

## **Auftrag Kunz (Chur) betreffend umfassende wirtschaftliche Betrachtung im Handänderungssteuerrecht – auch im Konzern**

Das System des bündnerischen Handänderungssteuerrechts im Gesetz über die Gemeinde- und Kirchensteuern fusst auf der umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (siehe Botschaft S. 216). Eine bloss zivilrechtliche Handänderung, durch welche die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück nicht ändert, stellt daher keinen Handänderungssteuertatbestand dar. Als Beispiel dafür nennt die Botschaft die Übertragung eines Grundstücks vom Alleinaktionär auf seine Gesellschaft.

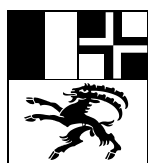
Mit Urteil vom 10. Januar 2017 hat nun das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden im Entscheid A 16 21 überraschend geurteilt, dass die umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise durchbrochen und zu einer zivilrechtlichen Betrachtungsweise gewechselt werde, sobald am fraglichen Rechtsgeschäft beidseits juristische Personen beteiligt sind (Erw. 3d). Im genannten Entscheid verkaufte eine Enkelgesellschaft, die zu 100% im Besitze ihrer Muttergesellschaft und diese wiederum zu 100% im Besitze ihrer Grossmuttergesellschaft war, ihre Hotelliegenschaft an die Grossmuttergesellschaft. Die Gemeinde unterwarf diesen Vorgang, obschon es wirtschaftlich zu keiner Handänderung gekommen ist, der Handänderungssteuer und das Verwaltungsgericht schützte diesen Entscheid.

Zur Begründung führte das Gericht aus, dass diese Praxis auf seine alte Rechtsprechung zurückzuführen sei, die der Grosse Rat übernommen habe. «Wenn der Gesetzgeber die bereits vor Erlass des kantonalen Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern geltende Praxis übernehmen wollte, ist diese auch unter Geltung des erwähnten Gesetzes zu berücksichtigen, weshalb bei der Beurteilung eines Rechtsgeschäfts, an welchem beidseits juristische Personen beteiligt sind, auch weiterhin allein die direkt beteiligten Vertragsparteien ins Auge gefasst werden, nicht aber die dahinterstehenden Gesellschafter oder allfällige Firmenkonglomerate, Holding- oder Konzerngesellschaften». Es wäre deshalb, so das Gericht, Sache des Gesetzgebers, diese Praxis zu korrigieren.

Die Unterzeichneten nehmen diese Aufforderung des Gerichts an und fordern deshalb die Regierung auf, das Handänderungssteuerrecht so zu ändern, dass wirtschaftliche Handänderungen im oben beschriebenen Sinn innerhalb von Konzern- und Holdingstrukturen handänderungssteuerfrei sind und die umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise damit umgesetzt wird.

Chur, 17. April 2018

**Kunz (Chur)**, Hug, Crameri, Blumenthal, Bondolfi, Brandenburger, Burkhardt, Caduff, Caluori, Casanova-Maron (Domat/Ems), Casty, Casutt-Derungs, Claus, Davaz, Dudli, Engler, Felix (Scuol), Giacomelli, Hardegger, Heiz, Hitz-Rusch, Holzinger-Loretz, Jenny, Joos, Kasper, Koch (Igis), Kunz (Fläsch), Marti, Nay, Niggli (Samedan), Niggli-Mathis (Grüsch), Papa, Paterlini, Pedrini, Pfäffli, Salis, Sax, Schutz, Steck-Rauch, Stiffler (Chur), Tenchio, Thomann-Frank, Tomaschett (Breil), Troncana-Sauer, Valär, Vetsch (Klosters Dorf), Vetsch (Pragg-Jenaz), Waidacher, Weber, Weidmann, Gugelmann, Natter, Pfister, Wellig



Sitzung vom

19. Juni 2018

Mitgeteilt den

21. Juni 2018

Protokoll Nr.

