Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.200/2004/leb

Urteil vom 1. März 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
A._____ Treuhand AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Steueramt des Kantons Solothurn, Schanzmühle, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn,
Kantonales Steuergericht Solothurn, Centralhof, Bielstrasse 9, 4502 Solothurn.

Gegenstand
Art. 9, 29 Abs. 2 BV (Handänderungssteuer),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil
des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom
19. April 2004.

Sachverhalt:
A.
Die A._____ Treuhand AG übernahm gemäss Vereinbarung vom 27. Oktober 1998 von B._____ rechnerisch mit Wirkung zum 1. Februar 1999 150 Namenaktien der C._____ Immobilen AG im Nominalwert von je Fr. 1'000.–. Mit Treuhandvertrag vom 29. Oktober 1998 beauftragte D._____ als Treugeberin die Treuhandgesellschaft, diese Aktien auf ihre Rechnung, aber im Namen der Gesellschaft, zu erwerben und danach treuhänderisch, in eigenem Namen, aber auf Rechnung der Treugeberin, zu halten und zu verwahren.

Aufgrund dieses Vorgangs veranlagte die zuständige Behörde am 17. Mai 2002 die A._____ Treuhand AG und D._____ je mit einer Handänderungssteuer von Fr. 41'800.– wegen wirtschaftlicher Handänderung an den betreffenden Grundstücken. Die hiergegen von der Treuhandgesellschaft eingereichte Einsprache wies das Steueramt des Kantons Solothurn am 22. November 2002 ab.
B.
Das Kantonale Steuergericht Solothurn wies am 19. April 2004 (versandt: 18. Juni 2004) den Rekurs der A._____ Treuhand AG gegen die Einspracheverfügung des Steueramts ebenfalls ab.
C.
Die A._____ Treuhand AG hat am 23. August 2004 beim Bundesgericht staatsrechtliche Beschwerde geführt. Sie beantragt, das Urteil des Steuergerichts vom 19. April 2004 aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an dieses zurückzuweisen.

Das Steueramt und das Steuergericht beantragen, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
Das angefochtene Urteil betreffend Handänderungssteuer stützt sich auf kantonales Recht, dessen Anwendung das Bundesgericht nur auf Willkür überprüft. Ein Entscheid ist willkürlich (vgl. Art. 9 BV), wenn er offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation im klaren und offensichtlichen Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Willkür liegt nicht schon dann vor, wenn eine andere Lösung ebenso vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre. Es genügt zudem nicht, dass bloss die Begründung des angefochtenen Entscheids unhaltbar ist. Dessen Aufhebung rechtfertigt sich nur, wenn er auch im Ergebnis verfassungswidrig ist (BGE 128 I 177 E. 2.1 S. 182; Urteil 2P.243/1996 vom 28. Oktober 1998, E. 1 mit Hinweisen).
2.
2.1 Nach solothurnischem Steuerrecht wird bei Handänderungen die Steuerpflicht durch jedes Rechtsgeschäft begründet, mit dem die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über ein Grundstück übergeht, insbesondere durch Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften (vgl. § 206 Abs. 1 lit. d des Solothurner Gesetzes vom 1. Dezember 1985 über Staats- und Gemeindesteuern [Steuergesetz; StG/SO]). Damit ist der Tatbestand, der die Handänderungssteuer auslöst, rein wirtschaftlich umschrieben (im Unterschied zu anderen Kantonen; vgl. Urteil 2P.243/1996 vom 28. Oktober 1998, E. 3a mit Hinweis). Als wirtschaftliche Handänderung gilt in Literatur und Rechtsprechung denn auch die Veräusserung einer Beteiligung an einer Immobilienaktiengesellschaft und das so genannte Kettengeschäft (vgl. ASA 54 S. 690 E. 3a S. 693 mit Hinweisen; Urteil 2P.243/1996 vom 28. Oktober 1998, E. 4).
2.2 Es ist unbestritten, dass die C._____ Immobilien AG eine Immobiliengesellschaft im Sinne von § 206 Abs. 1 lit. d StG/SO darstellt und der Erwerb sämtlicher Aktien dieser Gesellschaft grundsätzlich der Handänderungssteuer unterliegt. Streitig ist, ob die Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Gesellschaft bzw. die dieser gehörenden Grundstücke erworben hat oder ob diese Gewalt direkt von B._____ auf D._____ übergegangen ist. Diese Frage kann das Bundesgericht, wie bereits gesagt, nur auf Willkür hin prüfen.
3.
3.1 Das Steuergericht geht davon aus, dass ein Treuhandverhältnis bereits im Zeitpunkt der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht auf den Zwischenerwerber bestanden haben müsse (um eine doppelte Besteuerung ausschliessen zu können). Die Beschwerdeführerin bestreitet dies nicht, wendet aber ein, die indossierten Aktienzertifikate seien Ende März 1999, das heisst nach Abschluss des schriftlichen Treuhandvertrags (29. Oktober 1998), übertragen worden; in diesem Moment habe sich die Übertragung der Beteiligungsrechte an der Immobiliengesellschaft vollzogen, was erst die Handänderungssteuerpflicht ausgelöst habe.
3.2 Das Steuergericht durfte indessen ohne Willkür annehmen, dass es auf das Verpflichtungs- und nicht das Verfügungsgeschäft ankommt, das heisst auf den Kaufvertrag vom 27. Oktober 1998 und nicht auf die Indossierung und Übertragung der Aktien, die den Vertrag vollziehen; dies folgt aus der hier massgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung nicht voraussetzt. Dass der Vollzug des Kaufvertrags aufgeschoben war, ändert am Bestand der Verpflichtung nichts. Diese hätte gegebenenfalls auch gerichtlich durchgesetzt werden können; zudem wäre die Verkäuferin B._____ schadenersatzpflichtig geworden, wenn sie die Aktien inzwischen auf einen Dritten übertragen hätte; bis zu deren Übertragung war sie auch in der Geschäftspolitik nicht mehr frei und von der Zustimmung der Beschwerdeführerin abhängig, wie sich aus Ziff. 8 des Kaufvertrags ergibt (vgl. auch Urteil 2P.299/1995, E. 2d/cc). Im Rahmen der Willkürprüfung ist sodann nicht zu beanstanden, dass nach der solothurnischen Praxis bei (direkten) Grundstückkaufverträgen auf das Verpflichtungsgeschäft abgestellt und diese Rechtsprechung auch auf den Kauf von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften angewendet wird (vgl. Grundsätzliche
Entscheide des Steuergerichts, KSGE 2002 Nr. 8 E. 2 und 3).
3.3 Entscheidend ist demnach, ob im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags am 27. Oktober 1998 bereits ein Treuhandvertrag bestand. Dies behauptet die Beschwerdeführerin und rügt zudem, das Steuergericht habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verletzt, da es D._____ hiezu nicht als Zeugin einvernommen habe.
3.3.1 Nach Ziff. 13 des Treuhandvertrags vom 29. Oktober 1998 tritt dieser Vertrag mit der Unterzeichnung durch die Parteien in Kraft. Wenn das Steuergericht daraus schloss, dass es sich nicht bloss um die Bestätigung einer früheren, mündlich getroffenen Abmachung gehandelt haben konnte, ist dagegen nichts einzuwenden. Etwas anderes folgt auch nicht aus dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Computerausdruck des

