Urteilskopf

99 Ia 459

56. Urteil vom 17. Oktober 1973 i.S. Ackermann und Konsorten gegen Gemeinderat Entlebuch und Regierungsrat des Kantons Luzern.
Regeste (de):
Art. 4 BV. Handänderungssteuer; Verkauf von Aktien; wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Der Verkauf der Gesamtheit oder überwiegenden Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft kann ohne Verletzung von Art. 4 BV in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Verkauf der der AG gehörenden Grundstücke gleichgestellt und damit der Handänderungssteuer unterworfen werden. Hingegen ist es, jedenfalls aufgrund der luzernischen Gesetzgebung, mit Art. 4 BV nicht vereinbar, auch den Übergang der Mehrheitsbeteiligung an Betriebsgesellschaften in bezug auf die im Eigentum der Gesellschaft befindlichen Grundstücke der Handänderungssteuer zu unterstellen.

Regeste (fr):
Art. 4 Cst. Droits de mutation; vente d'actions; prise en considération de la réalité économique.

La vente de la totalité ou de la grande majorité des actions d'une société immobilière peut, sans violation de l'art. 4 Cst., être considérée du point de vue économique comme la vente des immeubles appartenant à la société et, partant, être assujettie aux droits de mutation. En revanche, il n'est pas compatible avec l'art. 4 Cst., du moins sur la base de la législation lucernoise, d'assujettir aussi aux droits de mutation le transfert de la majorité de la participation à une société d'exploitation, en considération des immeubles propriété de la société.

Regesto (it):
Art. 4 CF. Imposta sui trasferimenti immobiliari; vendita di azioni; realtà economica quale criterio determinante.

La vendita della totalità o della maggior parte delle azioni di una società immobiliare può, senza violazione dell'art. 4 CF, essere assimilata, dal punto di vista economico, alla vendita degli immobili appartenenti alla società, ed essere quindi sottoposta all'imposta sui trasferimenti immobiliari. Per converso, non è compatibile con l'art. 4 CF, almeno in base alla legislazione lucernese, sottoporre a detta imposta anche il trasferimento della partecipazione maggioritaria di una società d'esercizio con riferimento agli immobili di sua proprietà.

Sachverhalt ab Seite 459

Aus dem Sachverhalt:

A.- § 1 des luzernischen Gesetzes betreffend die Handänderungsgebühren vom 30. November 1897 (HGG) lautet: "Wenn eine Liegenschaft an einen neuen Eigentümer übergeht, sei es durch Kauf, Tausch, Erbschaft oder Schenkung, so ist von der Kaufs- oder Schatzungssumme (...) eine Handänderungsgebühr zu entrichten."

Die Gebühr beträgt 1,5% des Kaufpreises bzw. der Katasterschatzung und fällt zu gleichen Teilen an den Staat und an die Einwohnergemeinde (§ 2, rev. Fassung vom 11. Mai 1954). In der Regel berechnet sich die Gebühr nach der "ganzen Kaufsumme" (§ 5). Erreicht jedoch bei einem freiwilligen Verkaufe einer Liegenschaft die Kaufsumme die Katasterschatzung nicht, so ist die Gebühr von der letzteren zu berechnen; das gleiche gilt bei Handänderungen, welche auf Grund einer Schenkung oder eines ähnlichen Rechtstitels erfolgen (§ 6). Sofern im Kaufvertrag nichts anderes bestimmt ist, ist die Gebühr vom Käufer und Verkäufer zu gleichen Teilen, jedoch unter solidarischer Haftbarkeit, zu bezahlen (§ 8 Abs. 1).