504

### **Auftrag Kunz (Chur)**

betreffend umfassende wirtschaftliche Betrachtung  
im Handänderungssteuerrecht – auch im Konzern

### **Antwort der Regierung**

Die kommunale Handänderungssteuer wird heute abschliessend im Gemeinde- und Kirchensteuergesetz (GKStG; BR 720.200) geregelt. Die Gemeinden können entscheiden, ob sie eine Handänderungssteuer erheben wollen, sie legen den Steuersatz von maximal zwei Prozent im kommunalen Steuergesetz fest und sie sind zuständig für die Erhebung der Handänderungssteuer.

Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer. Als Handänderung gilt jede Übertragung der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück. Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise wirkt auch zugunsten der Steuerpflichtigen, wodurch zivilrechtliche Handänderungen nicht der Handänderungssteuer unterstellt werden, wenn die wirtschaftliche Berechtigung am jeweiligen Grundstück nicht ändert. Der Gesetzgeber ist diesbezüglich bei der Schaffung des GKStG bewusst weiter gegangen, als andere kantonale Gesetzgeber. An diesem Grundsatzentscheid soll heute nicht gerüttelt werden.

Das Bündner Verwaltungsgericht hat die Frage der Handänderungen zwischen verbundenen Gesellschaften immer mit Blick auf die betroffenen Vertragsparteien und (bei juristischen Personen) nicht auf die dahinterstehenden Beteiligten beurteilt (vgl. VGU A 13 55 E. 4. b). So stellt eine zivilrechtliche Handänderung zwischen dem Aktionär und der von ihm beherrschten Aktiengesellschaft zwar eine zivilrechtliche, nicht aber eine wirtschaftliche Handänderung dar, weshalb keine Handänderungssteuer anfällt. Bei einer Liegenschaftenübertragung zwischen zwei Schwestergesellschaften ist demgegenüber auch eine wirtschaftliche Handänderung bejaht worden,

weil die beiden Vertragsparteien und nicht deren Aktionäre zu betrachten sind (PVG 2014, Nr. 16, E. 4 b = VGU A 13 55).

Diese verwaltungsgerichtliche Praxis entspricht auch nach Auffassung der Regierung dem Wortlaut des GKStG und dem Willen des Gesetzgebers bei der Schaffung dieser Norm. Im konkret bemängelten Fall hat nun das Verwaltungsgericht entschieden, dass der Verkauf einer Liegenschaft von der Enkelgesellschaft an die Grossmuttergesellschaft sowohl eine zivilrechtliche als auch eine wirtschaftliche Handänderung bewirke und damit ein Handänderungssteuertatbestand zu bejahen sei. Im Lichte der dargestellten Rechtsprechung könnte durchaus auch die Auffassung vertreten werden, dass eine wirtschaftliche Handänderung zu verneinen sei, weil die Grossmuttergesellschaft über die Beteiligungsrechte schon zuvor wirtschaftlich über die Liegenschaft verfügen konnte. Das Verwaltungsgericht verweist dafür aber auf eine Änderung des Gesetzes.

Die Regierung ist bereit, für die genannte Konstellation eine gesetzliche Regelung aufzunehmen. Diese wird sich aber auf Fälle beschränken, bei denen aus dem Blickwinkel der involvierten Steuersubjekte eine wirtschaftliche Handänderung verneint werden kann. Eine umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise innerhalb des Konzerns kann weder sachlich richtig sein, noch wäre eine solche Regelung bei komplexen interkantonalen oder gar internationalen Strukturen praktikabel. Die Gemeinden wären zu einem unverhältnismässigen Verwaltungsaufwand gezwungen. Gleich wie die wirtschaftliche Betrachtungsweise zulasten der Steuerpflichtigen nicht beliebige Steuertatbestände begründen kann, kann sie auch nicht beliebige Ausnahmen rechtfertigen.

Aufgrund dieser Ausführungen beantragt die Regierung dem Grossen Rat, den vorliegenden Auftrag teilweise zu überweisen, d.h. beschränkt auf die Korrektur der konkret beanstandeten Rechtsprechung.



