

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}

2C\_692/2014

Urteil vom 17. April 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Zünd, Präsident,  
Bundesrichter Seiler, Stadelmann,  
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte

A. \_\_\_\_\_ AG, Beschwerdeführerin, vertreten durch Marcel Lustenberger und David Brönimann,  
Rechtsanwälte,

gegen

Kantonales Steueramt Solothurn,  
Finanzdepartement des Kantons Solothurn, Betriebswirtschaftliche Dienste FD.

Gegenstand  
Handänderungssteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 30. Juni 2014.

Sachverhalt:

A.

Die A. \_\_\_\_\_ AG erwarb am 24. Oktober 2011 (Kaufvertrag Nr. 185) das Grundstück GB U. \_\_\_\_\_ Nr. xxxx (Stockwerkeigentumseinheit) zu einem bedingten Kaufpreis von Fr. 3'698'297.--. Verkäufer war der Staat Solothurn. Die A. \_\_\_\_\_ AG verpflichtete sich im Kaufvertrag zudem, bis spätestens sieben Jahre nach dem Vorliegen einer Baubewilligung auf GB U. \_\_\_\_\_ Nr. yyyy mindestens 4 Mio. Franken zu investieren und ca. 60 neue Arbeitsplätze zu schaffen oder bestehende Arbeitsplätze zu übernehmen. Gemäss Kaufvertrag ist der vereinbarte Kaufpreis nicht mehr geschuldet, wenn die Beschwerdeführerin diese Bedingungen erfüllt. Zudem räumte der Verkäufer der Käuferin ein limitiertes Vorkaufsrecht gemäss Art. 216a ff. OR an seinem Stockwerksanteil Nr. vvvv ein. Am 27. Juni 2012 (Kaufvertrag Nr. 107) erwarb dann die A. \_\_\_\_\_ AG vom Staat Solothurn auch das Grundstück GB U. \_\_\_\_\_ Nr. vvvv zu einem bedingten Kaufpreis von Fr. 8'298'133.--. Sie verpflichtete sich darüber hinaus, bis spätestens sechs Jahre nach Ausübung des Kaufrechts für GB U. \_\_\_\_\_ Nr. vvvv bzw. nach Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung für die geplanten Bauvorhaben auf GB U. \_\_\_\_\_ Nrn. yyyy, zzzz und wwwv mindestens 6 Mio. Franken zu investieren. Sofern die Käuferin diese Bedingung erfüllt, schuldet sie den Kaufpreis nicht mehr. Bei beiden Grundstücken handelt es sich um Stockwerkeigentumseinheiten, die Teil des stillgelegten Spitals U. \_\_\_\_\_ bildeten. Die bedingten Kaufpreise setzten die Vertragsparteien anhand des REKOLE-Werts fest. REKOLE (Revision der Kostenrechnung und der Leistungserfassung) ist ein einheitliches System von Normen für das betriebliche Rechnungswesen in Spitälern und wurde vom nationalen Verband der Spitäler und Kliniken H+ erstellt. Die A. \_\_\_\_\_ AG hat gemäss nicht widersprochenen Angaben bis heute über 28 Mio. Franken in die vorgenannten Grundstücke investiert. Die in den Kaufverträgen vorgesehenen Bedingungen sind dadurch erfüllt und der Kaufpreis ist gemäss Vertrag nicht mehr geschuldet.

B.

Die Betriebswirtschaftlichen Dienste FD des Kantons Solothurn veranlagten am 30. Juli 2012 die Handänderungssteuer für den Erwerb des Grundstücks GB U. \_\_\_\_\_ Nr. vvvv und stellten der

A. \_\_\_\_\_ AG mit Verfügung Nr. 90770507 den Betrag von Fr. 182'558.93 (2,2% von einem Abgabewert von Fr. 8'298'133.--) in Rechnung. Gleichtags veranlagte dieselbe Behörde mit Verfügung Nr. 90770506 die Handänderungssteuer für den Erwerb des Grundstücks GB U. \_\_\_\_\_ Nr. xxxx in der Höhe von Fr. 81'362.53 (2,2% von einem Abgabewert von 3'698'297.--).

C.