B.- Die Firma Gebr. Ackermann AG in Entlebuch ist ein Textilversandgeschäft. Der Bilanzwert der gesamten Aktiven belief sich am 30. Juni 1971 auf rund 29 Millionen Franken. Davon entfielen rund 11 Millionen Franken auf Grundstücke, Gebäude, Baukonten und Akontozahlungen für Bauten. Die Gebr. Ackermann AG lässt die von ihr benötigten Textilwaren von einer eigenen Gesellschaft, der Stoff AG in Entlebuch, einkaufen. In der Bilanz der Stoff AG per 30. Juni 1971 beliefen sich die Aktiven auf rund 6 Millionen Franken, wovon rund 2 Millionen Franken auf Immobilien entfielen. Die den beiden Gesellschaften zu Eigentum gehörenden elf Grundstücke wiesen im November 1971 einen Katasterwert von insgesamt Fr. 15 914 300.– auf. Im Januar 1972 wurde bekannt, dass die beiden Hauptaktionäre der Gebr. Ackermann AG und der Stoff AG, Karl und Alfred Ackermann in Entlebuch, ihre Aktien veräussert hatten. Es handelte sich dabei um die überwiegende Mehrheit des Aktienbesitzes, d.h. 98,4% der Gebr. Ackermann AG und 100% der Stoff AG. Der Gemeinderat von Entlebuch machte mit Schreiben vom 15. Februar 1972 die Gebr. Ackermann AG darauf aufmerksam, dass die Übertragung der Aktienmehrheit von Betriebsgesellschaften die Handänderungssteuerpflicht auslöse, soweit damit ein Wechsel in der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über die der Gesellschaft gehörenden Grundstücke eingetreten sei. Gleichzeitig wurden die Gebr. Ackermann AG und Alfred Ackermann aufgefordert, die notwendigen Unterlagen für die Steuerveranlagung einzureichen, insbesondere auch die Übernahmebilanzen der beiden Gesellschaften. Als die verlangten

Angaben innert der gesetzten Frist nicht gemacht wurden, veranlagte der Gemeinderat am 23. Mai 1972 die Handänderungssteuer. Auf Grund des Katasterwerts der Liegenschaften der beiden Gesellschaften im Betrag von Fr. 15 914 300.– wurde eine Steuer von Fr. 238 714.50 errechnet. Sie wurde zur Hälfte den Gebrüdern Karl und Alfred Ackermann als Verkäufern, zur Hälfte den beiden Firmen Gebr. Ackermann AG und Stoff AG an Stelle der unbekannten Käuferschaft überbunden.

C.- Gegen diese Veranlagung erhoben die Gebrüder Ackermann sowie die genannten beiden Aktiengesellschaften Rekurs beim Regierungsrat des Kantons Luzern. Sie machten im wesentlichen geltend, eine Besteuerung auf Grund wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei nur zulässig, wenn der Aktienbesitz einer Immobiliengesellschaft übertragen werde. Das treffe hier nicht zu. Von den drei Käufern, welche die Aktien von den Gebrüdern Ackermann übernommen hätten, besitze keiner für sich die Aktienmehrheit. Auch aus diesem Grund könne nicht angenommen werden, wirtschaftlich habe das Verfügungsrecht über die Grundstücke der Gesellschaften gewechselt. 1966 seien in einem andern Fall sämtliche Aktien einer Skilift- und Sesselbahn-AG übertragen worden, ohne dass eine Handänderungssteuer bezogen worden wäre, weshalb es eine rechtsungleiche Behandlung darstelle, im zu beurteilenden Fall die Steuer zu erheben. Es sei auch unrichtig, bei der Besteuerung die beiden Gesellschaften als Käuferinnen zu behandeln. Sie seien nicht Vertragsparteien, sondern Gegenstand des Veräusserungsgeschäfts. Der Regierungsrat des Kantons Luzern wies die Beschwerde am 7. Mai 1973 ab, wo-

bei er zur Begründung u.a. ausführt: Der im HGG verwendete Ausdruck "Handänderung" erfasse nicht nur den zivilrechtlichen Eigentumsübergang, sondern ganz allgemein die rechtsgeschäftliche Verschiebung von Grundeigentum. Es lasse sich daher nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ohne Willkür folgern, dass das HGG den wirtschaftlichen und nicht den formellen Eigentumsübergang oder aber beides treffen wolle. In Lehre und Praxis werde überwiegend die Ansicht vertreten, die Übertragung von Beteiligungsrechten begründe nur dann eine Handänderungssteuerpflicht, wenn es sich um Immobiliengesellschaften handle. Gehe man aber vom Grundsatz aus, dass das HGG den wirtschaftlichen und nicht nur den formellen Eigentumsübergang oder

