



Entscheid

20. Juni 2016

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Marcus Thalmann, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**
3. **C,**

vertreten durch V AG,

Rekurrenten,

gegen

Gemeinde Q,

vertreten durch den Finanzausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (2. Rechtsgang)

hat sich ergeben:

A, B und C (nachfolgend die Pflichtigen) waren Aktionäre der X AG. Letztere ist als Zwischenanbieterin im Bereich Entwicklung, Produktion und Handel von S-Komponenten und -systemen tätig und ist Eigentümerin der in Q gelegenen Grundstücke Kat.Nr. (.... m² Land mit Betriebsgebäude Vers.Nr. an der ..., Wohnhaus Vers.Nr. an der ..., Wohnhaus Vers.Nr. und einem nicht versichertem Nebengebäude), Kat.Nr. (Wohnhaus Vers.Nr. an der ..., Nebengebäude Vers. Nr. und m² Land) und Kat.Nr. (.... m² Land mit Seeanstoss in der Freihaltezone). In der Absicht, die Grundstücke Kat.Nrn. und nach Abbruch der bestehenden Bauten und anschliessender Neuüberbauung einer wirtschaftlich besseren Nutzung zuzuführen und den S-betrieb an einen neuen geeigneteren Standort zu verlegen, veräusserten die Pflichtigen am 14. Juni 2011 sämtliche 300 Aktien der X AG an die Y Holding, welche von J (Geschäftsführerin) und K vertreten wird. Gleichzeitig vereinbarten die Vertragsparteien im Aktienkaufvertrag, die X AG rückwirkend per 31. Dezember 2010 in zwei Gesellschaften horizontal aufzuspalten. Dabei übernahm die ... 2011 (Handelsregistereintrag) gegründete Tochtergesellschaft unter der bisherigen Firma X AG den S-betrieb ohne Grundstücke, während die Muttergesellschaft die Immobilien behielt und in die Y AG umbenannt wurde. Das direkt am See gelegene unüberbaubare Grundstück Kat.Nr. wurde mit einem Nutzniessungsrecht zu Gunsten der Pflichtigen belastet und sollte den Pflichtigen zu einem späteren Zeitpunkt zum vereinbarten Restwert von Fr. 1.- verkauft werden. In der Folge wurde der Betrieb der umstrukturierten X AG nach Z verlegt.

Das Gemeindesteueramts Q gelangte aufgrund der geschilderten Vorgänge zur Auffassung, dass der Verkauf der Aktien der X AG per 14. Juni 2011 wirtschaftlich dem Verkauf der in der Gemeinde Q gelegenen Grundstücke Kat.Nrn., und gleichkomme. Mithin erblickte es darin eine steuerbare wirtschaftliche Handänderung an den besagten Grundstücken. Diese Auffassung teilte der Finanzausschuss Q den Pflichtigen im Rahmen eines Steuerrulings bereits vor dem Verkauf der Aktien, nämlich am 5. August 2010, 8. Februar 2011 und 7. März 2011 mit. Am 28. März 2012 forderte das Gemeindesteueramts den Vertreter der Pflichtigen auf, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer einzureichen. Hierauf liessen die Pflichtigen am 2. April 2012 unter Verweis auf die bisherige Korrespondenz erklären, dass der Verkauf der Aktien keine steuerbare wirtschaftliche Handänderung sei. Somit

sei unter den gegebenen Umständen die Einreichung einer Steuererklärung nicht geboten. Für den Fall, dass der Finanzausschuss diese Auffassung nicht teile, ersuchten sie um Erlass einer einsprachefähigen Verfügung. Am 16. April 2012 teilte das Gemeindesteueramts den Pflichtigen sinngemäss mit, dass über die grundsätzliche Frage der Steuerpflicht kein anfechtbarer Vorentscheid getroffen werden könne. Ein Rechtsmittel stehe erst gegen die Veranlagung der Veranlagungsbehörde über die Grundstückgewinnsteuer zur Verfügung. Gleichzeitig mahnte es die Pflichtigen zur Einreichung der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer. Dieser Aufforderung kamen die Pflichtigen nicht nach. Stattdessen hielten sie in einem Schreiben vom 23. April 2012 unverändert an ihrer Auffassung fest, dass der Verkauf der Aktien der X AG keiner wirtschaftlichen Handänderung bezüglich der in Q gelegenen Grundstücke gleichkomme. Weiter forderten sie den Finanzausschuss auf, einen anfechtbaren Veranlagungsentscheid mit Steuerfaktoren zu fällen.