Die A. \_\_\_\_\_ AG erhob gegen diese beiden Veranlagungsverfügungen am 27. August 2012 beim Steueramt des Kantons Solothurn Einsprache. Sie beehrte, die Handänderungssteuer sei erst auf dem noch definitiv zu ermittelnden, geschuldeten und zu entrichtenden Betrag zu veranlagern. Das Steueramt des Kantons Solothurn wies die Einsprache am 13. November 2012 vollständig ab. Dagegen gelangte die A. \_\_\_\_\_ AG an das Steuergericht des Kantons Solothurn, welches den Rekurs am 30. Juni 2014 abwies. Die Vorinstanz erhöhte zudem den Betrag der Handänderungssteuer auf Fr. 303'428.15, weil am 24. Oktober 2011 unter GB U. \_\_\_\_\_ Nr. 9605 an GB U. \_\_\_\_\_ Nr. yyyy ein Baurecht begründet worden war, welches mit einem jährlichen Baurechtszins von Fr. 63'805.40 abgegolten werden muss. Die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer für GB U. \_\_\_\_\_ Nr. vvvv stieg dadurch um den kapitalisierten Wert des Baurechts im Umfang von Fr. 1'795'758.70 auf insgesamt Fr. 10'093'891.--.

D.

Die A. \_\_\_\_\_ AG legt mit Eingabe vom 7. August 2014 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ein. Sie beantragt, das Urteil des kantonalen Steuergerichts sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Grundstücke GB U. \_\_\_\_\_ Nr. xxxx und GB U. \_\_\_\_\_ Nr. vvvv im Zeitpunkt der Handänderung am 24. Oktober 2011 bzw. am 27. Juni 2012 keinen Verkehrswert aufwiesen, bzw. der Verkehrswert Fr. 0.-- betrug. Eventualiter sei das Urteil aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Das Steueramt des Kantons Solothurn beantragt in seiner Vernehmlassung die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist. Eventualiter sei die Handänderungssteuer auf dem kapitalisierten Baurechtszins von Fr. 1'795'758.70 zu erheben. Das Steuergericht des Kantons Solothurn stellt den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die A. \_\_\_\_\_ AG nimmt zum Vernehmlassungsergebnis abschliessend Stellung und hält an ihren Rechtsbegehren in der Beschwerdeschrift fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 139 III 133 E. 1 S. 133; 139 V 42 E. 1 S. 44).

1.2. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig gegen einen (End-) Entscheid einer letzten oberen kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, soweit kein Ausschlussgrund vorliegt (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG).

1.3. Bei der Handänderungssteuer handelt es sich um eine nicht harmonisierte (Art. 129 Abs. 1 BV; Art. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] e contrario) und damit rein kantonalrechtliche Steuerart. Praxisgemäss erfüllt das Steuergericht des Kantons Solothurn die Anforderungen an ein "oberes Gericht" im Sinne von Art. 86 Abs. 2 BGG (Urteile 2C\_1175/2012 /2C\_1176/2012 vom 29. Juli 2013 E. 1.2; 2C\_28/2011 vom 15. November 2011 E. 1.1; zum Ganzen Urteile 2C\_124/2013 vom 25. November 2013 E. 1.3; 2C\_1158/2012 vom 27. August 2013 E. 1.2.2, in: StR 68/2013 S. 786). Der streitbetroffene Entscheid kann damit unmittelbar beim Bundesgericht angefochten werden und auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.4.

1.4.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Abgesehen von Art. 95 lit. c (kantonale verfassungsmässige Rechte) und lit. d BGG (kantonale Bestimmungen zum Stimm- und Wahlrecht) kann das

Bundesgericht die Verletzung von kantonalem Recht als solche nicht überprüfen (BGE 136 I 241 E. 2.5.2 S. 250). Wird die Anwendung kantonalen (Gesetzes-) Rechts gerügt, kann lediglich geltend gemacht werden, der angefochtene Entscheid verstosse gegen Bundesrecht (Art. 95 lit. a BGG). Darunter sind namentlich die verfassungsmässigen Rechte und Grundsätze zu verstehen (BGE 137 V 143 E. 1.2 S. 145; 134 II 349 E. 3 S. 351; Urteil 2C\_124/2013 vom 25. November 2013 E. 1.5), im Wesentlichen die Verletzung des Willkürverbots (BGE 138 I 225 E. 3.1 S. 227 f.; 136 I 241 E. 2.4 S. 249; Urteil 2C\_485/2010 vom 3. Juli 2012 E. 2.1, nicht publ. in: BGE 138 I 378).

