 18. Februar 2014, E. 3 (PVG 2014 16).
- (34) Vgl. Botschaft zum GKStG, S. 218; vgl. auch *Hartmann/Hess*, S. 132, Ziff. 6.7.
- (35) VGer A 13 55 vom 18. Februar 2014 (PVG 2014 16).
- (36) Vgl. BGer 2C\_9/2019 vom 29. Januar 2020, E. 3.1.
- (37) *von Rechenberg*, Art. 8 N. 19; Botschaft zum GKStG, S. 216; VGer A 13 55 vom 18. Februar 2014, E. 2c (PVG 2014 16).
- (38) BGer 2C\_45/2019 vom 29. Januar 2020, E. 7.6; BGer 2C\_46/2019 vom 29. Januar 2020, E. 7.5.
- (39) VGer A 14 44 vom 16. Juni 2015 (PVG 2015 11).
- (40) BGer 2C\_9/2019 vom 29. Januar 2020.
- (41) BGer 2C\_45/2019 vom 29. Januar 2020 und 2C\_46/2019 vom 29. Januar 2020.
- (42) VGer A 16 21 vom 10. Januar 2017, E. 3c f. (PVG 2017 12).
- (43) BGer 2C\_9/2019 vom 29. Januar 2020, E. 3.2 f.
- (44) Vgl. dazu die regierungsrätliche Antwort zum Auftrag *Kunz* vom 21. Juni 2018 (Grossratsprotokoll vom 31. August 2018, S. 170 f.), wonach eine umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise innerhalb des Konzerns sachlich richtig sein könne. Zudem sei eine solche Regelung bei komplexen interkantonalen oder gar internationalen Strukturen nicht praktikabel, da die Gemeinden nach Auffassung der Regierung dann zu einem unverhältnismässigen Verwaltungsaufwand gezwungen wären.
- (45) PVG 2014 16.
- (46) VGer A 13 55, E. 4b (PVG 2014 16).
- (47) BGer 2C\_9/2019 vom 29. Januar 2020, E. 3.3.3.