Mit Veranlagungsentscheid vom 14. Juni 2013, der infolge Nichteinreichung der Steuererklärung nach pflichtgemässen Ermessen gemäss § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) erging, setzte der Finanzausschuss die Anlagekosten auf Fr. 3'600'000.- und den Erlös auf Fr. 7'340'000.- fest und auferlegte den Pflichtigen bei einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 3'740'000.- eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 742'700.-.

B. Auf eine hiergegen erhobene Einsprache, womit die Pflichtigen beantragten, den angefochtenen Veranlagungsentscheid des Finanzausschusses Q unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Einsprachegegners aufzuheben, trat der Finanzausschuss am 3. Dezember 2013 mangels hinreichender Begründung nicht ein.

C. Im anschliessenden Rekursverfahren befand das Steuerrekursgericht, dass die formellen Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung nicht erfüllt waren. Somit hob es mit Entscheid vom 23. Juni 2014 den Einspracheentscheid auf und wies die Sache zur Behandlung der Einsprache und neuer Entscheidung an den Finanzausschuss Q zurück.

D. Mit Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2014 hiess der Finanzausschuss Q die Einsprache teilweise gut und setzte die den Pflichtigen auferlegte Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 617'720.- herab.

E. Mit Rekurs vom 7. Januar 2015 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, den Einspracheentscheid des Finanzausschusses Q vom 2. Dezember 2014 aufzuheben. Eventualiter sei die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 248'160.- festzusetzen. Ferner beantragten sie eine Parteientschädigung.

In der Rekursantwort vom 10. März 2015 schloss der Finanzausschuss Q auf Abweisung des Rekurses. Weitere Stellungnahmen erfolgten nicht.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Gemäss § 216 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. § 216 Abs. 2 lit. a StG stellt den zivilrechtlichen Handänderungen gemäss Abs. 1 Rechtsgeschäfte gleich, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie Handänderungen wirken.

a) Diese Voraussetzung ist nach ständiger Rechtsprechung bei der Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer reinen Immobiliengesellschaft grundsätzlich gegeben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 216 N 93 f.; RB 1998 Nr. 154, VGr, 9. Mai 1995, SR 95/0004 = RB 1995 Nr. 52 = StE 1995 B 42.23 Nr. 6, VGr, 5. April 1995, SR 94/0063 = RB 1995 Nr. 52 = ZStP 1995, 323; VGr, 14. März 1989 = StE 1989 B 42.22 Nr. 3; BGE 99 Ia 459 E. 3d, 467). Denn eine Immobiliengesellschaft zeichnet sich dadurch aus, dass sie ausschliesslich oder zumindest überwiegend die Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes oder dessen Verwendung als sichere und nutzbringende Kapital-

anlage bezweckt; dies ohne Rücksicht darauf, ob die Nutzbarmachung oder Verwendung durch Veräusserung, Vermietung, Verpachtung oder Überbauung geschehen soll (RB 1998 Nr. 154, auch zum Folgenden). Ein Unternehmen verfolgt dann überwiegend die Nutzbarmachung der Wertsteigerung seines Grundbesitzes oder dessen Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage, wenn sein anderes Tätigkeitsgebiet im Rahmen des gesamten unternehmerischen Handelns der Gesellschaft qualitativ und quantitativ eine untergeordnete Stellung einnimmt. In einem solchen Fall wird der Wert der Aktien ausschliesslich oder wenigstens zur Hauptsache durch den Wert des Grundbesitzes der Gesellschaft bestimmt und wirkt sich die Veräusserung der Aktien wirtschaftlich gleich aus wie die Übertragung des Grundbesitzes (BGE 104 Ia 251 E. 3b, 99 Ia 459, E. 3c, 466; Xaver Mettler, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Schwyz, 1990, S. 112).

