

BGer 9C_246/2024 vom 10. Juli 2025

Bundesgericht, 2025-07-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_246_2024

FR: TF 9C_246/2024 du 10 juillet 2025

IT: TF 9C_246/2024 del 10 luglio 2025

Erwägungen

E. 1.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Dennoch prüft es - offensichtliche Fehler vorbehalten - nur die in seinem Verfahren gerügten Rechtsmängel (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.1; 145 V 57 E. 4.2; je mit Hinweisen). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG (SR 642.14), vereinbar ist (Urteile 9C_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2; 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 150 II 346 E. 1.5 ; 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

E. 1.2

Eine willkürliche Anwendung kantonalen Rechts 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 dessen Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar als zutreffender erscheinen mag, genügt nicht (BGE 149 I 329 E. 5.1; 149 II 225 E. 5.2 ; 141 I 70 E. 2.2).

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG).

E. 2

die Änderung im Personenbestand von Gesamthandverhältnissen, die Veränderung der Anteilsrechte sowie die Aufhebung des Gesamteigentums,

E. 2.1

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; Urteil 9C_118/2023 vom 11. Mai 2023 E. 1.2.1). Typischerweise knüpfen die Handänderungssteuern primär am Übergang des zivilrechtlichen Eigentums am Grundstück an, wobei daneben regelmässig weitere Vorgänge der Steuer unterworfen werden, die sich wirtschaftlich wie ein Eigentumsübergang auswirken (vgl. Urteil 2C_9/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.4.1 mit Beispielen kantonaler Handänderungssteuern). Anders als bei der Grundstückgewinnsteuer (welche zwar auch an die Veräusserung der Liegenschaft anknüpft, deren Objekt aber der erzielte Gewinn bildet) ist bei der Handänderungssteuer prinzipiell die Übertragung eines Rechts - regelmässig des Eigentums am Grundstück - Steuerobjekt, weswegen die Handänderungssteuern üblicherweise zu den Rechtsverkehrs- oder genauer zu den Rechtsübertragungssteuern gezählt werden (vgl. Urteil 2C_469/2017 vom 1. Dezember 2017 E. 2.1, in: StR 73/2018 S. 218). So verhält es sich auch bei der Handänderungssteuer des Kantons Luzern (vgl. Urteil 2C_20/2012 vom 24. April 2012 E. 3.1, in: StR 67 2012 S. 517; Botschaft des Regierungsrats des Kantons Luzern vom 15. Oktober 1982 zum Gesetz über die Handänderungssteuer, S. 905).

E. 2.2

Gemäss § 1 des Gesetzes des Kantons Luzern vom 28. Juni 1983 über die Handänderungssteuer (HStG/LU; SRL Nr. 645) erheben der Staat Luzern und die Einwohnergemeinden eine Handänderungssteuer. § 2 HStG/LU steht unter der Marginalie "Steuerbegründende Handänderungen" und lautet wie folgt:

"

1 Als Handänderungen, die der Handänderungssteuer unterliegen, gelten:

1. der Übergang des Eigentums an einem Grundstück im Sinn von Artikel 655 Absatz 2 ZGB,

E. 2.3

Den Gesetzesmaterialien zum Luzerner Handänderungssteuergesetz zufolge bestand eines der Ziele der am 1. Januar 1984 in Kraft getretenen Gesetzesrevision darin, die zuvor in der Praxis bereits ausgeübte Besteuerung von wirtschaftlichen Handänderungen (BGE 99 Ia 459 E. 3b) gesetzlich zu verankern (vgl. Botschaft, S. 908; vgl. auch Urteil 2C_20/2012 vom 24. April 2012 E. 3.3.3). Eine wirtschaftliche Handänderung ist gemäss den Materialien allgemein dann anzunehmen, wenn die Verfügungsgewalt über ein Grundstück - wichtigster Inhalt des zivilrechtlichen Eigentums - in der Weise übertragen wird, dass wirtschaftlich und tatsächlich eine ähnliche Wirkung eintritt wie bei einer zivilrechtlichen Handänderung. § 2 Abs. 1 Ziff. 3 HStG/LU hat die wichtigsten Fälle der wirtschaftlichen Handänderungen zum Gegenstand, wobei die Aufzählung nicht abschliessend ist (vgl. Botschaft, S. 909 f.). § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG/LU erfasst in Anlehnung an das Grundstückgewinnsteuergesetz (§ 3 Abs. 1 Ziff. 5 des Gesetzes des Kantons Luzern vom 31. Oktober 1961 über die Grundstückgewinnsteuer [GGStG/LU; Nr. 647]) die Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit als steuerpflichtigen Tatbestand. Beeinträchtigt eine Dienstbarkeit die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich, so geht wirtschaftlich betrachtet ein wesentlicher Teil der Rechte aus Grundeigentum auf den Dienstbarkeitsberechtigten über. Die Einräumung