1.4.2. Willkür in der Rechtsanwendung liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (BGE 138 I 49 E. 7.1 S. 51; 137 I 1 E. 2.4 S. 5; 136 I 316 E. 2.2.2 S. 318 f.).

1.4.3. Fragen des Bundesrechts klärt das Bundesgericht mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; Urteile 2C\_941/2012 / 2C\_942/2012 vom 9. November 2013 E. 1.5; 2C\_518/2013 vom 1. November 2013 E. 1.4). Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 134 III 102 E. 1.1 S. 104; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Die Verletzung von Grundrechten (Art. 7-34 BV, nebst den übrigen verfassungsmässigen Rechten der BV [BGE 134 I 23 E. 6.1 S. 31; 133 III 638 E. 2 S. 640] und den Rechtsansprüchen der EMRK [BGE 138 I 97 E. 4.3 S. 106]) untersucht das Bundesgericht in jedem Fall nur, soweit eine Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Solche Rügen sind klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen. Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 139 I 138 E. 3.8 S. 144; 138 I 171 E. 1.4 S. 176; 137 IV 1 E. 4.2.3 S. 5; 137 V 57 E. 1.3 S. 60; Urteil

2C\_170/2013 vom 20. Juni 2013 E. 1.2).

1.4.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Feststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d. h. willkürlich ermittelt worden sind (Art. 9 BV; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234).

## 2.

Die Beschwerdeführerin rügt die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV), die unrichtige Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz (Art. 97 BGG), eine willkürliche Beweiswürdigung sowie die willkürliche Anwendung des kantonalen Rechts (Art. 9 BV).

2.1. Die Beschwerdeführerin beanstandet, dass die Vorinstanz das Gutachten der Informations- und Ausbildungszentrum für Immobilien AG (nachfolgend IAZI), welches den Verkehrswert der betroffenen Grundstücke mit Fr. 0.-- bezifferte, in ihrem Entscheid nicht berücksichtigt habe. Dadurch habe die Vorinstanz ihren Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV verletzt.

2.2. Unter Art. 29 Abs. 2 BV fällt das Recht der betroffenen Person, sich vor Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheides zur Sache zu äussern sowie das Recht auf Abnahme der rechtzeitig und formrichtig angebotenen rechtserheblichen Beweismittel (BGE 127 I 54 E. 2b S. 56). Es handelt sich um ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht (vgl. BGE 138 V 125 E. 2.1 S. 127; 134 I 140 E. 5.3 S. 148; 127 I 54 E. 2b S. 56; 126 I 97 E. 2b S. 102) im Sinne einer verfassungsmässigen Mindestgarantie (BGE 129 II 497 E. 2.2 S. 504 f. mit Hinweisen; zum Ganzen Urteil 2C\_104/2013 / 2C\_105/2013 vom 27. September 2013 E. 1). Eine behauptete Verletzung des verfassungsmässigen Gehörsanspruchs ist, da bundesrechtliche Rechtsfrage, mit freier Kognition zu prüfen (vorne E. 1.4.3).

2.3. Dem Anspruch auf rechtliches Gehör lässt sich keine allgemeine Pflicht der Behörde zur Abnahme aller angebotenen Beweise und zur Würdigung sämtlicher Argumente entnehmen. Die

Abweisung eines Beweisantrags erweist sich namentlich als zulässig, falls die Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde sich ihre Meinung aufgrund zuvor erhobener Beweise bereits bilden konnte und sie ohne Willkür in vorweggenommener, antizipierter Beweiswürdigung annehmen darf, die gewonnene Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht erschüttert (BGE 136 I 229 E. 5.3 S. 236; 134 I 140 E. 5.3 S. 148; 131 I 153 E. 3 S. 157; Urteil 2C\_545/2012 vom 22. Februar 2013 E. 2.2). Die Beweiswürdigung, selbst wenn sie auf Indizien beruht, und die sich daraus ergebenden tatsächlichen Schlussfolgerungen stellen Tatfragen dar (BGE 133 V 477 E. 6.1 S. 485, 504 E. 3.2 S. 507; 132 V 393 E. 3.3 S. 399; Urteil 2C\_353/2013 vom 23. Oktober 2013 E. 3.3). Solche sind unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür zu prüfen (vorne E. 1.4.4).