b) Anders verhält es sich bei der Übertragung der Mehrheitsbeteiligung an einer Betriebsgesellschaft mit direktem oder indirektem Immobilienbesitz. In diesem Fall kommt das Veräusserungsgeschäft i.d.R. keiner wirtschaftlichen Handänderung an Grundstücken gleich. Denn Betriebsgesellschaften bezwecken entweder die dauernde Erhaltung des Grundbesitzes als sachliche Grundlage ihres Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetriebs oder die Verwaltung der in Grundstücken bestehenden Kapitalanlagen als Nebenzweck zum eigentlichen Hauptzweck, der Führung eines Betriebs (RB 1998 Nr. 154; 1970 Nr. 49; BGE 99 Ia 459). In diesem Fall erschöpfen sich die Auswirkungen, welche die Veräusserung von Beteiligungsrechten an einer Betriebsgesellschaft mit sich bringt, wirtschaftlich betrachtet i.d.R. nicht ausschliesslich oder in erster Linie in der Übertragung der Verfügungsmacht über die Gesellschaftsgrundstücke; diese Macht ist lediglich ein Ausfluss der viel weitergehenden Beherrschung des gesamten Unternehmens, die der Käufer mit dem Erwerb der Aktien erlangt (RB 1998 Nr. 154, BGE 99 Ia 459 E.3 c).

c) Zielt das Veräusserungsgeschäft im Kern der Sache dagegen nicht auf die Beherrschung eines Unternehmens mit betrieblichen Aktivitäten im erwähnten Sinn ab, ist ausnahmsweise und unter besonderen Umständen auch beim Verkauf der Aktien einer Betriebsgesellschaft auf eine wirtschaftliche Handänderung an deren Gesellschaftsgrundstücken zu schliessen. Der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung i.S. von § 216 Abs. 2 lit. a StG darf jedoch gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht leichthin als erfüllt betrachtet werden (BGr, 26. November 2015, 2C_1044/2014 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die durch die Bestimmung fest-

gelegte Gleichstellung zwischen zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Vorgängen ist dann erfüllt, wenn das dingliche Vollrecht übertragen wird, die Befugnisse umfassend auf den Käufer übergehen und einzig der Grundbucheintrag als äusseres Merkmal (noch) aussteht. Nur bei einer solchen restriktiven Auslegung der wirtschaftlichen Handänderung besteht Gewähr dafür, dass die steuerlichen Folgen des Rechtsgeschäfts vorhersehbar sind, wie dies das Legalitätsprinzip voraussetzt.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze wurde der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung bejaht beim Verkauf der Aktien einer Betriebsgesellschaft, da deren Aktiven zur Hauptsache nur noch aus Grundstücken bestanden und der Veräusserer vereinbarungsgemäss die kurzfristige Liquidation des Betriebes zu besorgen hatte (RB 1972 Nr. 41). Ebenfalls als wirtschaftliche Handänderung qualifiziert wurde der Verkauf der Aktien einer Hotelbetriebsgesellschaft, weil der Aktienkäufer von Anfang an entschlossen war, das bestehende Hotelgebäude abzurechen und durch einen Neubau mit anderer Zweckbestimmung (Bankfiliale) zu ersetzen, so dass der Hotelbetrieb auf den Preis der Aktien keinen oder nur einen untergeordneten Einfluss hatte (BGE 91 I 467). Auch bei einem weiteren Verkauf sämtlicher Aktien einer Hotelbetriebsgesellschaft wurde eine wirtschaftliche Handänderung angenommen, weil der Erwerber mit dem Kauf der Betriebsliegenschaft eigene betriebliche Bedürfnisse in einer anderen Branche anstrebte und die aktive Betriebsführung (im Namen und auf Rechnung der Hotelbetriebsgesellschaft) einer aussenstehenden Managementgesellschaft übertrug (VGr, 14. März 1989 = StE 1989 B 42.22 Nr. 3; für weitere Beispiele siehe VGr, 9. Mai 1995, SR 95/0004 = RB 1995 Nr. 52 = StE 1995 B 42.23 Nr. 6 sowie VGr, 5. April 1995, SR 94/0063 = RB 1995 Nr. 52 = ZStP 1995, 323 [betreffend Veräusserung der Aktien einer Generalunternehmung, die überwiegend auf eigene Rechnung unüberbaute Grundstücke erwirbt, sie überbaut und hernach gesamthaft parzellenweise oder als Stockwerkeigentum weiterveräussert] und VGr Aargau, 14. Dezember 1994 = StE 1996 B 42.23 Nr. 7 = AGVE 1994, 342 [betreffend Veräusserung der Aktien einer liquidierten Betriebsgesellschaft]). Dagegen wurde beim Verkauf der Aktien einer Gesellschaft, die bis anhin in eigenen Liegenschaften ein Wohn- und Gesundheitszentrum für pflegebedürftige und betagte Personen betrieb, und einem gleichzeitig abgeschlossenen Kaufvertrag mit einem Dritten, der einzig den Erwerb des Betriebs des Wohn- und Pflegeheims (ohne Liegenschaften) beinhaltete, das Vorliegen einer wirtschaftlichen Handänderung verneint, obwohl die veräusserte Gesellschaft mit der Abspaltung des Betriebs zur Immobiliengesellschaft mutierte. Entscheidend war für das Bundesgericht dabei die Tatsache, dass im massgebenden

Zeitpunkt der Veräusserung ein Alters- und Pflegebetrieb im operativ tätigen Zustand veräussert wurde und die mit dem Aktienverkauf wirtschaftlich veräusserten Liegenschaften dem Wohn- und Pflegeheim unverändert, wenn auch auf mietvertraglicher Basis, als Grundlage für den Betrieb zur Verfügung standen (BGr, 26. November 2015, 2C_1044/2014, www.bger.ch).

d) Für die Beurteilung der Frage, ob sich die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung wirtschaftlich in der Übertragung von Grundstücken erschöpft habe oder ob dem Erwerber damit die weitergehende Beherrschung eines Unternehmens eingeräumt worden sei, ist auf den Zeitpunkt der Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung abzustellen (RB 1998 Nr. 154). Dabei ist die tatsächliche Gesellschaftstätigkeit und nicht die allenfalls weitgefaste statutarische Zweckumschreibung massgebend. Ausschlaggebend ist immer die Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände des Einzelfalls, wobei in die Beurteilung auch die im Zeitpunkt der Veräusserung bekannten oder evidenten künftigen Absichten der Beteiligten einzubeziehen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 96).

2. Hauptstreitpunkt ist vorliegend, ob die Übertragung sämtlicher Aktien der X AG im Zeitpunkt der Veräusserung (14. Juni 2011) einer wirtschaftlichen Handänderung bezüglich der in Q gelegenen Grundstücke Kat.Nrn. Und gleichkomme.

a) Die Rekursgegnerin gelangte zur Auffassung, dass der Verkauf der Aktien wirtschaftlich dem Verkauf der in Q gelegenen Grundstücke gleichkomme. Sie stützte sich dabei zur Hauptsache auf den vorne zitierten Verwaltungsgerichtsentscheid vom 14. März 1989 (StE 1989 B 42.22 Nr. 3) betreffend den Verkauf der Aktien einer Hotelbetriebsgesellschaft und befand, dass der damals beurteilte Sachverhalt mit dem vorliegenden Fall vergleichbar sei. In beiden Fällen seien zum Zeitpunkt der Veräusserung Betriebe im operativ tätigen Zustand veräussert worden. Durch eine Vertragsgestaltung hätten beide Gesellschaften die aktive Betriebsführung aufgegeben. Der einzige Unterschied bestehe darin, dass die Y AG den früheren Betrieb über eine Beteiligung halte, während im Fall der Hotelbetriebsgesellschaft die aktive Betriebsführung mittels Managementvertrag an eine andere (ausenstehende) Hotelbetriebsgesellschaft ausgelagert worden sei, an welcher die Erwerber der Aktionäre nicht beteiligt gewesen seien. In der Präambel zum Kaufvertrag sei festgehalten worden, dass die alte X AG (heute Y

AG) nach Ausgliederung des Betriebs in eine neu zu gründende Tochtergesellschaft zur Immobiliengesellschaft mutiere.

