

BGer 2C_45/2019 vom 29. Januar 2020

Bundesgericht, 2020-01-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_45_2019

FR: TF 2C_45/2019 du 29 janvier 2020

IT: TF 2C_45/2019 del 29 gennaio 2020

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Entscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Die Beschwerdeführerin ist nach Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde an das Bundesgericht legitimiert.

E. 1.2

Neben der Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils beantragt die Beschwerdeführerin die Feststellung, dass keine Handänderungssteuer geschuldet sei. Ein solches Feststellungsbegehren ist im bundesgerichtlichen Verfahren zulässig, sofern an der Feststellung ein schutzwürdiges Interesse besteht, das nicht ebenso gut mit einem Leistungs- oder Gestaltungsbegehren gewahrt werden kann (BGE 126 II 300 E. 2c S. 303; Urteil 2C_321/2019 vom 1. Oktober 2019 E. 1.1.2). Der Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Urteils würde im Fall der Gutheissung zum Schluss führen, dass keine Handänderungssteuer geschuldet ist. Es ist nicht ersichtlich, welches Interesse die Beschwerdeführerin darüber hinaus an der Feststellung des Nichtbestehens der Steuerpflicht haben könnte. Auf das Feststellungsbegehren ist nicht einzutreten.

E. 2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Die Verletzung kantonalen Rechts prüft das Bundesgericht nur in den Fällen von Art. 95 lit. c-e BGG . Zuweilen kann die Anwendung kantonalen Rechts aber auf eine Verletzung des Bundesrechts - insbesondere des Willkürverbots (Art. 9 BV) und anderer verfassungsmässiger Rechte - hinauslaufen (BGE 143 I 321 E. 6.1 S. 324). Die Verletzung von Art. 9 BV und anderen Grundrechten untersucht das Bundesgericht nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246). Ansonsten wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1 S. 236; 139 II 404 E. 3 S. 415). Unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) prüft das Bundesgericht grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E.

1.5 S. 144 ; 138 I 274 E. 1.6 S. 280; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254).

E. 3

Die Vorinstanz ging davon aus, dass die Übertragung des Eigentums an den streitbetroffenen Grundstücken jeweils nicht nur eine zivilrechtliche, sondern auch eine wirtschaftliche Handänderung darstellte. Namentlich sei infolge der Übertragung die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Grundstücke von der Beschwerdeführerin auf ihren Aktionär übergegangen.

Die Beschwerdeführerin hält die Beurteilung der Vorinstanz für willkürlich. Es gehe nicht an, zivilrechtliche Handänderungen für grundsätzlich steuerbar zu erklären, wo doch nach Art. 8 Abs. 1 des Gesetzes vom 31. August 2006 über die Gemeinde- und Kirchensteuern des Kantons Graubünden (GKStG/GR; BR 720.200) klarerweise alleine wirtschaftliche Handänderungen steuerbar seien. Sie bezeichnet sich selbst sodann als "faktische Baugesellschaft", die zum Zweck des Erwerbs und der Überbauung der Grundstücke gegründet worden sei, die schliesslich auf die vier Aktionäre übertragen worden seien. Es wäre auch möglich gewesen, dieses Projekt in der Form einer einfachen Gesellschaft zu realisieren. Wirtschaftlich handle es sich bei der Verteilung der Stockwerkseigentumseinheiten und Miteigentumsanteile auf die Aktionäre folglich um eine Realteilung, weswegen sie nach der Botschaft zum GKStG/GR steuerfrei zu bleiben habe (vgl. Botschaft der Regierung des Kantons Graubünden vom 16. Mai 2006 zum Erlass eines kantonalen Gesetzes über die Gemeinde und Kirchensteuern, Heft Nr. 3/2006-2007 [nachfolgend: Botschaft GKStG/GR], S. 199 f.).

E. 4.1

Diverse Kantone erheben Handänderungssteuern. Diese Steuern sind auf Bundesebene nicht harmonisiert (vgl. Art. 129 Abs. 1 BV), sodass die kantonalen Bestimmungen darüber rein kantonales Recht darstellen (vgl. BGE 138 II 557 E. 4.1 S. 559; Urteile 2C_469/2017 vom 1. Dezember 2017 E. 2.1, in: StR 73/2018 S. 218; 2C_662/2013 vom 2. Dezember 2013 E. 1.3, in: StR 69/2014 S. 231, ZBGR 96/2015 S. 169). Typischerweise knüpfen die Handänderungssteuern primär am Übergang des zivilrechtlichen Eigentums am Grundstück an (vgl. z.B. Art. 241 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998 [StG/SG; sGS 811.1]; Art. 5 Abs. 1 lit. a des Gesetzes des Kantons Bern vom 18. März 1992 betreffend die Handänderungssteuer [HG/BE; BSG 215.326.2]; Art. 2 Abs. 1 de la Loi vaudoise concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 27 février 1963 [LMSD/VD; RSV 648.11]), wobei daneben regelmässig weitere Vorgänge der Steuer unterworfen werden, die sich wirtschaftlich wie ein Eigentumsübergang auswirken (vgl. Art. 241 Abs. 2 StG /SG; Art. 5 Abs. 2 HG/BE; Art. 2 Abs. 2 und 3 LMSD/VD; Urteil 2C_469/2017 vom 1. Dezember 2017 E. 2.1; Übersicht in: Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Steuerinformationen, Handänderungssteuer, 2018, S. 5 ff.; vgl. auch IRENE BLUMENSTEIN, Zum Problem des Steuerobjekts der Handänderungssteuern, ASA 30 S. 209 f.; GABRIELA RÜEGG-PEDUZZI, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, 1989, S. 79 f.).

E. 4.2

Im Kanton Graubünden erheben die Gemeinden eine Handänderungssteuer nach den Bestimmungen des GKStG/GR (vgl. Art. 7 Abs. 1 GKStG/GR). Die Handänderungssteuer wird erhoben bei Handänderung von in der Gemeinde gelegenen Grundstücken oder Grundstückanteilen (Art. 7 Abs. 2 GKStG/GR). Art. 8 GKStG/GR steht unter der

Marginalie "Handänderungsbegriff" und definiert die Handänderung wie folgt:

" 1 Als Handänderung gilt jede Übertragung der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück.

2 Als wirtschaftliche Handänderung gilt insbesondere:

die Ausübung des Substitutionsrechts aus einem Kauf- oder Kaufrechtsvertrag, wenn eine Eigentumsübertragung stattfindet;

die Übertragung von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft, wenn dadurch der Erwerber allein oder zusammen mit seinem Ehegatten und den minderjährigen Kindern eine Mehrheit der Stimmen erlangt;

die entgeltliche Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen;

die Einräumung eines Baurechts gegen Einmalentschädigung.

3 Die Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft unterliegt der Handänderungssteuer nur insoweit, als die wirtschaftliche Berechtigung ändert."

Laut dem angefochtenen Urteil hat der Bündner Gesetzgeber damit die umfassende wirtschaftliche Betrachtungsweise kodifiziert, der die Vorinstanz seit jeher gefolgt sei (vgl. E. 4.3 des angefochtenen Urteils). Den Gesetzesmaterialien zufolge sollen zivilrechtliche Handänderungen, durch welche die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die das Grundstück nicht ändert, die Handänderungssteuer nicht auslösen. Umgekehrt sei die Handänderungssteuer geschuldet, sobald die tatsächliche oder wirtschaftliche Verfügungsgewalt übertragen werde, ohne dass dafür eine zivilrechtliche Handänderung erforderlich wäre (vgl. Botschaft GKStG/GR, S. 216; vgl. auch HARTMANN/HESS, Das neue Gemeinde- und Kirchensteuergesetz - Eine Einführung, ZGRG 2006 S. 129).

E. 5

Die Beschwerdeführerin rügt die Auffassung der Vorinstanz, wonach die Übertragung der Grundstücke auf den Aktionär eine wirtschaftliche Handänderung bedeutete und folglich die Handänderungssteuer auslöste, sowohl in der Begründung als auch im Ergebnis als willkürlich. Sodann macht sie geltend, dass ihre Situation wirtschaftlich jener einer Baugesellschaft in der Form einer einfachen Gesellschaft entsprochen habe, weswegen die gleiche Behandlung Platz zu greifen habe wie bei einer Realteilung eines gesamthänderisch gehaltenen Grundstücks.

E. 5.1

Willkür in der Rechtsanwendung liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid 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; dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht; zudem ist erforderlich, dass der Entscheid nicht nur in der Begründung, sondern auch im Ergebnis willkürlich ist (BGE 145 II 32 E. 5.1 S. 41; 144 IV 136 E. 5.8 S. 143 ; 143 I 321 E. 6.1 S. 324; 142 V 513 E. 4.2 S. 516).

E. 5.2

Der Schutz vor Willkür (Art. 9 BV) ist eng verbunden mit dem Schutz vor rechtsungleicher Behandlung (Art. 8 BV ; vgl. BGE 141 I 235 E. 7.1 S. 239). In Fiskalsachen wird der Gleichbehandlungsgrundsatz durch die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV ; vgl. BGE 141 I 235 E. 7.1 S. 239). Erlasse und Akte der Rechtsanwendung verletzen das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn sie rechtliche Unterscheidungen treffen, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlassen, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Das Rechtsgleichheitsgebot ist insbesondere verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten unterschiedlich beantwortet werden. Dem Gesetzgeber bleibt im Rahmen dieser Grundsätze und des Willkürverbots ein weiter Spielraum der Gestaltung (BGE 141 I 235 E. 7.1 S. 239 f.; 136 II 120 E. 3.3.2 S. 127 ; 133 I 249 E. 3.3 S. 255 ; 131 I 1 E. 4.2 S. 7). Das Bundesgericht übt bei der Überprüfung kantonaler und kommunaler Erlasse daher eine gewisse Zurückhaltung und greift von Verfassungen wegen bloss ein, wenn der Kanton mit den Unterscheidungen, die er trifft, eine Grenze zieht, die sich nicht vernünftig begründen lässt, die unhaltbar ist und damit in den meisten Fällen auch geradezu willkürlich ist (BGE 140 II 157 E. 7.3 S. 161 ; 126 I 76 E. 2a S. 78 ; 123 I 1 S. 7 f.; 114 Ia 221 E. 2b S. 224; 109 Ia 325 E. 4 S. 327 f.).

E. 6

Soweit sich die Willkürüge der Beschwerdeführerin von jener der Ungleichbehandlung trennen lässt, ist sie unbegründet. Selbst wenn man die Rechtspersönlichkeit der Beschwerdeführerin als Immobiliengesellschaft in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ignorieren wollte, so änderte dies nichts daran, dass der Käufer der Grundstücke lediglich 25% der Aktien an der Beschwerdeführerin gehalten hatte und damit via die Beschwerdeführerin auch nur zu einem Viertel an den streitbetroffenen Grundstücken wirtschaftlich berechtigt gewesen war, die tatsächliche Verfügungsgewalt also vor dem Erwerb des Alleineigentums nur im Verbund mit den anderen Aktionären hatte ausüben können. Erst durch die Übertragung der Grundstücke sicherte sich der Aktionär die alleinige tatsächliche Verfügungsgewalt. Es ist jedenfalls nicht unhaltbar, die Überführung von Grundstücken aus der gemeinsamen tatsächlichen Verfügungsgewalt aller Gesellschafter einer Immobiliengesellschaft in die alleinige tatsächliche Verfügungsgewalt eines einzelnen Gesellschafters als wirtschaftliche Handänderung gemäss Art. 8 Abs. 1 GKStG/GR zu verstehen, wie dies die Vorinstanz getan hat.

E. 7

Näherer Prüfung bedarf, ob der Bündner Gesetzgeber Grundstücksübertragungen an Teilhaber einfacher Gesellschaften, insbesondere sogenannter Baugesellschaften, nicht der Handänderungssteuer unterwirft oder die Vorinstanz oder die betroffene Gemeinde eine entsprechende Praxis pflegen. Falls Gesetz oder Praxis diese Konstellation tatsächlich abweichend behandeln, ist sodann zu prüfen, ob und gegebenenfalls inwieweit die Verhältnisse im Fall der Beschwerdeführerin mit jenen der Baugesellschaften tatsächlich vergleichbar und deshalb gleich zu behandeln sind.