aber beides treffen wolle, so sei nicht einzusehen, weshalb die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf die Übertragung von Aktien oder Anteilsrechten an Immobiliengesellschaften beschränkt werden solle. Es sei unbestritten, dass die Gebrüder Ackermann im November 1971 98,4% der Aktien der Gebr. Ackermann AG und 100% der Aktien der Stoff AG an ein derzeit noch unbekanntes Konsortium veräussert hätten. Mit dem Erwerb der überwiegenden Aktienmehrheit dieser beiden Gesellschaften habe sich das Konsortium die einem Grundeigentümer zukommende tatsächliche und rechtliche Verfügungsgewalt über die den Gesellschaften gehörenden Grundstücke verschafft. Der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung sei damit erfüllt. Eine rechtsungleiche Behandlung liege nicht vor, da der Übergang von Anteilsrechten an Betriebsgesellschaften erstmals im Jahre 1968 der Handänderungssteuer unterstellt und diese Praxis seither beibehalten worden sei. Da der Steuerbehörde die Namen der Erwerber der Aktien nicht angegeben worden seien, habe der Gemeinderat zu Recht die Hälfte der Steuer den beiden Aktiengesellschaften als Stellvertretern des Käuferkonsortiums überbunden.

D.- Gegen den Entscheid des Regierungsrats vom 7. Mai 1973 haben Alfred und Karl Ackermann sowie die Gebr. Ackermann AG und die Stoff AG mit gemeinsamer Eingabe gestützt auf Art. 4 BV staatsrechtliche Beschwerde erhoben, mit der sie die Gutheissung des an den Regierungsrat gerichteten Rekurses verlangen. Die Begründung der Beschwerde ergibt sich, soweit nötig, aus den folgenden Erwägungen.

E.- Der Regierungsrat des Kantons Luzern und der Gemeinderat von Entlebuch beantragen Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. (Prozessuales.)

2. Karl und Alfred Ackermann haben fast sämtliche Aktien (98,4%) der Gebr. Ackermann AG und die Gesamtheit der Aktien der Stoff AG an ein aus drei Personen bestehendes Konsortium verkauft. Die Grundstücke, die den beiden Aktiengesellschaften gehören, sind damit nicht auf einen andern Eigentümer übergegangen. Zivilrechtlich sind die Eigentumsverhältnisse nach wie vor dieselben. Der Regierungsrat hat indessen angenommen, wirtschaftlich sei das Eigentum an den

Grundstücken von den beiden Brüdern Ackermann auf die drei Personen des Käuferkonsortiums übergegangen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise erblickte er im Übergang der Aktien eine Handänderung hinsichtlich der Grundstücke. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die von den Beteiligten gewählte Gestaltung der zivilrechtlichen Verhältnisse für die Besteuerung nicht ohne weiteres massgebend. Vielmehr darfunter bestimmten Voraussetzungen auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abgestellt werden. Unter dem Gesichtspunkt des in Art. 4 BV verankerten Willkürverbotes ist nur erforderlich, dass für eine sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise triftige sachliche Gründe bestehen; hingegen wird dort, wo dem Bundesgericht freie Prüfung zusteht, d.h. bei Doppelbesteuerungskonflikten und Streitigkeiten über bundesrechtliche Abgaben, die wirtschaftliche Betrachtungsweise beschränkt auf Fälle, in denen die Gestaltung der zivilrechtlichen Verhältnisse ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich ist und lediglich der Steuerumgehung dient (BGE 98 Ib 323, BGE 96 I 118, BGE 95 I 143, BGE 94 I 595, BGE 93 I 691, BGE 90 I 221 mit Hinweisen auf frühere Urteile). Die Anwendung dieser Grundsätze durch das Bundesgericht war wohl nicht immer ganz folgerichtig. Es hat die Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gelegentlich auch unter dem Gesichtswinkel des Art. 4 BV davon abhängig gemacht, dass die gewählte Rechtsgestaltung als den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheine und angenommen werden müsse, sie sei missbräuchlich und nur deshalb gewählt worden, um die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse getroffenen Steuern einzusparen (ASA 27 S. 190; vgl. dazu ARIOLI, Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach Art. 4 BV, ASA 34 S. 81 ff, insbesondere S. 87). - Wie in der Rechtslehre mit Grund ausgeführt wurde, ist es auch im Rahmen von Willkürbeschwerden angebracht, je nach dem anwendbaren kantonalen Gesetz die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise enger oder weiter zu ziehen (ARIOLI, a.a.O. S. 92; im gleichen Sinn auch das in ASA 27 S. 188 ff. veröffentlichte Bundesgerichtsurteil, E. 4). Eine gewisse Zurückhaltung ist am Platz, weil die Besteuerung auf Grund rein wirtschaftlicher Betrachtung im allgemeinen den Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Steuer beeinträchtigt. Der sogenannte Durchgriff bei Aktiengesellschaften, der dazu führt, dass steuerlich die Existenz der Gesellschaften ganz oder teilweise