b) Im Licht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der damit einhergehenden restriktiven Auslegung des Begriffs der wirtschaftlichen Handänderung (vgl. insbesondere BGr, 26. November 2015, 2C_1044/2014, E. 2.4.2, www.bger.ch) kann jedoch dieser Auffassung nicht gefolgt werden. Zwar ging es beim vorliegenden Aktienverkauf vordergründig darum, der Erwerberin die Verfügungsgewalt über die in Q gelegenen Grundstücke zu sichern. Geplant waren eine Überbauung und der anschliessende Verkauf von Stockwerkeigentumseinheiten, welches Vorhaben in der Zwischenzeit auch realisiert wurde. Bei der steuerlichen Beurteilung des Rechtsgeschäfts kommt es jedoch nicht allein auf die Absichten der Erwerberin an. Mitentscheidend sind auch die Vorstellungen der Veräusserer. Aus dieser Warte lässt sich nicht sagen, dass sich der Aktienverkauf in einer reinen Grundstücksveräusserung erschöpft habe. Denn im Zeitpunkt der Veräusserung handelte es sich bei der X AG um eine operativ tätige Betriebsgesellschaft. Dabei bildeten die Grundstücke in Q im überwiegenden Ausmass die Grundlage für den S-betrieb. Besondere Umstände, die darauf schliessen liessen, dass dieser Betrieb in absehbarer Zeit wirtschaftlich liquidiert werde, lagen im Zeitpunkt der Veräusserung nicht vor. Auch nach dem Aktienverkauf ergaben sich keine Anhaltspunkte, die auf eine wirtschaftliche Liquidation des S-betriebs schliessen liessen. Im Gegenteil wurde der Betrieb am neuen Standort in Z weitergeführt. Dort mietete die X AG als Untermieterin der H AG, die in einem ähnlichen Segment tätig ist, Geschäftsräume mit einer Gewerbefläche von über 1'400 m² und einem jährlichen Bruttozins von über Fr. 200'000.- (act. 3/13). Mit einem leicht verminderten Personalaufwand erzielte sie zwischen 2011 und 2015 jährliche Umsätze zwischen 2.4 und 2.9 Mio. Franken (gegenüber 3.2 Mio Franken im Jahr 2010; vgl. act. 3/6 in Verbindung mit act. 3/55). Bei Zahlen in dieser Grössenordnung kann nicht von einem unbedeutenden Betrieb gesprochen werden, dem im Vergleich zum Wertschöpfungspotential der Liegenschaften wirtschaftlich keine Bedeutung mehr zukommt. Im Januar 2015 beschäftigte die X AG 12 Angestellte (per Januar 2015). Der bisherige Geschäftsführer der X AG, A, blieb bis zu seiner Pensionierung per 1. Oktober 2013 für zwei weitere Jahre Geschäftsführer der neuen X AG. Danach blieb er neben weiteren Personen (J, K und L) Mitglied des Verwaltungsrats.

Auf Seiten der Erwerberin und ihrer Aktionäre sind ebenso keine Anzeichen erkennbar, die auf eine wirtschaftliche Liquidation des S-betriebs hindeuten. Eine tat-

sächliche oder faktische Einstellung des operativen Betriebs der X AG wäre gemäss dem vom kantonalen Steueramt Zürich genehmigten Steuerruling vom 26. Februar 2010 innerhalb der 5-jährigen Sperrfrist ab Aktienverkauf auch kaum möglich gewesen (act. 3/19). Zudem deutet der gleichzeitig mit dem Aktienverkauf abgeschlossene Managementvertrag zwischen der X AG, der Y AG und der aussenstehenden E AG (act. 3/15), welche Firma auf den Betrieb und das Management von Produktionsgesellschaften spezialisiert ist, darauf hin, dass die Erwerberin an der Werthaltigkeit des Betriebs ein grosses Interesse hatte. Denn die Umstände (Überbauung und Verkauf der Betriebsliegenschaften, fehlendes Know-how im Bereich von Entwicklung, Produktion und Handel von S-komponenten und -systemen auf Seiten der Erwerberin, Auslagerung des Betriebs in eine Tochtergesellschaft) deuten insgesamt darauf hin, dass die Erwerberin ihre Beteiligung an der X AG nach Ablauf der Sperrfrist möglichst unbeschadet veräussern wird.