Namens der Regierung

Der Präsident:

Der Kanzleidirektor:

Dr. Mario Cavigelli

Daniel Spadin

**Incumbensa Kunz (Cuira) concernent ina consideraziun economica cumplessiva  
en il dretg fiscal sin midada da proprietad – er en il concern**

Il sistem dal dretg fiscal grischun sin midada da proprietad en la lescha davart las taglias communalas e davart las taglias da baselgia sa basa sin ina moda da consideraziun economica cumplessiva (guardar missiva, p. 216). Ina midada da proprietad unicamain da dretg civil, tras la quala l'autorisaziun economica da disponer dal bain immobigliar na vegn betg midada, n'è pia betg in causal suttemess a la taglia sin midada da proprietad. Sco exempel en chausa numna la missiva il transferiment d'in bain immobigliar da l'acziunari sulet a sia societad.

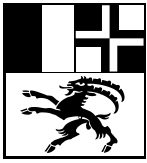
Cun la sentenza dals 10 da schaner 2017, decisiun A 16 21, ha la dretgira administrativa dal chantun Grischun dentant surprendentamain giuditgà che la moda da consideraziun economica cumplessiva vegnia remplazzada tras ina moda da consideraziun tenor il dretg civil, uschepert ch'i sajan participadas da tuttas duas varts persunas giuridicas vi da l'act giuridic en discussiun (consideraziun 3d). En la decisiun numnada ha ina societad-biadia – che appartegneva a 100% a sia societad-mamma, la quala appartegneva da sia vart a 100% a sia societad-tatta – vendì sia immobiglia d'hotel a la societad-tatta. Cumbain ch'i n'ha dà economicamain nagina midada da proprietad, ha la vischnanca suttemess quest fatg a la taglia sin midada da proprietad, e la dretgira administrativa ha protegì questa decisiun.

Sco motivaziun ha la dretgira explitgà che questa pratica saja d'attribuir a sia veglia giurisdicziun, che saja vegnida surpigliada dal cussegl grond. «Sch'il legislatur vuleva surpigliar la pratica che valeva gia avant il relasch da la lescha davart las taglias communalas e davart las taglias da baselgia, sto quai vegnir resguardà er durant la valaivladad da la lescha menziunada, uschia ch'in act giuridic, vi dal qual è participadas da tuttas duas varts persunas giuridicas, vegn giuditgà cun considerar er vinavant mo las parts contractantas directamain participadas, betg dentant las persunas associadas che stattan davosvart u eventuals conglomerats da firmas, eventualas societads da holding u da concern». Tenor la dretgira saja quai perquai chausa dal legislatur da curreger questa pratica.

Las sutsegnadras ed ils sutsegnaders acceptan questa intimaziun da la dretgira ed incumbenseschan perquai la regenza da midar il dretg fiscal sin midada da proprietad uschia, che midadas economicas da proprietad en il senn descrit qua survart è liberadas da la taglia sin midada da proprietad entaifer estructuras da concern e da holding e ch'i vegn pia realisada la moda da consideraziun economica cumplessiva.

Cuira, ils 17 d'avrigl 2018

**Kunz (Cuira)**, Hug, Crameri, Blumenthal, Bondolfi, Brandenburger, Burkhardt, Caduff, Caluori, Casanova-Marion (Domat), Casty, Casutt-Derungs, Claus, Davaz, Dudli, Engler, Felix (Scuol), Giacomelli, Hardegger, Heiz, Hitz-Rusch, Holzinger-Loretz, Jenny, Joos, Kasper, Koch (Igis), Kunz (Fläsch), Marti, Nay, Niggli (Samedan), Niggli-Mathis (Grüsch), Papa, Paterlini, Pedrini, Pfäffli, Salis, Sax, Schutz, Steck-Rauch, Stiffler (Cuira), Tenchio, Thomann-Frank, Tomaschett (Breil), Troncana-Sauer, Valär, Vetsch (Claustra Vitg), Vetsch (Pragg-Jenaz), Waidacher, Weber, Weidmann, Gugelmann, Natter, Pfister, Wellig



Sesida dals

Communitgà ils

Protocol nr.

19 da zercladur 2018

21 da zercladur 2018

504

### **Incumbensa Kunz (Caira)**

concernent ina consideraziun economica cumplessiva  
en il dretg fiscal sin midada da proprietad – er en il concern

### **Resposta da la regenza**

La taglia communal sin midada da proprietad è reglada oz definitivamain en la lescha davart las taglias communalas e davart las taglias da baselgia (LTCTB; DG 720.200). Las vischnancas èn libras da decider, sch'ellas vulan incassar ina taglia sin midada da proprietad, ellas fixeschan ina tariffa da taglia da maximalmain 2 perschiënt en la lescha communal da taglia, ed ellas èn responsablas per incassar la taglia sin midada da proprietad.

La taglia sin midada da proprietad è ina taglia da correspundenza giuridica. Sco midada da proprietad vala mintga transferiment da la cumpetenza efectiva ed economica da disponer d'in bain immobigliar. Questa consideraziun economica s'effectuescha er a favur dals pajataglias, tras quai che midadas da proprietad da dretg civil n'èn betg suttamessas a la taglia sin midada da proprietad, sche l'autorisaziun economica vi dal bain immobigliar respectiv na sa mida betg. Cun stgaffir la LTCTB è il legislatur ì en quest regard sapientivamain pli lunsch che auters legislatures chantunals. Questa decisiun da princip na duai oz betg vegnir messa en dumonda.

La dretgira administrativa grischuna ha giuditgà la dumonda da las midadas da proprietad tranter societads colliadas cun guardar adina sin las parts contractantas ed (en cas da personas giuridicas) betg sin las personas pertutgadas che stevan davosvart (cf. sentenza da la dretgira administrativa A 13 55 consideraziun 4. b). Uschia è la midada da proprietad tranter l'acziunari e la societad anonima ch'el dominescha bain ina midada da proprietad da dretg civil, betg dentant ina midada da proprietad economica, uschia ch'i na resulta nagina taglia sin midada da proprietad. En cas d'in

transferiment d'ina immobiglia tranter duas societads affiliadas è percenter er vegni-  
da affirmada ina midada da proprietad economica, perquai ch'ins sto considerar las  
duas parts contractantas e betg lur acziunaris (Pratica da la dretgira administrativa  
2014, nr. 16, consideraziun 4 b = sentenza da la dretgira administrativa A 13 55).

Er tenor l'avis da la regenza correspunda questa pratica da la dretgira administrativa  
al cuntegn da la LTCTB ed a la voluntad dal legislatur, cur ch'el ha stgaffi questa nor-  
ma. En il cas concret contestà ha la dretgira administrativa decidì che la vendita d'ina  
immobiglia da la societad-biadia a la societad-tatta effectueschia tant ina midada da  
proprietad da dretg civil sco er ina midada da proprietad economica e ch'in causal da  
taglia sin midada da proprietad stoppia uschia vegnir affurmà. Ord vista da la giuris-  
dicziun preschentada pudess ins tuttavia er defender l'opiniun ch'ina midada da  
maun economica saja da refusar, perquai che la societad-tatta pudeva disponer  
economicamain da l'immobiglia gia avant, sur ils dretgs da participaziun. La dretgira  
administrativa renviescha dentant ad ina midada da la lescha.

La regenza è pronta da prevair ina regulaziun legala per la constellaziun numnada.  
Questa regulaziun vegn dentant a sa restrenscher a cas, nua ch'ina midada da pro-  
prietad economica po vegnir refusada ord l'optica dals subjects da taglia involvids.  
Ina consideraziun economica cumplexiva entaifer il concern na po betg esser ma-  
terialmain correcta, ed ina tala regulaziun na fiss er betg pratigabla en cas da struc-  
turas interchantunales u schizunt internaziunales complexas. A las vischnancas ve-  
gnissan adossads custs administrativs sproporziunads. Da medema maniera sco  
quai che la consideraziun economica a quint dals pajataglias na po betg stabilir cau-  
sals da taglia sco ch'i para e plascha, na po ella er betg giustifitgar excepziuns sco  
ch'i para e plascha.