E. 7.1

Das GKStG/GR enthält keine besonderen Vorschriften über die Übertragung von Grundstücken aus einer einfachen Gesellschaft auf einen oder mehrere einzelne Teilhaber. Dem Gesetzeswortlaut lässt sich insbesondere nicht entnehmen, dass solche Übertragungen prinzipiell keine Handänderungen im Sinne von Art. 8 GKStG/GR darstellten. Im Gegenteil deutet das Gesetz eher darauf hin, dass Überführungen von Grundstücken aus Gesamt- in Alleineigentum Handänderungen im Sinne von Art. 8 Abs. 1 GKStG/GR darstellen können. So ordnet Art. 9 lit. a GKStG/GR für die Erbengemeinschaft ausdrücklich an, dass Handänderungen anlässlich der Erbteilung von der Handänderungssteuer befreit sind. Diese Steuerbefreiung wäre redundant, wenn die Grundstücksübertragung auf einzelne Mitglieder einer Gemeinschaft zur gesamten Hand - wie einer Erbengemeinschaft oder einer einfachen Gesellschaft - ohnehin keine Handänderung darstellten. Schliesslich enthält das Gesetz auch keine Sonderregelungen für Baugesellschaften, die Liegenschaften mit Stockwerkeigentumseinheiten halten.

E. 7.2

Vor Inkrafttreten des GKStG/GR behandelte die Vorinstanz die Übertragung von Miteigentumsanteilen an Stockwerkeigentumseinheiten offenbar nicht als wirtschaftliche Handänderung, falls und soweit die Berechtigungsquoten an der zugrundeliegenden Liegenschaft gleich blieben (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden VGE 635/96 vom 10. Januar 1997 E. 3, in: PVG 1997 Nr. 35 S. 126). Ähnliches galt für die Umwandlung von gesamthandschaftlichen Berechtigungen in Miteigentumsanteile (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden VGE 304/90 vom 28. August 1990 E.5, in: PVG 1991 Nr. 62 S. 171).

E. 7.3

Aus der publizierten Praxis der Vorinstanz zum GKStG/GR erhellt, dass sie den Erwerb eines Grundstücks zu Alleineigentum durch eine Teilhaberin einer einfachen Gesellschaft nur dann mangels wirtschaftlicher Handänderung nicht der Handänderungssteuer unterwirft, wenn diese Teilhaberin bereits innerhalb der einfachen Gesellschaft einen beherrschenden Einfluss ausgeübt hat. Fehlt es hieran, gilt der Erwerb als wirtschaftliche Handänderung gemäss Art. 8 Abs. 1 GKStG/GR und löst die Handänderungssteuer aus, wobei die Steuer gemäss Art. 8 Abs. 3 GKStG/GR proportional um die vorbestehende gesellschaftsinterne Berechtigung der Teilhaberin am Grundstück zu kürzen ist (vgl. Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 13 55 vom 18. Februar 2014 E. 3, in: PVG 2014 Nr. 16 S. 123; A 11 25 vom 5. Juli 2011 E. 3.b).

Unklar ist, ob die Vorinstanz im Geltungsbereich von Art. 8 Abs. 1 GKStG/GR ihre frühere Praxis (vgl. oben E. 7.2) fortgesetzt hat und für die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Handänderung an einer Stockwerkeigentumseinheit stattgefunden hat, weiterhin auf die Berechtigungsquoten an der zugrundeliegenden Liegenschaft statt auf jene an der übertragenen Stockwerkeigentumseinheit abstellt, obschon diese eigentlich ein eigenständiges Grundstück darstellt (vgl. Art. 712a Abs. 1 i.V.m. Art. 655 Abs. 2 Ziff. 4 ZGB).