Auch wenn die Liegenschaften der X AG im Vergleich zu den betrieblichen Werten einen hohen Wert aufwiesen, lassen die gesamten Fakten den Schluss nicht zu, dass sich der Verkauf der Aktien in einem reinen Grundstücksverkauf erschöpft habe. Neben den Betriebsliegenschaften wurde auch ein operativ funktionierender Betrieb veräussert.

c) Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin deckt sich der Sachverhalt auch nicht vollkommen mit dem vom Verwaltungsgericht am 14. März 1989 (StE 1989 B 42.22 Nr. 3) beurteilten Fall. In jenem Geschäft betreffend den Verkauf der Aktien einer Hotelbetriebsgesellschaft schloss das Verwaltungsgericht deswegen auf eine wirtschaftliche Handänderung bezüglich der Gesellschaftsgrundstücke, weil die Erwerberin (eine Bank) die Aktien der Hotelbetriebsgesellschaft in der Absicht erwarb, die Grundstücke der Hotelbetriebsgesellschaft später für Bankzwecke nutzen zu können. Der Hotelbetrieb sollte nur für eine zeitlich nicht bestimmte Übergangsphase weitergeführt werden. Ausschlaggebend war jedoch für das Verwaltungsgericht die Tatsache, dass zwischen der Hotelbetriebsgesellschaft, der Erwerberin und einer aussenstehenden Hotelbetriebsgesellschaft unmittelbar nach dem Aktienverkauf ein Managementvertrag abgeschlossen wurde. Damit ist die aktive Betriebsführung von der Hotelbetriebsgesellschaft an die Managementgesellschaft übertragen worden, so dass die Hotelbetriebsgesellschaft mit dem Abschluss des Vertrags zur Immobiliengesellschaft mutierte (E. 3.d). Hätte die Hotelbetriebsgesellschaft den Betrieb während einer Übergangsphase seit dem Aktienwerb durch die Bank selber weitergeführt, wäre sie wei-

terhin als Betriebsgesellschaft einzustufen gewesen. In diesem Fall hätte sich der Aktienverkauf auch bei einer nur temporären Fortführung des Betriebs nicht bloss in der Übertragung der Gesellschaftsgrundstücke erschöpft (E. 3.c).

Dem von der Rekursgegnerin angeführten Leitentscheid kommt deshalb keine präjudizielle Wirkung zu, weil er sich vom vorliegenden Sachverhalt in zwei wesentlichen Punkten unterscheidet. Der erste Unterschied besteht darin, dass die Erwerberin im vorliegenden Fall in keiner Phase des bisher bekannten zeitlichen Ablaufs beabsichtigte, den S-betrieb wirtschaftlich zu liquidieren. Sie war vielmehr daran interessiert, einerseits die Betriebsgrundstücke wirtschaftlich zu verwerten. Andererseits sollte auch der Betrieb erhalten bleiben. Ein weiterer grundlegender Unterschied besteht darin, dass die X AG die aktive Betriebsführung nie aus der Hand gegeben hat. Zwar wurde – wie im angeführten Entscheid – auch ein Managementvertrag mit einer aussenstehenden Firma abgeschlossen. Dieser unterscheidet sich jedoch vom Managementvertrag, den die Hotelbetriebsgesellschaft und die Bank mit der Managementgesellschaft (eine andere Hotelbetriebsgesellschaft) abgeschlossen hatten, grundlegend. Im betreffenden Fall ist die aktive Betriebsführung von der Hotelbetriebsgesellschaft an die Managementgesellschaft übergegangen. Mit dieser rechtlichen Gestaltung hat die Hotelbetriebsgesellschaft den Status einer aktiven Betriebsgesellschaft eingebüsst. Im vorliegenden Fall hat die X AG die aktive Betriebsführung indessen behalten. A verpflichtete sich, seine Funktion als CEO der X AG für mindestens weitere zwei bis maximal fünf Jahre auszuüben. Diese Funktion versah er bis zum 30. September 2013. Als Nachfolger rückte per 1. Oktober 2013 P, ein langjähriger Mitarbeiter der X AG, nach (act. 2 S. 4). Mit dem vorliegend abgeschlossenen Managementvertrag verpflichteten sich die Parteien lediglich zu einer langfristigen Zusammenarbeit, um das Potential der X AG weiterzuentwickeln und gewinnbringend zu verwerten. Dabei wurden der Managementgesellschaft nur vereinzelte Dienstleistungen übertragen (act. 3/15, auch zum Folgenden). Einerseits oblag ihr die generelle Unterstützung des CEO der X AG nach Absprache mit ihm bzw. gemäss den Instruktionen der X AG. Ferner hatte sie neue operative Strategiekonzepte in Absprache mit dem CEO und/oder den Verwaltungsräten der X AG auszuarbeiten. Schliesslich verpflichtete sich die E AG im Sinn einer temporären Übergangslösung auch zur Übernahme der Geschäftsführung sowie von Managementdienstleistungen im Bereich von Entwicklung, Produktion, Marketing und Distribution, falls nach dem Ausscheiden von A als CEO kein geeigneter Nachfolger rekrutiert werden können sollte. Mit all diesen übertragenen Aufgaben hat jedoch die X