der Dienstbarkeit wirkt unter diesen Voraussetzungen wirtschaftlich wie eine Handänderung (vgl. Botschaft, S. 911). Nach dem Gesetzeswortlaut von § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG/LU wird - im Gegensatz zu § 3 Abs. 1 Ziff. 5 GGStG/LU - nicht vorausgesetzt, dass die Belastung des Grundstücks mit einer Dienstbarkeit gegen Entgelt erfolgt.

E. 3

der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück, namentlich durch:

- a. die Veräusserung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften,
- b. die Übertragung eines Kaufrechts und den Eintritt in einen Kauf- oder Kaufvorvertrag. Als Handänderung gilt auch der Verzicht auf die Rechte aus Kaufrechts-, Kauf- oder Kaufvorvertrag, sofern dadurch beabsichtigt wird, einem Dritten den Erwerb des Eigentums am Grundstück zu ermöglichen, und das Eigentum in der Folge auf diesen übertragen wird,
- c. die Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigt, insbesondere durch die Einräumung eines Baurechts oder eines Bauverbots."

E. 3.1

Die Vorinstanz gelangte zum Ergebnis, die Einräumung eines ausschliesslichen Benutzungsrechts an den 24 Einstellhallenplätzen auf dem Grundstück Nr. yyy stelle eine dauernde und wesentliche Beeinträchtigung des Grundstücks dar, sodass der Tatbestand von § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG/LU erfüllt und eine Handänderungssteuer geschuldet sei. Die dienstbarkeitsbelastete Einstellhallenfläche könne durch die Eigentümerin in keiner anderen Weise mehr benutzt werden. Der wirtschaftliche Wert der Einstellhallenplätze lasse sich - unter Einbezug der Eigen- oder alternativen Drittnutzung - nicht mehr mobilisieren, womit die unbeschränkte Bewirtschaftung des Grundstücks wesentlich eingeschränkt werde.

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin rügt eine willkürliche Anwendung von § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG/LU. Anders als bei der Einräumung eines Baurechts werde bei einer Dienstbarkeit gegen ein monatliches Entgelt die unbeschränkte Bewirtschaftung nicht dauernd und wesentlich beeinträchtigt. Inwiefern die Vorinstanz kantonales Recht willkürlich angewendet haben soll, vermag die Beschwerdeführerin mit diesen Vorbringen - soweit diese überhaupt den qualifizierten Anforderungen an die Begründung genügen (vgl. Art. 106 Abs. 2 BGG) - allerdings nicht aufzuzeigen.

E. 4.1

Mit Blick auf das Dargelegte wäre die am 11. Februar 2022 errichtete Dienstbarkeit (Benutzungsrecht an 24 Einstellhallenplätzen) für sich allein als Handänderung zu qualifizieren. Fraglich ist, ob das bereits bis dahin bestandene Benutzungsrecht an 30 Einstellhallenplätzen zu Gunsten des Grundstücks Nr. xxx und zu Lasten des Grundstücks Nr. yyy (Dienstbarkeitsvertrag vom 14. Oktober 2002) an dieser Qualifikation etwas ändert. Unbestritten ist, dass bei den 2002 erstellten Begründungs- und Grundbuchbelegen ein Plan mit der Bezeichnung der vom Benutzungsrecht betroffenen Einstellhallenplätzen fehlt. Mit öffentlich beurkundetem Dienstbarkeitsvertrag vom 11. Februar 2022 wurde (gleichzeitig mit der Begründung des Benutzungsrechts an 24 genau bezeichneten Einstellhallenplätzen)

auf das 2002 eingeräumte Benutzungsrecht an den 30 Plätzen verzichtet.