2.4. Das kantonale Steueramt macht in seiner Vernehmlassung geltend, das Gutachten der Beschwerdeführerin habe nur unterstrichen, was diese schon bis anhin vorgebracht habe; der Verkehrswert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Handänderung betrage Fr. 0.--. Auf dieses Vorbringen sei die Vorinstanz ausführlich eingegangen und habe dargelegt, weshalb sie die Ansicht der Beschwerdeführerin als nicht zutreffend erachte. Bei der Abweisung von Beweisanträgen in antizipierter Beweiswürdigung ist Zurückhaltung geboten, wird damit doch der Anspruch auf das rechtliche Gehör eingeschränkt. Es darf nicht leichthin angenommen werden, dass das Beweisergebnis aufgrund der bereits abgenommenen Beweise feststeht. Lehnt die Behörde den Beweisantrag ab, hat sie nicht nur darzulegen, weshalb sie aufgrund der bereits abgenommenen Beweise eine bestimmte Überzeugung gewonnen hat, sondern auch, weshalb die beantragte Beweismassnahme aus ihrer Sicht nichts an ihrer Überzeugung zu ändern vermag (Urteil 6B\_358/2013 vom 20. Juni 2013 E. 3.4).

2.4.1. Wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt, beschränkt die Vorinstanz ihre Ausführungen zum Gutachten dahin gehend, dass darauf in den Erwägungen - soweit erforderlich - einzugehen sei. In der Folge unterbleibt aber eine weitere Behandlung. Zur Bestimmung des geschuldeten Steuerbetrages führt die Vorinstanz Folgendes aus: Der zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Kaufpreis stelle keine Bemessungsgrundlage dar. Massgebend sei alleine der Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt der Handänderung (§ 210 des Gesetzes [des Kantons Solothurn] vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern [StG/SO; BGS 614.11]). Im Kaufvertrag vom 24. Oktober 2011 sei unter Ziff. 3 explizit festgehalten worden, dass die ganze Immobilie einen Wert von Fr. 11'996'430.-- aufweise und dieser Gesamtkaufpreis dem Zeitwert nach REKOLE-Vorgaben entspreche. In beiden Kaufverträgen werde die Bedingtheit der Kaufpreiszahlung dergestalt relativiert, dass die Kaufpreise vollständig geschuldet seien, falls die Investitionsvolumen nicht innert Frist getätigt würden. Just diese Relativierung zeige, dass die Kaufobjekte bei der Handänderung mindestens diese Werte aufweisen müssten. Dabei sei es nicht von Bedeutung, dass die definierten Werte

nach dem REKOLE-Berechnungssystem eruiert worden seien. Entscheidend sei, dass diese Werte bei gegebener Sachlage einen Mindestwert (Zeitwert) zeigten, den die Käufer auch ohne verrechenbare Investitionen zu bezahlen bereit gewesen wären. Eine solche "Kaufpreisbindung" dürfe bei gegebener Situation - auch ohne entsprechenden Markt - als Verkehrswert definiert werden.

