

FR_GERICHTE 604 2022 63 vom 14. März 2023

FR Kantonsgericht, 2023-03-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2022_63

FR: FR_GERICHTE 604 2022 63 du 14 mars 2023

IT: FR_GERICHTE 604 2022 63 del 14 marzo 2023

Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern

Erwägungen

E. 1

Gemäss Art. 37 Abs. 1 des kantonalen Gesetzes vom 1. Mai 1996 über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (HGStG; SGF 635.1.1) ist das Kantonsgericht zuständig für Beschwerden gegen die in Anwendung dieses Gesetzes ergangenen Einsprache- und Erlassentscheide. Das Verfahren richtet sich gemäss Art. 38 HGStG nach dem kantonalen Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1). Die Eintretensvoraussetzungen geben zu keinen weiteren Bemerkungen Anlass. Auf die frist- und formgerecht erhobene Beschwerde (Art. 79 ff. VRG) ist einzutreten.

E. 2.1

In zeitlicher Hinsicht ist festzuhalten, dass das HGStG in seiner Fassung vom 1. April 2019 Anwendung findet, da die streitgegenständliche Eigentumsübertragung vom 3. Januar 2020 datiert (vgl. Urteil KG FR 604 2020 11 vom 14. Juni 2021 E. 2.2).

E. 2.2

Der Staat erhebt Handänderungssteuern auf den entgeltlichen Grundstücksübertragungen, die Grundstücke im Kanton betreffen (Art. 1 lit. a HGStG). Die Handänderungssteuern werden zum Satz von 1.5 % erhoben; die Zusatzabgabe der Gemeinden darf 100 % der Handänderungssteuer nicht übersteigen (Art. 21 und 22 Abs. 1 HGStG).

E. 2.3

Gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. a HGStG gilt als Grundstücksübertragung namentlich jeder rechtliche Erwerb von Eigentum an einem Grundstück, einschliesslich der Begründung von selbständigen und dauernden Rechten, die im Grundbuch als Grundstücke aufgenommen werden. In Art. 4 HGStG wird eine Reihe von – hier nicht weiter interessierenden – Tatbeständen der Grundstücksübertragung gleichgestellt. Als Grundstücke im Sinne des HGStG gelten die in Art. 655 ZGB umschriebenen Grundstücke (Art. 6 HGStG). In Art. 9 Abs. 1 HGStG werden Fälle aufgelistet, die von der Handänderungssteuer befreit sind. Lit. e dieser Bestimmung in ihrer Fassung vom 1. April 2019 betrifft Grundstücksübertragungen im Rahmen einer Umstrukturierung im Sinne der Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 und 3quater des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Diese Normen betreffen die Nichtbesteuerung stiller Reserven von Personenunternehmungen (Art. 8 Abs. 3 StHG) bzw. juristischer Personen (Art. 24 Abs. 3

StHG) bei Umstrukturierungen sowie konzerninterne Übertragungen von Beteiligungen (Art. 24 Abs. 3 quater StHG). In seiner heutigen Fassung verweist Art. 9 Abs. 1 lit. e HGStG auf die zwischenzeitlich in Kraft getretenen Bestimmungen des kantonalen Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1). Ein Ausnahmetatbestand für Fondsleitungswechsel ist gesetzlich nicht vorgesehen.

E. 2.4

Die Handänderungssteuer berechnet sich auf der Grundlage der vereinbarten Leistungen, sofern sie mindestens dem Verkehrswert des Grundstücks und seiner Bestandteile oder bei Übertragungen eines beschränkten dinglichen Rechts dem Realwert entsprechen (Art. 12 Abs. 1 HGStG). Gemäss Art. 12 Abs. 2 HGStG werden die vereinbarten Leistungen als diesen Werten entsprechend vermutet. Dazu werden alle Leistungen gezählt, zu denen sich der Erwerber gegenüber der anderen

Kantonsgericht KG Seite 4 von 8 Partei oder Dritten verpflichtet; auch das Erlöschen einer unvollkommenen Obligation gilt als Leistung. Leistungen im vorgenannten Sinne sind somit all jene, die in einem kausalen Zusammenhang mit der Übertragung stehen und ohne die der Veräusserer der Übertragung nicht zugestimmt hätte. Dabei muss es sich nicht zwingend um Geldleistungen handeln; auch Schuldübertragung bzw. -verzicht erfüllen den Tatbestand (vgl. Urteil KG FR 604 2020 11 vom 14. Juni 2021 E. 2.3 mit Hinweisen).