unbeachtet bleibt, darf nur vorgenommen werden, wenn gewichtige Gründe ein solches Vorgehen nahelegen (vgl. nicht veröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 20. Dezember 1972 i.S. Müller, E. 2).

3. a) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein der Gewinn- oder Handänderungssteuer unterliegender Eigentumsübergang angenommen werden, wenn die Gesamtheit oder die überwiegende Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft veräussert wird (BGE 98 Ia 92 f., BGE 91 I 471, BGE 85 I 101 /2,BGE 79 I 19ff.,BGE 75 I 302f., ASA 33 S. 347 E. 2). Man mag den Begriff der Immobiliengesellschaft etwas enger oder weiter fassen (vgl. dazu REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Komm. zum zürcherischen StG, Bd. IV N 63 zu § 161), in jedem Fall ist es klar, dass weder die Gebr. Ackermann AG noch die Stoff AG zu dieser Art von Gesellschaften gehört. Das ergibt sich nicht nur aus dem Zweck der beiden Gesellschaften, sondern auch daraus, dass die Immobilien bei beiden Firmen nur rund einen Drittel aller Gesellschaftsaktiven ausmachen. Beide Aktiengesellschaften sind unbestrittenermassen nicht Immobilien-, sondern ausgesprochene Betriebsgesellschaften, und es stellt sich die Frage, ob die erwähnte bundesgerichtliche Rechtsprechung, die sich bis jetzt nur auf Immobiliengesellschaften bezog, hinsichtlich der streitigen Handänderungssteuer auch auf Betriebsgesellschaften auszudehnen ist. b) Nach § 1 HGG ist eine Handänderungsgebühr zu entrichten, wenn eine Liegenschaft "an einen neuen Eigentümer übergeht". Während andere kantonale Steuergesetze den Handänderungen an Grundstücken ausdrücklich die Rechtsgeschäfte gleichstellen, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen wirken (vgl. § 161 Abs. 1 lit. a des Zürcher StG, § 81 Abs. 2 lit. a des Berner StG und § 16 Abs. 1 II Ziff. 2 des Berner Amtsschreibereigesetzes), enthält das luzernische HGG keine entsprechende Norm. Das bedeutet nicht,

dass deswegen die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausgeschlossen wäre. Die Meinung ZUPPINGERS, die Besteuerung der wirtschaftlichen Handänderung sei ohne gesetzliche Vorschrift überhaupt nur zulässig, wenn eine Steuerumgehung vorliege (Steuerrevue 1969 S. 467), ist an sich überzeugend, doch ist daran festzuhalten, dass unter dem Gesichtspunkt des Art. 4 BV die wirtschaftliche