2.4.2. Als Verkehrswert einer Sache gilt im Allgemeinen der Wert, zu welchem eine Sache am freien Markt zu einem bestimmten Zeitpunkt veräussert werden kann. Was unter dem Begriff Verkehrswert zu verstehen ist, stellt eine Rechtsfrage (oder Auslegungsfrage) dar. Welcher Preis tatsächlich erzielt werden kann, ist hingegen eine Frage des Sachverhalts. Hierfür sind die Steuerbehörden häufig auf Schätzungen angewiesen (Urteil 2C\_296/2009 vom 11. Februar 2010 E. 3.2). Gemäss der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist der Verkehrswert von Liegenschaften in der Regel primär anhand von Vergleichspreisen, d.h. unter Anwendung der statistischen Methode festzulegen (TSHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 64 Rz. 23; MARTINA FIERZ, Der Verkehrswert von Liegenschaften aus rechtlicher Sicht, 2001, S. 143). Der (bezahlte) Preis darf aber nicht unbesehen mit dem Verkehrswert gleichgesetzt werden. Es handelt sich vielmehr um einen objektivierten Wert, welcher nicht durch Rechtsgeschäfte bestimmt wird, die unter ausserordentlichen Umständen zustande gekommen sind, wozu insbesondere durch Zahlungsmodalitäten bedingte Preisänderungen zählen (FELIX RICHNER UND ANDERE, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3.

Aufl. 2013, N 126 ff. zu § 220 StG ZH). Bei schwierigen Verhältnissen, bei denen Vergleichshandänderungen fehlen und die Vergleichsmethode somit versagen muss, ist diejenige Bewertungsmethode anzuwenden, die konkret als am ehesten sachgerecht erscheint (FELIX RICHNER UND ANDERE, a.a.O., N 153 zu § 220 StG ZH sowie N 142 ff. zu § 220 StG ZH für eine Zusammenfassung der verschiedenen Bewertungsmethoden). Zu solchen komplexen Immobilien gehören insbesondere überbaute Industrie- und Gewerbeliegenschaften (FIERZ, a.a.O., S. 111;

FELIX RICHNER UND ANDERE, a.a.O., N 141 zu § 220 StG ZH ).

2.4.3. Die Beschwerdeführerin erwarb zwei Stockwerkeigentumseinheiten, die Teil eines stillgelegten bzw. leer stehenden und renovationsbedürftigen Spitalgebäudes (d.h. einer Gewerbeliegenschaft) sind. Die Vorinstanz ermittelte deren Verkehrswert im Ergebnis, trotz ihren Ausführungen, alleine anhand des vereinbarten Kaufpreises, welcher unter unabhängigen Dritten vereinbart worden sei und diesem auch ohne weitere Vergleichspreise entspreche. Es ist allerdings zu bezweifeln, ob ein fremder Dritter denselben Preis bezahlen würde. Für die Vertragsparteien hatte der festgehaltene Kaufpreis wohl nur symbolischen Charakter, gingen doch beide davon aus, dass er nur bedingt war und infolge der geplanten Investitionen gar nicht geleistet werden muss. Ausserdem sind für die vorliegenden, speziellen Liegenschaften keine Vergleichswerte vorhanden, sodass die Bestimmung des Verkehrswertes mit anderen Methoden zumindest hätte in Betracht gezogen werden müssen (zur schwierigen Bewertung überbauter Parzellen vgl. HESS/WEIBEL, Das Enteignungsrecht des Bundes, Band I, 1986, N 97 ff. zu Art. 19 EntG; WENGER/WENGER/NAEGELI, Der Liegenschaftsbewerter, 5. Aufl. 2009, S. 17 ff. ). Aufgrund der Komplexität der zu beurteilenden ökonomischen Punkte und des fehlenden Fachwissens der entscheidenden Behörden ist ohnehin für die Beurteilung des Verkehrswertes einer Liegenschaft normalerweise ein Experte beizuziehen ( FIERZ, a.a.O., S. 35 und 40; s.a. BGE 138 II 77 E. 6.2 S. 88). Es ist deshalb vorliegend nicht gerechtfertigt, sich zur Schätzung des Verkehrswertes alleine auf den Kaufpreis abzustützen; eine unabhängige Expertise drängt sich umso mehr auf, weil der Verkehrswert durch die Beschwerdeführerin ausdrücklich bestritten wurde (zur gesetzlichen Pflicht aus § 214 Abs. 2 StG/SO ein Gutachten einzuholen vgl. E. 4).

2.4.4. Das Gutachten IAZI geht davon aus, dass die Beschwerdeführerin die Gebäude nur übernommen hat, um dem Kanton Solothurn die Abbruchkosten zu ersparen und die bestehende Bausubstanz zu einem Pflege- und Gesundheitszentrum umzunutzen. Es gelangt mit Anwendung der Discounted Cash-Flow-Methode zum Schluss, dass der Verkehrswert für die Liegenschaften Fr. 0.-- betrage bzw. diese einen negativen Barwert aufweisen würden (ungeachtet davon, ob die Liegenschaft als Spital oder Pflege- und Gesundheitszentrum genutzt werde). Die Verwendung des REKOLE-Werts sei zudem nur geeignet Spitalbetriebe zu bewerten, er könne aber nicht dazu dienen, den Verkehrswert bei der Umnutzung des Spitals in ein Pflege- und Gesundheitszentrum zu bestimmen. Die Vorinstanz äussert sich zu diesen Ausführungen nicht und das kantonale Steueramt beschränkt sich auf die Feststellung, dass der REKOLE-Wert in den Kaufverträgen festgehalten worden sei und somit als Grundlage zur Bestimmung des Verkehrswertes der Liegenschaften verwendbar sei. Das Steueramt stellt zudem die Unabhängigkeit der Gutachter in Frage, weil sie durch die Beschwerdeführer beauftragt worden sind. Der Beweiswert eines Parteigutachtens ist aber nicht per se zweifelhaft (Urteil 8C\_439/2009 vom 25. November 2009), auch ein Parteigutachten enthält Äusserungen eines Sachverständigen, welche zur Feststellung des Sachverhalts beitragen können (Urteil 9C\_49/2014 vom 29. Oktober 2014 E. 4.1). Darüber hinaus nimmt der Kanton Solothurn gemäss unbestrittenen Ausführungen der Beschwerdeführerin regelmässig die Dienste derselben Gutachter in Anspruch und das Bundesgericht hat die Schätzungen des IAZI in einem früheren Verfahren nicht beanstandet (BGE 138 II 77). Es bestehen keine Hinweise darauf, dass die Ergebnisse der Expertise nicht zutreffend sind.

2.4.5. Insgesamt bestehen erhebliche Zweifel daran, dass die vereinbarten "Kaufpreise" dem Verkehrswert der Liegenschaften entsprechen. Die äusserst knapp gehaltenen Bemerkungen, die die Vorinstanz dem durch die Beschwerdeführerin beigebrachten Gutachten widmet, reichen nicht aus, um vorliegend eine antizipierte Beweiswürdigung zu rechtfertigen und die Schlussfolgerungen des Gutachtens zum Verkehrswert ausser Acht zu lassen. Die Vorinstanz hat somit den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör verletzt (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 6 EMRK). Dieser Anspruch ist formeller Natur, womit seine Verletzung ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führt (BGE 135 I 187 E. 2.2 S. 190). Der Anspruch auf rechtliches Gehör kann vorliegend im bundesgerichtlichen Verfahren nicht geheilt werden, da dieses den Sachverhalt nicht frei überprüfen kann (BGE 137 I 195 E. 2.3.2 S. 197 f.).

3.

Durch die Missachtung des Anspruch auf rechtliches Gehör ist auch erstellt, dass die Feststellung des Sachverhaltes auf einer Rechtsverletzung i.S.v. Art. 95 BGG beruht ( SPÜHLER/AEMISSEGGGER/DOLGE/VOCK, Praxiskommentar Bundesgerichtsgesetz [BGG], 2. Aufl. 2013, N. 6 zu Art. 97 BGG). Zusätzlich muss die Behebung des Mangels für den Ausgang des

Verfahrens entscheidend sein, d.h. zwischen dem Mangel und dem Entscheid muss eine Kausalität vorhanden sein. Eine solche liegt hier vor, würde doch die Handänderungssteuer bei einem Verkehrswert der Liegenschaften von Fr. 0.-- entfallen.

4.