E. 3

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Fondsleitungsgesellschaft im Sinne von Art. 32 FINIG. Als solche ist sie fiduziarische Eigentümerin der Grundstücke, in die der von ihr verwaltete Fonds investiert, wobei die Zugehörigkeit dieser Grundstücke zum Immobilienfonds gemäss Art. 86 Abs. 2bis der Verordnung vom 22. November 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (KKV; SR 951.311) im Grundbuch anzumerken ist. Der fiduziarische Charakter des Eigentums rührt daher, dass die Fondsleitung als Beauftragte der Anleger von ihrem Eigentum am Fonds keinen freien Gebrauch machen darf, sondern ihre Rechte ausschliesslich im Interesse der Anleger auszuüben hat (vgl. zum Ganzen BGE 148 II 121 E. 4; 101 II 154 E. 1; je mit Hinweisen).

E. 4

Die Beschwerdeführerin erhebt im wesentlichen vier Rügen. Sie bringt zunächst vor, es liege keine steuerbare Handänderung vor, weil es an den Elementen des rechtlichen Erwerbs von Eigentum sowie der Entgeltlichkeit fehle (dazu E. 5). Weiter macht sie einen Verstoß gegen die derogative Kraft des Bundesrechts geltend, der daraus resultiere, dass die Erhebung einer kantonalrechtlichen Handänderungssteuer den bundesrechtlich geregelten Anlegerschutz vereitle, da der Fondsleitungswechsel (Art. 39 FINIG) ein Instrument desselben darstelle und durch die Erhebung einer Handänderungssteuer in der Höhe von 3 % auf dem Verkehrswert der sich im Fondsvermögen befindenden Grundstücke der Wechsel der Fondsleitung verhindert oder zumindest erheblich erschwert werde (E. 6). Sodann moniert sie eine Verletzung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (E. 7). Schliesslich rügt sie eine Verletzung der Eigentumsgarantie, da eine konfiskatorische Besteuerung vorliege (E. 8).

E. 5

Soweit die Beschwerdeführerin eine Verletzung von Art. 1 Abs. 1 lit. a HGStG i.V.m. dessen Art. 3 Abs. 1 lit. a geltend macht, weil weder die Voraussetzungen des

Eigentumserwerbs noch der Entgeltlichkeit erfüllt seien, kann ihr nicht gefolgt werden.

E. 5.1

Das Kantonsgericht hat in seinem Urteil vom 14. Juni 2021 ausführlich dargelegt, dass es sich bei der Handänderungssteuer um eine Steuer formeller Natur bzw. eine Rechtsverkehrssteuer handelt, die durch die Handänderung (Übertragung des Eigentums) ausgelöst wird. Sie greift auch im Fall einer Übertragung (quasi-)fiduziarischen Eigentums, da hierfür in Art. 9 HGStG kein Ausnahmetatbestand vorgesehen ist (vgl. Urteil KG FR 604 2020 11 vom 14. Juni 2021 E. 4.4; ferner BGE 148 II 121 E. 6.5). Wenn die Beschwerdeführerin meint, das Kantonsgericht habe sich im zitierten Urteil nur zum "herkömmlichen" fiduziarischen Eigentum geäußert – was auch immer sie darunter verstehen mag –, irrt sie: Ebenso wie im vorliegenden Verfahren war die Steuerpflichtige im zitierten Entscheid Fondsledungsgesellschaft eines vertraglichen Anlage- bzw. Immobilienfonds nach Art. 25 und 58 ff. FINIG. Wie in casu wurde die Handänderungssteuer ebenfalls durch einen

Kantonsgericht KG Seite 5 von 8 Fondsledungswechsel ausgelöst. Die beiden Fälle sind somit mit Blick auf die Erfüllung des Tatbestands gleichgelagert.