BGE 99 Ia 459 S. 465

Betrachtungsweise auch in Fällen erlaubt sein kann, in denen die Absicht einer Steuerumgehung fehlt. Das Bundesgericht hat denn auch schon wiederholt die Ansicht, § 1 des luzernischen HGG erfasse auch die wirtschaftliche Handänderung, als vor Art. 4 BV haltbar bezeichnet (nicht veröffentlichte Urteile vom 2. Juli 1945 i.S. Müller und Gaegauf, vom 29. Juni 1960 i.S. Willimann, vom 16. Juni 1965 i.S. Dali). Freilich kann der in einzelnen Bundesgerichtsurteilen enthaltenen Erwägung, der im HGG verwendete Ausdruck "Handänderung" bezeichne nicht nur den zivilrechtlichen Eigentumsübergang, sondern auch ganz allgemein die rechtsgeschäftliche Verschiebung von Grundeigentumswerten, bei erneuter Betrachtung kein Gewicht beigemessen werden. Der Steuertatbestand ist in § 1 HGG umschrieben, und nach dieser Umschreibung ist die Steuer zu entrichten, "wenn eine Liegenschaft an einen neuen Eigentümer übergeht", womit klarerweise der Eigentumsübergang im Rechtssinn bezeichnet ist. Trotzdem ist es nach dem Gesagten nicht ausgeschlossen, mit der Handänderungssteuer auch Fälle zu erfassen, die wirtschaftlich einer Handänderung gleichkommen. Die Konzeption des Gesetzes, das auf die rechtliche Gestaltung abstellt und die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Gegensatz zu andern Steuergesetzen nicht ausdrücklich zulässt, zwingt in diesem Bereich indessen zur Zurückhaltung; denn es versteht sich, dass ein Steuergesetz, welches die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausdrücklich vorsieht, der kantonalen Steuerbehörde einen weitern Spielraum einräumt, als es das luzernische HGG tut. c) Es darf auch nicht unbeachtet bleiben, aus welchem Grund die Praxis der Steuerbehörden eingeführt wurde, wonach die Handänderungssteuer trotz gleichbleibender Verhältnisse im zivilrechtlichen Grundeigentum zu erheben ist, wenn die Gesamtheit oder überwiegende Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft die Hand wechselt. Privatpersonen, die Eigentümer von Liegenschaften waren und diese zu veräussern gedachten, gründeten seinerzeit in zunehmendem Mass Aktiengesellschaften, auf welche sie die Liegenschaften übertrugen. Das geschah aus dem einzigen oder hauptsächlichen Grund, um später die mit einer Handänderung verbundenen Steuern zu ersparen. Um diesen Manövern einen Riegel zu schieben, rechtfertigte es sich, in wirtschaftlicher Betrachtung den Übergang des Aktienbesitzes dem Eigentumsübergang gleichzustellen,

BGE 99 Ia 459 S. 466

weil die Immobiliengesellschaft im allgemeinen mehr nur die Form darstellt, unter welcher die Beteiligten ihren Grundbesitz ausüben, und das Interesse der Aktionäre mehr auf den wirtschaftlichen Liegenschaftenbesitz als auf die Aktie als Wertpapier gerichtet ist (GRAF, ZBl 34, S. 347). Das Bundesgericht hat es mit Grund als sachlich gerechtfertigt bezeichnet, die Abgabepflicht auf die Übertragung von Aktien einer Immobiliengesellschaft zu beschränken und bei Erwerbsgesellschaften mit vielleicht bedeutenderem kapitalmässigen Liegenschaftsbesitz keine Steuer zu erheben (Urteil vom 19. September 1956 i.S. Konsumgenossenschaft Bern, publ. in MBVR 55, 1957, S. 153 ff., E. 3 c). Zur Begründung führte das Bundesgericht aus, wenn der Zweck einer Gesellschaft zur Hauptsache im Erwerb, in der Verwaltung und dem Wiederverkauf von Grundstücken bestehe, dann erfülle die Veräusserung der Gesellschaftsanteile wirtschaftlich die gleiche Funktion wie die Übertragung des Eigentums an den Liegenschaften. Der Käufer erlange dadurch die Verfügungsmacht über das Gesellschaftsvermögen, und da dieses zur Hauptsache aus Grundstücken bestehe, erschöpfe sich wirtschaftlich der Vorgang im wesentlichen darin, dass dem Erwerber eine Stellung wie diejenige eines Eigentümers der

betreffenden Grundstücke verschafft werde. Anders verhalte es sich hingegen beim Verkauf der Aktien einer Erwerbsgesellschaft. Dessen Wirkungen erschöpften sich nicht in der Übertragung der Verfügungsmacht über die im Eigentum der Gesellschaft befindlichen Grundstücke; diese Verfügungsmacht sei lediglich ein Ausfluss der viel weitergehenden Beherrschung des gesamten Unternehmens, die der Käufer mit dem Erwerb der Aktien erlange. - Der Grund, der es als gerechtfertigt erscheinen lässt, den Übergang der Aktien jenem des Grundeigentums gleichzustellen, fehlt somit dann, wenn die Aktien einer Betriebsgesellschaft veräussert werden. Bei der Übertragung der Aktien der Gebr. Ackermann AG und der Stoff AG ging es nicht darum, wirtschaftlich Grundstücke auf einen neuen Eigentümer zu übertragen; vielmehr wurde das ganze Unternehmen aufgekauft, wobei die Grundstücke nur den geringeren Teil der Gesellschaftsaktiven ausmachten. Anders als durch Übertragung des Aktienbesitzes konnte die Übernahme des Unternehmens im übrigen kaum ohne Schwierigkeiten bewerkstelligt werden; auf jeden Fall kann von einer irgendwie missbräuchlichen Rechtsgestaltung nicht die Rede sein. Nur

wenn ein Rechtsgeschäft wirtschaftlich der Übertragung von Grund und Boden gleichkommt und sich darin erschöpft, d.h. nur bei Übertragung des Aktienbesitzes an Immobiliengesellschaften, lässt es sich mit triftigen Gründen rechtfertigen, den Übergang der Aktien steuerlich wie den Übergang des Eigentums an Grundstücken zu behandeln, während solche gewichtigen Gründe fehlen, wenn eine Betriebsgesellschaft, die Eigentümerin von Grundstücken ist, durch Übertragung der Aktien in andere Hände übergeht. d) Soweit zu ersehen, wird denn auch in der Rechtslehre entsprechend der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichts die Ansicht vertreten, die Übertragung des Aktienbesitzes könne steuerlich nur bei Immobiliengesellschaften dem Übergang des Eigentums an den der Gesellschaft gehörenden Grundstücken gleichgestellt werden (BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 3. A., S. 168; ZUPPINGER, Die wirtschaftliche Handänderung im Steuerrecht, Steuerrevue 1969 S. 455 ff., insbesondere S. 471/2 mit weitern Literaturhinweisen; GRAF, Luzernische Handänderungsgebühren nach Gesetz und Praxis, Diss. Fribourg 1945, S. 49 ff.; GUHL, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. Zürich 1953, S. 101; SCHUBIGER, Das zürcherische Grundstückgewinn- und Handänderungssteuerrecht, Diss. Zürich 1942, S. 49; MEIER, Die bernischen Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, Diss. Bern 1946, S. 88 ff.; GRAF, ZBl 39, S. 347/8 und 34 S. 346). Nach § 161 des zürcherischen Steuergesetzes sind, wie ausgeführt, den Handänderungen an Grundstücken Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen wirken. Obschon das Steuergesetz solchermassen die wirtschaftliche Betrachtung ausdrücklich zulässt, steht auch die zürcherische Rechtslehre in Übereinstimmung mit der Praxis auf dem Standpunkt, die Steuer dürfe nur bei Übertragung von Beteiligungen an reinen Immobiliengesellschaften erhoben werden (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER N 62 zu § 161 StG). Umso mehr muss das bei Anwendung eines kantonalen Steuergesetzes gelten, das wie das luzernische die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht ausdrücklich vorsieht. In der schweizerischen Rechtslehre scheint einzig IRENE BLUMENSTEIN die unterschiedliche steuerliche Behandlung des Aktienübergangs bei Immobiliengesellschaften einerseits und

Betriebsgesellschaften anderseits nicht für überzeugend zu halten (ASA 30 S. 221 ff.). Ihre Ausführungen beziehen sich aber nur auf Steuergesetze, die hinsichtlich des Begriffes der Handänderung durch eine Generalklausel die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausdrücklich zulassen. Demgegenüber enthält das luzernische