Sin fundament da questas explicaziuns propona la regenza al cussegl grond d'ac-  
ceptar parzialmain questa incumbensa, vul dir limità a la correctura da la giurisdic-  
ziun contestada concretamain.



En num da la regenza

Il president:

Il chancelier:

Dr. Mario Cavigelli

Daniel Spadin

## **Incarico Kunz (Coira) concernente l'interpretazione in funzione della realtà economica completa nel diritto in materia di imposta sul trapasso di proprietà anche all'interno di un gruppo**

Il sistema previsto dal diritto grigionese in materia di imposta sul trapasso di proprietà all'interno della legge sulle imposte comunali e di culto si basa sull'interpretazione in funzione della realtà economica completa (vedi messaggio pag. 216). Un mero trapasso di proprietà di diritto civile che non modifica il potere economico di disporre del fondo pertanto non rappresenta una fattispecie che configura un trapasso di proprietà. A titolo di esempio il messaggio rimanda al trasferimento di un fondo dall'azionista unico alla sua società.

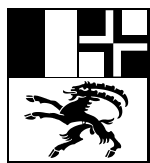
Con sentenza del 10 gennaio 2017 il Tribunale amministrativo del Cantone dei Grigioni nella decisione A 16 21 ha sorprendentemente sentenziato la violazione dell'interpretazione in funzione della realtà economica completa e il passaggio all'interpretazione di diritto civile, non appena nel negozio giuridico in questione sono coinvolte persone giuridiche da ambo le parti (consid. 3d). Nella decisione menzionata una società indirettamente controllata di proprietà della società controllata nella misura del 100% e la quale a sua volta era di proprietà nella misura del 100% della società capogruppo ha alienato il suo immobile alberghiero alla società capogruppo. Nonostante sotto il profilo economico non si sia verificato un passaggio di proprietà, il comune ha assoggettato questa operazione all'imposta sul trapasso di proprietà e il Tribunale amministrativo ha tutelato questa decisione.

A titolo di motivazione il tribunale ha spiegato che questa prassi sarebbe riconducibile alla sua vecchia giurisprudenza ripresa dal Gran Consiglio. "Se il legislatore ha voluto riprendere la prassi vigente già prima dell'emanazione della legge sulle imposte comunali e di culto, ciò va tenuto in considerazione anche in applicazione di detta legge, ragione per cui, in sede di valutazione di un negozio giuridico a cui partecipano persone giuridiche da ambo le parti, anche in futuro verranno tenute in considerazione solamente le due parti coinvolte direttamente, non però soci o eventuali gruppi aziendali, società holding o società del gruppo". Di conseguenza, secondo il Tribunale spetterebbe al legislatore correggere questa prassi.

Le firmatarie e i firmatari accettano questo invito del Tribunale e pertanto invitano il Governo a modificare il diritto in materia di imposta sul trapasso di proprietà in modo tale che passaggi di proprietà economici nel senso descritto in precedenza all'interno di gruppi e holding siano esenti dall'imposta sul trapasso di proprietà e in tal modo venga attuata l'interpretazione in funzione della realtà economica completa.

Coira, 17 aprile 2018

**Kunz (Coira)**, Hug, Cramer, Blumenthal, Bondolfi, Brandenburger, Burkhardt, Caduff, Caluori, Casanova-Maron (Domat/Ems), Casty, Casutt-Derungs, Claus, Davaz, Dudli, Engler, Felix (Scuol), Giacomelli, Hardegger, Heiz, Hitz-Rusch, Holzinger-Loretz, Jenny, Joos, Kasper, Koch (Igis), Kunz (Fläsch), Marti, Nay, Niggli (Samedan), Niggli-Mathis (Grüsch), Papa, Paterlini, Pedrini, Pfäffli, Salis, Sax, Schutz, Steck-Rauch, Stiffler (Coira), Tenchio, Thomann-Frank, Tomaschett (Breil), Troncana-Sauer, Valär, Vetsch (Klosters Dorf), Vetsch (Pragg-Jenaz), Waidacher, Weber, Weidmann, Gugelmann, Natter, Pfister, Wellig



Seduta del

Comunicata il

Protocollo n.