AG die aktive Betriebsführung nicht dauernd aus der Hand gegeben, weshalb sie den Status als Betriebsgesellschaft behalten hat.

d) Erst recht zu keinem anderen Ergebnis führt die äusserst restriktive Auslegung des Begriffs der wirtschaftlichen Handänderung durch das Bundesgericht. Im Entscheid vom 26. November 2015 (2C_1044/2014, www.bger.ch), dem der Verkauf der Aktien eines Wohn- und Gesundheitszentrums für pflegebedürftige und betagte Personen zugrundelag, wobei der Kaufpreis der Aktien nur die Betriebsliegenschaft zum Gegenstand hatte, weil die Veräusserer den Betrieb des Wohn- und Pflegeheims gleichzeitig für Fr. 2'500'000.- an eine andere Gesellschaft veräusserten, hielt das Bundesgericht fest, dass die Voraussetzungen für die Annahme einer wirtschaftlichen Handänderung nur dann erfüllt seien, wenn das Kapital einer bereits im Zeitpunkt der Veräusserung als Immobiliengesellschaft geltenden Unternehmung übertragen werde. Dieses Erfordernis sei mit Transaktionen, welche eine bis anhin als Betriebsgesellschaft einzustufende Gesellschaft erst zur Immobiliengesellschaft werden lässt, grundsätzlich nicht erfüllt (E. 3.3.3). Infolgedessen würdigte es den Verkauf der Aktien des Wohn- und Gesundheitszentrums nicht als wirtschaftliche Handänderung, obwohl die ehemalige Betriebsgesellschaft mit dem Verkauf des Betriebs zu einer reinen Immobiliengesellschaft mutierte. Ausschlaggebend war für das Bundesgericht, dass im Zeitpunkt der Aktienveräusserung ein operativ tätiger Alters- und Pflegebetrieb vorlag und dieser Betrieb von einem Dritten weitergeführt wurde, wobei die bisherige Betriebsliegenschaft – wenn auch auf mietvertraglicher Basis – weiterhin als Grundlage für den Betrieb diene.

Ähnlich verhält es sich auch im vorliegenden Fall: Im Zeitpunkt der Veräusserung lag unstreitig ein intakter operativer Betrieb vor. Dieser Betrieb wurde nach dem Aktienverkauf in umstrukturierter Form – allerdings an einem neuen Standort – weitergeführt. Eine Geschäftsaufgabe oder Liquidation des Betriebs stand nie zur Diskussion. Ebenso wenig kam der Kaufpreis der Aktien dem Liegenschaftswert gleich, weil im Kaufpreis der Aktien auch der Wert der betrieblichen Aktiven enthalten war.

e) Aufgrund dieser Erwägungen hat die Rekursgegnerin den Verkauf der Aktien der X AG zu Unrecht als wirtschaftliche Handänderung qualifiziert. Daher ist der Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2014 ersatzlos aufzuheben und festzustellen, dass die Pflichtigen zufolge Verkaufs der Aktien der X AG keiner Grundstückgewinnsteuerpflicht unterliegen.

3. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der unterliegenden Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Den Pflichtigen steht zudem antragsgemäss eine Parteienschädigung zu, da ihnen im Rekursverfahren ein erheblicher Aufwand erwachsen ist (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegengesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid des Finanzausschusses Q vom 2. Dezember 2014 wird aufgehoben. Es wird festgestellt, dass die Pflichtigen zufolge Verkaufs der Aktien keiner Grundstückgewinnsteuerpflicht unterliegen.

[...]