E. 4.2.1

Die Vorinstanz qualifizierte dieses Vorgehen als Novation im Sinne von Art. 116 OR. Sie erwog, der Wortlaut des Dienstbarkeitsvertrages sei eindeutig und lasse auf den übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien schliessen, wonach die bestehende Benutzungspflicht untergehen und durch eine neue ersetzt werden sollte. Damit hätten die Parteien die rechtliche Grundlage des bestehenden Schuldverhältnisses ausgewechselt.

E. 4.2.2

Die Beschwerdeführerin bestreitet die rechtliche Qualifikation als Novation. Zudem bringt sie vor, die Auslegung des Dienstbarkeitsvertrages vom 11. Februar 2022 durch die Vorinstanz sei in mehrfacher Hinsicht krass falsch. Die Vertragsparteien hätten mit diesem die Anzahl Einstellhallenplätze wie auch deren Lage definieren wollen. Dafür sei die Löschung des Rechts nicht notwendig gewesen, es habe sich vielmehr um eine Präzisierung des bestehenden Rechts gehandelt. Das angefochtene Urteil wende nicht nur kantonales Recht willkürlich an, sondern verletze auch den Grundsatz der Rechtsgleichheit im Sinne von Art. 8 BV. Eine Änderung der Dienstbarkeit hätte auch durch eine (blosse) Belegsergänzung zur bestehenden Dienstbarkeit erfolgen können, welche unbestrittenermassen keinen Handänderungstatbestand darstelle. Werde der gleiche Sachverhalt jedoch nicht mit einer Belegsergänzung, sondern mit einer Anpassung der Dienstbarkeit durch einen neuen Eintrag und Löschung der alten Dienstbarkeit begründet, dürfe sich keine andere Rechtsfolge ergeben.

E. 4.3.1

Eine Novation im Sinn von Art. 116 OR ist die Umwandlung eines alten Schuldverhältnisses in ein neues, wobei der Verpflichtungsgrund des neuen nicht in jenem des alten, sondern in dem die Neuerung bewirkenden selbständigen Rechtsgeschäft besteht. Sie beruht auf einer vertraglichen Einigung von Gläubiger und Schuldner, die bestehende Obligation untergehen zu lassen und durch eine neue zu ersetzen, also die rechtliche Grundlage des bestehenden Schuldverhältnisses auszuwechseln. Eine wirksame Novation setzt den Bestand der Forderung voraus, auf der diese beruht (vgl. Urteil 4A_604/2011 vom 22. Mai 2012 E. 3.1 und 4.4). Vorliegend wurde der Dienstbarkeitsvertrag vom 14. Oktober 2002 mit dem Eintrag ins Grundbuch vollzogen, sodass es an einer bestehenden Forderung zu fehlen scheint, ausserdem stehen sich in den beiden Dienstbarkeitsverträgen nicht mehr die gleichen Parteien gegenüber (vgl. Sachverhalt lit. A). Ob die Vorinstanz in Bezug auf den Dienstbarkeitsvertrag vom 11. Februar 2022 zu Recht von einer (obligationenrechtlichen) Novation ausging, braucht mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen nicht weiter geprüft zu werden.

E. 4.3.2

Die Argumentation der Beschwerdeführerin geht im Wesentlichen dahin, dass durch den neuen Dienstbarkeitsvertrag keine weitergehende Eigentumsbeschränkung erfolgt sei und es damit an einem steuerauslösenden Rechtsvorgang fehle. Ob der neue Vertrag insgesamt zu einer grösseren Eigentumsbeschränkung führte, ist indessen nicht von entscheidender Bedeutung; massgebend ist vielmehr, ob es zu einer wesentlichen Änderung der bestehenden Beschränkung gekommen ist. Jedenfalls im Ergebnis (vgl. E. 1.2) hat die Vorinstanz das kantonale Recht nicht willkürlich angewendet, als sie die Einräumung des Benutzungsrechts an 24 genau bezeichneten Einstellhallenplätzen im Austausch gegen das