Gesetz keine solche Generalklausel, deren Tragweite auszulegen wäre. Zudem verkennt Irene Blumenstein doch wohl, dass bei der Übertragung des Aktienbesitzes einer Immobiliengesellschaft das Rechtsgeschäft praktisch einem Grundstückkauf gleichkommt und sich darin erschöpft, während beim Übergang des Aktienbesitzes einer Betriebsgesellschaft der Aktienkäufer die viel weitergehende Beherrschung des gesamten Unternehmens erlangt, wobei die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Grundstücke der Gesellschaft nur ein Ausfluss dieser das Unternehmen beherrschenden Stellung ist (MBVR 55 S. 160), der Aktienerwerb somit nicht mehr einem blossen Grundstückkauf gleichgestellt und steuerlich wie dieser behandelt werden kann. Würde man entgegen der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichts den Grundsatz aufgeben, dass nur Rechtsgeschäfte, die wirtschaftlich einem Grundstückkauf gleichkommen und deren Wirkung sich darin erschöpft, steuerlich wie ein Eigentumsübergang an Grundstücken behandelt werden dürfen, so wäre es auch kaum mehr folgerichtig, das weitere Prinzip aufrechtzuerhalten, wonach die Besteuerung nur erfolgen darf, wenn die gesamte oder die überwiegende Mehrheit der Aktien übertragen wird (BGE 85 I 102); denn es lässt sich die Ansicht vertreten, auch ein Kleinaktionär erwerbe mit dem Kauf einer einzigen Aktie oder einiger weniger solcher Papiere wirtschaftlich irgendwie einen Anteil am Grundbesitz der Gesellschaft. Solche Geschäfte, die mit dem Erwerb von Grundstücken im allgemeinen praktisch nichts zu tun haben, ohne gesetzliche Grundlage der Handänderungssteuer zu unterstellen, ginge klarerweise nicht an. Das zeigt, dass der Rahmen, in welchem die wirtschaftliche Betrachtung zulässig ist, nicht überspannt werden darf.

4. Die vorstehenden Erwägungen lassen sich wie folgt zusammenfassen: Das luzernische HGG sieht die Besteuerung auf Grund wirtschaftlicher Betrachtung im Gegensatz zu andern kantonalen Steuergesetzen nicht ausdrücklich vor; schon deshalb ist Zurückhaltung geboten. Wollte man der Auffassung

des Regierungsrates folgen, so käme man zum völlig ungereimten Ergebnis, dass nach luzernischem Recht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Aktienübergang auch bei Betriebsgesellschaften besteuert werden dürfte, während dies nach bernischem Recht, das die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausdrücklich vorsieht, nicht zulässig wäre, weil nach Art. 81 Abs. 2 lit. a StG der Veräusserung von Grundstücken nur die "Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft oder -genossenschaft gleichgestellt ist". - Es lässt sich nur dann mit triftigen sachlichen Gründen rechtfertigen, den Übergang der Gesamtheit oder der überwiegenden Mehrheit der Aktien der Übertragung des Eigentums an Grundstücken der Gesellschaft gleichzustellen, wenn der Aktienübergang wirtschaftlich einem Grundstückkauf gleichkommt und seine Wirkung sich darin erschöpft. Das ist entsprechend der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur bei Immobiliengesellschaften der Fall, es wäre denn, dass aussergewöhnliche Verhältnisse, wie sie hier nicht vorliegen (z.B. Absicht der Steuerumgehung), ausnahmsweise auch die Besteuerung des Aktienübergangs von Betriebsgesellschaften zu rechtfertigen vermöchten. Es bestehen keine gewichtigen Gründe, die es zulassen würden, den Übergang der Aktien der Gebr. Ackermann AG und der Stoff AG steuerlich wie eine zivilrechtliche Übertragung des Eigentums an den Grundstücken dieser Gesellschaften zu behandeln, da das Rechtsgeschäft nicht einem Grundstückkauf gleichkommt, sondern die Übernahme zweier Unternehmen zum Gegenstand hat, deren Aktiven nur zu einem geringen Teil in Grundstücken bestehen. Der angefochtene Entscheid ist demnach vor Art. 4 BV nicht haltbar und aufzuheben. Damit erübrigt es sich, auf die weitern Rügen der Beschwerdeführer einzugehen.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten werden kann, und der Entscheid des Regierungsrats des Kantons Luzern vom 7. Mai 1973 aufgehoben.