E. 5.2

Auch mit der Frage der Entgeltlichkeit hat sich das Kantonsgericht im zitierten Urteil auseinandergesetzt (vgl. E. 4.5 des zitierten Urteils, bestätigt in BGE 148 II 121 E. 6.6, wenn auch nur auf Willkürkognition beschränkt). So ist es zum Schluss gekommen, dass beim Fondsledungswechsel die Entgeltlichkeit in der Übernahme der Verbindlichkeiten der übertragenden durch die übernehmende Fondsledungsgesellschaft begründet liegt. Soweit die Beschwerdeführerin mit Verweis auf eine sog. Nettobetrachtung geltend macht, bei einem Fondsledungswechsel gehe wirtschaftlich per se nichts auf den Erwerber über, stellt sich die Frage, weshalb sie sich als gewinnorientierte Kapitalgesellschaft die Fondsledung hat übertragen lassen. Entgegen ihrer Behauptung umfasst die Übertragung des Sondervermögens sehr wohl eine "werthaltige Chance" auf zukünftige Einkünfte als Fondsledungsgesellschaft. Ob die Übertragung des Fondsvermögens als Ursache oder als Folge des Fondsledungswechsels betrachtet wird, spielt insofern keine Rolle.

E. 6

Der von der Beschwerdeführerin gerügte Verstoß gegen Art. 49 Abs. 1 BV wurde vom Bundesgericht in BGE 148 II 121 ausführlich behandelt und verneint (E. 8). Dass das Bundesgericht die Frage mit Blick auf den ehemaligen Art. 34 Abs. 1 KAG geprüft hat und die Beschwerdeführerin vorliegend mit Art. 39 Abs. 1 FINIG argumentiert, spielt keine Rolle, da sich die beiden Bestimmungen inhaltlich entsprechen (vgl. BGE 148 II 121 E. 8.4). Auf das zitierte Urteil kann – mit den nachfolgenden Ergänzungen – verwiesen werden.

E. 6.1

Die Beschwerdeführerin bleibt eine Erklärung dafür schuldig, inwiefern in Fällen wie dem vorliegenden die Interessen der Anleger in Gefahr wären, wird doch weder geltend gemacht noch ist ersichtlich, dass der Fondsledungswechsel nur deshalb stattgefunden hätte, weil die übertragende Fondsledung keine Gewähr mehr für eine einwandfreie Geschäftstätigkeit bieten konnte, mithin aus Gründen des Anlegerschutzes geboten war. Im Übrigen sieht der Übertragungsvertrag in Ziff. 8.1 explizit vor, dass die Kosten im Zusammenhang mit dem

Fondsleitungswechsel weder dem Fonds noch den Anlegern belastet werden dürfen. Unter diesen Umständen gefährdet die Erhebung einer Handänderungssteuer auf den übertragenen Grundstücken im Falle eines Fondsleitungswechsels das bundesrechtlich im KAG und FINIG verfolgte Ziel des Anlegerschutzes nicht (vgl. BGE 148 II 121 E. 8.4 in fine).

E. 6.2

Was die Art. 122 BV und Art. 129 BV anbelangt, hielt das Bundesgericht mit Verweis auf Art. 103 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG; SR 221.301) fest, dass aus den beiden Verfassungsbestimmungen resultierende Konflikt – nämlich, dass einerseits der Wechsel der Fondsleitung ohne Liquidation des Anlagefonds aus privatrechtlicher Sicht möglich sein muss, andererseits aus steuerlicher Sicht die Kantone historisch gewachsene Kompetenzen zur Erhebung von Steuern im Sinne von Art. 1 Abs. 3 StHG behalten – müsse vom Bundesgesetzgeber gelöst werden. De lege lata sei die Erhebung einer Handänderungssteuer von 3 % im Falle des Fondsleitungswechsels eines Immobilienfonds bundesrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. BGE 148 II 121 E. 8.7).