Gemäss § 214 Abs. 2 StG/SO holt die Veranlagungsbehörde im Einspracheverfahren ein Gutachten ein, wenn der Verkehrswert eines Grundstückes streitig ist. Die Erstellung eines Verkehrswertgutachtens hat die Veranlagungsbehörde nicht veranlasst. Das vorinstanzliche Urteil äussert sich dazu nicht; gemäss Steueramt ist ein Gutachten nur notwendig, wenn der Verkehrswert strittig bzw. die Sachlage effektiv unklar sei. Vorliegend sei dies nicht der Fall gewesen, habe man sich doch zur Bestimmung des Verkehrswertes auf den Kaufpreis abstützen können, weil dieser unter unabhängigen Dritten geschlossen worden sei. Das Vorgehen entspreche der langjährigen Praxis. Die Argumentation der Beschwerdegegnerin ist nicht nachvollziehbar. Strittig ist eine Sache, wenn darüber in vertretbarer Weise verschiedene Standpunkte bestehen. Wäre hingegen die Auffassung der Beschwerdegegnerin zutreffend, so würde die gesetzliche Bestimmung ihres Sinnes entleert. Es stünde im Belieben der Veranlagungsbehörde, ob sie ein Gutachten einholen möchte, weil sie alleine den Verkehrswert als strittig definieren kann. Für eine solche Auslegung der Norm entgegen ihrem klaren Wortlaut gibt es keinerlei Anhaltspunkte. Die Beschwerdeführerin hat bei sämtlichen Vorinstanzen

die Höhe des Verkehrswertes angefochten, mithin dreht sich das ganze Verfahren um diese Frage. Die Behauptung, der Verkehrswert sei nicht bestritten, steht somit in einem klarem Widerspruch zur tatsächlichen Situation. Die Vorinstanz ging im Übrigen in einem früheren Entscheid selber davon aus, dass bei Zweifeln am tatsächlichen Verkehrswert zur Erhebung der Handänderungssteuer ein neutrales Gutachten angeordnet werden muss (KSGE 2010 Nr. 14, E. 4.2). Der Verzicht auf ein Gutachten verletzt somit in krasser Weise § 214 Abs. 2 StG/SO; die Vorinstanz hat das kantonale Recht willkürlich angewendet.

5.

Die Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung erweist sich als willkürlich (Art. 9 BV), wenn das Gericht Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat. Dass die von Sachgerichten gezogenen Schlüsse nicht mit der eigenen Darstellung des Beschwerdeführers übereinstimmen, belegt keine Willkür (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266; 137 III 226 E. 4.2 S. 234; 136 III 552 E. 4.2 S. 560). Die Vorinstanz hat sich mit dem eingereichten Gutachten nicht genügend auseinandergesetzt (E. 2.4) und auf die Einholung eines richterlichen Gutachtens entgegen dem ausdrücklichen gesetzlichen Auftrag verzichtet, ohne dafür sachlich haltbare Gründe anführen zu können (E. 4). Sie hat dementsprechend eine willkürliche Beweiswürdigung vorgenommen. Die Sache ist zur Abklärung des Verkehrswertes an die veranlagende Behörde zurückzuweisen. Ist diese mit dem von der Beschwerdeführerin behaupteten Verkehrswert nicht einverstanden, so wird sie ein unabhängiges Gutachten zu dessen Feststellung einholen müssen.

6.

6.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erweist sich als begründet und ist gutzuheissen. Die Sache ist an das Kantonale Steueramt Solothurn, als Veranlagungsbehörde der Handänderungssteuer (§ 213 Abs. 1 StG/SO), zur Fortführung des Verfahrens im Sinne der Erwägungen zurückzuweisen.

6.2. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Solothurn aufzuerlegen, der in seiner Eigenschaft als Abgabegläubiger Vermögensinteressen im Sinne von Art. 66 Abs. 4 BGG verfolgt (Art. 66 Abs. 4 BGG). Dieser hat ausserdem die Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 68 Abs. 2 BGG). Im Übrigen ist die Sache zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und das Urteil des Kantonalen Steuergericht Solothurn vom 30. Juni 2014 wird aufgehoben. Die Sache wird zur Fortführung des Verfahrens im Sinne der Erwägungen an das Kantonale Steueramt Solothurn zurückgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'500.-- werden dem Kanton Solothurn auferlegt.

3.

Der Kanton Solothurn hat die Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 6'000.-- zu entschädigen.

4.

Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten und der Parteienschädigung des vorangegangenen Verfahrens an das Kantonale Steuergericht Solothurn zurückgewiesen.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Kantonalen Steuergericht Solothurn schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 17. April 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Mösching