19 giugno 2018

21 giugno 2018

504

### **Incarico Kunz (Coira)**

concernente l'interpretazione in funzione della realtà economica completa nel diritto in materia di imposta sul trapasso di proprietà anche all'interno di un gruppo

### **Risposta del Governo**

Attualmente l'imposta comunale sul trapasso di proprietà viene disciplinata in maniera esaustiva nella legge sulle imposte comunali e di culto (LImpCC; CSC 720.200). I comuni possono decidere se intendono riscuotere un'imposta sul trapasso di proprietà, stabiliscono l'aliquota d'imposta pari al massimo al due per cento nella legge fiscale comunale e sono competenti per la riscossione dell'imposta sul trapasso di proprietà.

L'imposta sul trapasso di proprietà è un'imposta sulle transazioni giuridiche. Per trapasso di proprietà si intende ogni trasferimento del potere di disporre effettivamente ed economicamente di un fondo. Questa interpretazione in funzione della realtà economica va anche a beneficio dei contribuenti, ossia trapassi di proprietà di diritto civile non vengono assoggettati all'imposta sul trapasso di proprietà se non cambia l'avente economicamente diritto riguardo al relativo fondo. A tale proposito, in sede di predisposizione della LImpCC il legislatore si è spinto consapevolmente oltre rispetto ad altri legislatori cantonali. Oggi sarebbe opportuno non modificare questa decisione di principio.

Il Tribunale amministrativo grigionese ha valutato la questione dei trapassi di proprietà tra società associate sempre tenendo conto delle parti contraenti coinvolte e (nel caso di persone giuridiche) non dei partecipanti che vi stanno alla base (cfr. STA A 13 55 consid. 4. b). Un trapasso di proprietà di diritto civile tra l'azionista e la società per azioni controllata da quest'ultima rappresenta quindi un trapasso di proprietà di diritto civile, ma non economico, ragione per cui non insorge un'imposta sul trapasso di proprietà. In caso di trasferimento di un immobile tra due società consorelle è stato

invece confermato anche un trapasso di proprietà economico perché occorre considerare le due parti contraenti e non i loro azionisti (PTA 2014, n. 16, consid. 4 b = STA A 13 55).

Anche il Governo ritiene che questa prassi seguita dal Tribunale amministrativo corrisponda al testo della LImpCC e alla volontà del legislatore in sede di creazione di questa norma. Nel caso concretamente contestato il Tribunale amministrativo ha ora deciso che la cessione di un immobile dalla società indirettamente controllata alla società capogruppo comporterebbe un trapasso di proprietà sia di diritto civile, sia economico e che quindi andrebbe confermata una fattispecie che configura un trapasso di proprietà assoggettato a imposizione. In considerazione della giurisprudenza esposta si potrebbe senz'altro anche essere dell'opinione che un trapasso di proprietà economico andrebbe negato perché la società capogruppo poteva disporre dell'immobile sotto il profilo economico già in precedenza attraverso i diritti di partecipazione. A tale proposito il Tribunale amministrativo fa però riferimento a una modifica della legge.

Il Governo è disposto a inserire una disciplina legislativa per la situazione descritta. Quest'ultima però si limiterà ai casi per i quali sotto il profilo dei soggetti fiscali coinvolti un trapasso di proprietà economico può essere negato. Un'interpretazione in funzione della realtà economica completa all'interno del gruppo non può essere corretta sotto il profilo oggettivo, né una tale disciplina risulterebbe praticabile in caso di strutture complesse intercantonali o addirittura internazionali. I comuni sarebbero costretti a far fronte a un onere amministrativo sproporzionato. Così come l'interpretazione economica non può generare fattispecie fiscali qualsiasi a carico del contribuente, essa non può nemmeno giustificare eccezioni qualsiasi.

In base a queste spiegazioni il Governo chiede al Gran Consiglio di accogliere parzialmente l'incarico, ossia limitatamente alla correzione della giurisprudenza concretamente contestata.



In nome del Governo

Il Presidente:

Dr. Mario Cavigelli

Il Cancelliere:

Daniel Spadin