Benutzungsrecht an 30 nicht näher bezeichneten Plätzen als Handänderung im Sinne von § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG/LU qualifizierte. Die Umwandlung eines Benutzungsrechts an 30 unbestimmten in eine solche an 24 genau bezeichneten Plätzen stellt - auch wirtschaftlich betrachtet - eine wesentliche Änderung des Inhalts der Dienstbarkeit und damit der Eigentumsbeschränkung dar. Soweit die Argumentation der Beschwerdeführerin darauf abzielt, der wirtschaftliche Wert der genau bezeichneten Einstellhallenplätze sei nicht höher als jener der unbestimmten Plätze, übersieht sie, dass eine steuerbegründende Handänderung gerade keinen Gewinn voraussetzt (vgl. E. 2.1 und 2.3) und dass - wie sich aus § 8 HStG/LU ergibt - grundsätzlich auch Tauschgeschäfte eine Steuerpflicht auslösen. Die Frage, wie die Transaktion zivilrechtlich zu beurteilen wäre, namentlich ob sachenrechtlich eine Neuerrichtung oder eine Änderung der Dienstbarkeit vorliegt (vgl. dazu BGE 147 III 1), ist für die vorliegend streitigen steuerrechtlichen Belange nicht entscheidend (vgl. E. 4.3.3 nachfolgend; vgl. auch Luzerner Steuerbuch, Band 3, Weisungen zum HStG/LU, Ziff. 27 f. zu den wirtschaftlichen Handänderungen [Stand 1. Januar 2024], wonach auch die Verlängerung oder Ablösung einer Dienstbarkeit eine steuerrechtlich relevante Handänderung darstellen kann).

E. 4.3.3

Zu kurz greift das Argument der Beschwerdeführerin, die vorliegende Transaktion hätte auch mittels einer blossen Belegsergänzung der bestehenden Dienstbarkeit im Grundbuch aufgenommen werden können, womit keine Handänderungssteuer geschuldet gewesen wäre. Wie dargelegt, kennt das Luzerner Handänderungssteuerrecht auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise (E. 2.3; vgl. auch Urteil 2C_20/2012 vom 24. April 2012 E. 3.1). Damit ist nicht ausgeschlossen, dass eine Transaktion auf dem Weg einer Belegsergänzung eine steuerbegründende Handänderung darstellen kann. Bundesrechtswidrig könnte in diesem Zusammenhang höchstens sein, Transaktionen der Steuer zu unterwerfen, bei denen es bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu keinem Übergang der tatsächlichen Verfügungsmacht kommt (vgl. auch Urteil 2C_9/2019 vom 29. Januar 2020 betreffend Bündner Handänderungssteuer, welche indes alleine an den Übergang der tatsächlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsgewalt anknüpft und den Wirtschaftsverkehrssteuern zuzuordnen ist [E. 2.4.4 u. E. 5]).

E. 5.1

Zusammenfassend vermag die Beschwerdeführerin - soweit ihre Ausführungen überhaupt den Anforderungen an die qualifizierten Rügeobliegenheiten nach Art. 106 Abs. 2 BGG genügen - nicht darzutun, dass die Vorinstanz das kantonale Recht willkürlich angewendet oder das Rechtsgleichheitsgebot verletzt hat, als sie die Einräumung eines Benutzungsrechts an 24 Einstellhallenplätzen als eine steuerpflichtige Handänderung im Sinne von § 2 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c HStG/LU qualifizierte. Eine Ausnahme von der Steuerpflicht im Sinne von § 3 HStG/LU - dessen Aufzählung gemäss Urteil 2C_20/2012 vom 24. April 2012 E. 2.1 abschliessender Natur ist - wird von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht.

E. 5.2

Die Steuerberechnung hat die Vorinstanz gestützt auf § 6 ff. HStG/LU vorgenommen. Sie wird von der Beschwerdeführerin nicht in Frage gestellt, weshalb sich Weiterungen dazu erübrigen.

E. 6

Die Beschwerde ist abzuweisen. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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