E. 6.3

Das von der Beschwerdeführerin angeführte Rechenbeispiel, mit dem sie die gerügte Erschwerung bzw. Verhinderung des Fondsleitungswechsels zu illustrieren versucht, ändert an dieser Ausgangslage nichts. Entgegen ihrer Ansicht lag dem Urteil des Bundesgerichts nicht ein anderer Sachverhalt zugrunde, prüfte das Gericht die Frage der Bundesrechtswidrigkeit doch mit Blick auf die Kritik aus der Lehre, wonach die Erhebung der Handänderungssteuer den Fondslei-

Kantonsgericht KG Seite 6 von 8 tungswechsel erschwere bzw. verunmögliche ("empêche voire rend impossible le changement de direction"; BGE 148 II 121 E. 8.5), also so, wie auch die Beschwerdeführerin vorliegend argumentiert. Das Bundesgericht hat somit den Umstand, dass die Erhebung einer Handänderungssteuer von 3 % den Wechsel der Fondsleitung eines Immobilienfonds erheblich erschweren oder schlimmstenfalls gar verunmöglichen kann, sehr wohl berücksichtigt, hat aber in Kenntnis dieses Umstands die Rüge der Steuerpflichtigen abgewiesen. Der Rüge der Verletzung der derogativen Kraft des Bundesrechts ist demzufolge auch im vorliegenden Verfahren kein Erfolg beschieden.

E. 7

Die Beschwerdeführerin rügt weiter eine Verletzung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV und Art. 81 Abs. 2 KV).

E. 7.1

Im Bereich der Abgaben wird Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit und der Verhältnismässigkeit der Besteuerung (Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Dabei handelt es sich um ein verfassungsmässiges Individualrecht. Neben den eidgenössischen ist Art. 127 Abs. 2 BV auch auf die kantonalen Abgaben anwendbar. Danach sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Die Abgabepflichtigen haben entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit bzw. den ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln an die Abgabebelasten beizutragen. Es handelt sich beim Prin-

zip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aber – wie beim Begriff der Abgabeberechtigung überhaupt – um ein unbestimmtes Konzept (BGE 145 II 206 E. 2.4.2 mit Hinweisen). Bei der Handänderungssteuer handelt es sich um eine Rechtsverkehrssteuer, mit der nicht ein Recht an der Liegenschaft oder diese selbst besteuert wird, sondern ein Verkehrsvorgang (BGE 127 II 1 E. 3b; 111 Ib 6 E. 4c). Da im Unterschied zur Grundstückgewinnsteuer für die Erhebung der Handänderungssteuer kein Gewinn erzielt werden muss, unterliegt letztere in diesem Sinne nicht dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BGE 148 II 121 E. 6.1).

E. 7.2

Die Argumente der Beschwerdeführerin bleiben relativ vage. So anerkennt sie, dass bei der Handänderungssteuer als reiner Rechtsverkehrssteuer der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht in gleichem Masse Rechnung getragen werden kann wie bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer. Erläuterungen dazu, weshalb sie schlechter gestellt wäre als andere Steuerpflichtige in gleichen Verhältnissen, werden von ihr indes nicht vorgetragen. Mit dem Verweis auf den Fondsleitungswechsel als angeblich rein administrativer Vorgang und die unverhältnismässige Besteuerung gemessen an den angeblich erzielbaren Kommissionen verkennt sie nämlich den Charakter der Handänderungssteuer als reine Rechtsverkehrssteuer, bei der es gerade nicht auf den zu erwartenden Gewinn im Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb ankommt. Aus dem zitierten Entscheid des Bundesgerichts (Urteil BGE 2C_300/2009 vom 23. September 2009 E. 5.1) vermag die Beschwerdeführerin ebenfalls nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Darin wird auf BGE 133 I 206 verwiesen. Diesem ist zwar zu entnehmen, dass der kantonale Steuergesetzgeber bei der Ausgestaltung seiner Steuerordnung die Grundsätze des Art. 127 BV zumindest mit Blick auf die direkten Steuern ebenfalls zu beachten habe. Für die indirekten Steuern und Objektsteuern sei jedoch im Einzelfall zu prüfen, inwiefern sich die Besteuerungsprinzipien sachgerecht anwenden lassen. Die Grundsätze nach Art. 127 Abs. 2 BV gelten nur, soweit es die Art der Steuer

Kantonsgericht KG Seite 7 von 8 zulasse (BGE 133 I 206 E. 6.2 mit Verweis auf BGE 128 I 102 E. 6d). Inwiefern bei einer Rechtsverkehrssteuer wie vorliegend der Handänderungssteuer, die sich als Prozentsatz des Verkehrswerts der übertragenen Grundstücke berechnet, dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen wäre, ist nicht ersichtlich und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht dargelegt. Der Rüge der Verletzung des Prinzips der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann damit ebenfalls nicht gefolgt werden.

E. 8

Schliesslich macht die Beschwerdeführerin eine Verletzung des Kerngehalts der Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) geltend, da ihrer Ansicht nach eine konfiskatorische Besteuerung vorliege.

E. 8.1

In ihrer Erscheinungsform als Institutsgarantie schützt die Eigentumsgarantie das Eigentum als fundamentale Einrichtung der schweizerischen Rechtsordnung. Im Unterschied zur Bestandes- und Wertgarantie nimmt die Institutsgarantie auch das Vermögen als solches in ihren Schutzbereich und setzt somit der Erhebung von Steuern und Abgaben Schranken (WALDMANN, in Basler Kommentar, Bundesverfassung, 2015, Art. 26 N. 34). Die Institutsgarantie verpflichtet das Gemeinwesen, die bestehenden Vermögen in ihrer

Substanz zu bewahren und die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen in dem Sinne zu erhalten, dass das Einkommen nicht dauernd und vollständig wegbe- steuert werden darf. Verfassungswidrig handelt das Gemeinwesen, wenn es den Abgabepflichtigen ihr privates Vermögen oder einzelne Vermögenskategorien durch übermässige Besteuerung nach und nach entzieht. Zum gleichen Ergebnis kann auch eine Häufung verschiedener Steuern und Abgaben führen, die der Einzelne nur bezahlen kann, wenn er nach und nach sein Vermögen veräussert (zum Ganzen BGE 106 Ia 342 E. 6a).

E. 8.2

Der konfiskatorische Charakter einer Handänderungssteuer von 3 % des Verkehrswerts der übertragenen Grundstücke kann mit Blick auf die restriktive Rechtsprechung (für eine Übersicht: WALDMANN, Art. 26 N. 40) verneint werden. Mit dem wiederholten Verweis auf ihr Rechenbeispiel, wonach es über zwei Jahrzehnte dauere, bis die erhobene Handänderungssteuer (allein) aus den Verwaltungskommissionen gedeckt werden könne, und sie somit gezwungen sei, auf ihre Vermö- genssubstanz zurückzugreifen, verkennt die Beschwerdeführerin abermals, dass vorliegend gerade nicht ein Einkommen bzw. Gewinn besteuert wird und der konfiskatorische Charakter der Steuer somit nicht an diesem zu messen ist (vgl. Urteil BGer 1P.204/2004 vom 18. November 2004 E. 3). Auch die Rüge der Verletzung der Eigentumsgarantie verfängt somit nicht.

E. 9

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde in allen Teilen als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 10

Die Gerichtskosten sind ausgangsgemäss der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Deren Höhe bemisst sich nach dem erforderlichen Zeit- und Arbeitsaufwand, der Wichtigkeit der Angelegenheit und bei vermögensrechtlichen Sachen nach dem Streitwert (Art. 2 des kantonalen Tarifs vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz [Tarif VJ; SGF 150.12]). Sie betragen in der Regel zwischen CHF 100.- und CHF 50'000.- (Art. 1 Abs. 1 Tarif VJ). Angesichts des Streitwerts von rund CHF 400'000.- rechtfertigt es sich vorliegend, die Gerichtskosten auf CHF 20'000.- festzusetzen. Sie sind vollumfänglich der Beschwerdeführerin

Kantonsgericht KG Seite 8 von 8 aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 137 ff. VRG). Der Hof erkennt: I. Die Beschwerde wird abgewiesen und der Einspracheentscheid vom 29. Juni 2022 bestätigt. II. Die Gerichtskosten von CHF 20'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. III. Es werden keine Parteientschädigungen ausgerichtet. IV. Zustellung. Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht in Luzern angefochten werden. Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG). Freiburg, 14. März 2023/mpo Der Präsident Der Gerichtsschreiber

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