E. 7.4

Was sodann die betroffene Gemeinde angeht, so bestehen keine Anzeichen dafür, dass sie bei Grundstücksübertragungen an Teilhaber sogenannter Baugesellschaften im Sinne einer Praxis auf die Erhebung der Handänderungssteuer verzichtet.

E. 7.5

Die Beschwerdeführerin stützt ihren Anspruch auf Gleichbehandlung im Wesentlichen auf Ausführungen der Bündner Regierung in der Botschaft zum GKStG/GR, wonach die Übertragung von Grundstücken an einzelne Teilhaber im Rahmen einfacher Gesellschaften generell nicht als wirtschaftliche Handänderungen zu betrachten seien, falls die Teilhaber insgesamt wertmässig nicht mehr übernehmen, als ihnen zustehe (vgl. Botschaft GKStG/GR, S. 199 f.). Indessen haben die vorstehenden Erwägungen gezeigt, dass diese rechtsgemeinschafts- statt grundstücksbezogene Betrachtungsweise im Gesetzestext keinen Widerhall findet und auch keine konkreten Hinweise darauf bestehen, dass sie von der Vorinstanz oder der Gemeinde praktiziert wird. Die jüngere Rechtsprechung der Vorinstanz deutet gar eher in die entgegengesetzte Richtung (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 13 55 vom 18. Februar 2014 E. 3, in: PVG 2014 Nr. 16 S. 123).

E. 7.6

Fragen könnte man sich aufgrund der Rechtsprechung der Vorinstanz allenfalls, ob nicht nur bei Handänderungen in Personengesellschaften, sondern auch bei Handänderungen zwischen Immobiliengesellschaften mit Rechtspersönlichkeit und ihren Gesellschaftern die Handänderungssteuer im Verhältnis zur vorbestehenden wirtschaftlichen Berechtigung der Gesellschafter reduziert werden soll. Für einfache Gesellschaften hat die Vorinstanz eine solche Reduktion aus Art. 8 Abs. 3 GKStG/GR abgeleitet (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 13 55 vom 18. Februar 2014 E. 3, in: PVG 2014 Nr. 16 S. 123). Diese Bestimmung privilegiert allerdings ihrem klaren Wortlaut nach bloss Personengesellschaften. Ist die ungleiche Behandlung von Kapitalgesellschaften mit Rechtspersönlichkeit wie der Beschwerdeführerin einerseits und Personengesellschaften andererseits bereits im kantonalen Gesetz angelegt, hat sich das Bundesgericht bei der Überprüfung zurückzuhalten (vgl. oben E. 5.2 und dortige Hinweise, insbesondere BGE 109 Ia 325 E. 4 S. 327 f.). Es ist nur schon aus Praktikabilitätsüberlegungen vertretbar, die Handänderungssteuer alleine bei Handänderungen innerhalb von Personengesellschaften zu reduzieren und damit die Reduktion davon abhängig zu machen, dass dieselbe Person vor und nach der Handänderung als Gesamt-, Mit- oder Alleineigentümerin am Grundstück direkt berechtigt ist. Die Nichtgewährung einer proportionalen Reduktion um die vorbestehende wirtschaftliche Berechtigung analog Art. 8 Abs. 3 GKStG/GR stellt daher noch keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung der Beschwerdeführerin dar, auch wenn die Beschwerdeführerin wirtschaftlich betrachtet vieles mit einer Baugesellschaft in der Form einer einfachen Gesellschaft gemein haben mag.

E. 8

Durch die zivilrechtliche Handänderung erlangte der Erwerber die alleinige tatsächliche Verfügungsgewalt über die Grundstücke. Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht als willkürlich, diesen Vorgang als wirtschaftliche Handänderung im Sinne von Art. 8 Abs. 1 GKStG/GR der Handänderungssteuer zu unterwerfen, wie dies die Vorinstanz getan hat. Die Erhebung der Handänderungssteuer bedeutet auch keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) gegenüber sogenannten Baugesellschaften in der Form einfacher Gesellschaften. Das angefochtene Urteil ist folglich bundesrechtlich nicht zu beanstanden.

E. 9

Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss trägt die Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens (Art. 66 Abs. 1 BGG). Die Gemeinde U._____ hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.