Treuhandvertrags: Welche Beweiskraft diesem Dokument zukommt, kann offen bleiben; es lässt sich daraus allenfalls ableiten, dass die Beschwerdeführerin schon am 22. Oktober 1998 einen Entwurf zu einem solchen Vertrag in ihrem Computer gespeichert hatte, jedoch nicht, dass bereits ein mündlicher Vertrag bestand; das Gegenteil ist nach dem Gesagten der Fall.
Das Gericht durfte auch ohne Willkür darauf abstellen, dass in Ziff. 1 des Treuhandvertrags ausdrücklich auf den Kaufvertrag hingewiesen wird, der einen integrierenden Bestandteil des Treuhandvertrags bildet; dies wäre bei einem zuvor abgeschlossenen Vertrag nicht möglich gewesen.
3.3.2 Schliesslich führt das Steuergericht an, dass Treuhandverhältnisse (generell) nur anerkannt würden, wenn schriftliche Abmachungen zwischen Treugeber und Treuhänder aus der Zeit der Begründung der Treuhand vorlägen; deshalb könne nur der schriftliche Vertrag vom 29. Oktober 1998 massgebend sein; das Gericht verweist dafür auf das Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Oktober 1967, Nachdruck 1993, über Treuhandverhältnisse (vgl. dazu ASA 49 S. 211 E. 1a S. 212 f.; 68 S. 746 E. 3a S. 750 mit Hinweisen; siehe auch StR 58/2003 S. 368, 2A.79/2002, E. 5.2; StE 1999 B 24.4 Nr. 52, 2A.256/1996, E. 4d/bb).

Die Beschwerdeführerin setzt sich mit dieser Erwägung nicht auseinander. Mangels entsprechender Rüge ist nicht zu prüfen, ob das angefochtene Urteil insoweit verfassungswidrig ist (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG; vgl. BGE 129 II 297 E. 2.2.2 S. 301; 129 I 113 E. 2.1 S. 120, 185 E. 1.6 S. 189).

Wenn nach Auffassung des Steuergerichts nur der schriftliche Treuhandvertrag entscheidend ist, hält es damit sinngemäss auch fest, dass die Einvernahme einer Zeugin, um eine vorbestehende, mündliche Treuhandabrede zu beweisen, zum Vornherein nicht in Frage kommen kann. Daher ist der Einwand der Beschwerdeführerin, ihr sei das rechtliche Gehör verweigert worden, unbegründet, auch wenn das Steuergericht - trotz der Aufforderung zur Replik - besser ausdrücklich erklärt hätte, den Beweisantrag in antizipierter Beweiswürdigung ablehnen zu müssen.
4.
Die staatsrechtliche Beschwerde erweist sich demnach als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 OG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Steueramt des Kantons Solothurn und dem Kantonalen Steuergericht Solothurn sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 1. März 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: