

# LU\_GERICHTE 7H 21 74 vom 1. Dezember 2021

LU Gerichte, 2021-12-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_7H\\_21\\_74](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_7H_21_74)

FR: LU\_GERICHTE 7H 21 74 du 1 décembre 2021

IT: LU\_GERICHTE 7H 21 74 del 1 dicembre 2021

## Regeste

Dienstbarkeitsbelastung. Die Veräusserung von Grundstücken mit Benützungsrecht an Einstellplätzen auf Nachbargrundstücken erfüllt unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung den Handänderungssteuertatbestand für die vorgängige Belastung mit Eigentümerdienstbarkeiten nicht, wenn der Kaufpreis den Wert der Grundstücke samt Benützungsrecht umfasst. | Art. 730 ZGB, Art. 733 ZGB; § 1 HStG, § 2 HStG. | Handänderungssteuer

## Erwägungen

### E. 4

(Allgemeine Beweislastregel im Steuerrecht)

### E. 5.1

Das Sachenrecht des ZGB gliedert sich in die drei Abteilungen, "Das Eigentum", "Die beschränkten dinglichen Rechte" und "Besitz und Grundbuch". Als Eigentum wird das dingliche Vollrecht an einer Sache verstanden. Einem Eigentümer kommen (grundsätzlich) sämtliche an der Sache möglichen Befugnisse zu und seine Befugnisse erfassen die Sache als Ganzes. Ein Eigentümer einer Sache kann dementsprechend in den Schranken der Rechtsordnung über sie nach seinem Belieben verfügen (Art. 641 Abs. 1 ZGB). Er ist weder in sachlicher noch in zeitlicher Hinsicht in der Ausübung seines Rechts eingeschränkt. Beschränkte dingliche Rechte stellen eine Belastung des Eigentums dar, da damit dem Eigentümer eine bestimmte Befugnis entzogen wird und diese auf den neuen Inhaber eines beschränkten dinglichen Rechts übertragen wird. Zu den beschränkten dinglichen Rechten sind die Dienstbarkeiten und Pfandrechte zu zählen. Während Pfandrechte zur Sicherung einer Forderung dienen, indem sie erlauben, einen Pfandgegenstand nötigenfalls zu verwerten und sich aus dem Erlös zu befriedigen, fasst der Gesetzgeber unter dem Begriff der Dienstbarkeiten diejenigen Rechte zusammen, die es dem Berechtigten erlauben, eine Sache zu nutzen und zu gebrauchen, bzw. den Belasteten verpflichten, eine gewisse Nutzung zu unterlassen (vgl. Art. 730 Abs. 1 ZGB). Dienstbarkeiten sind entweder als Grund- oder Personaldienstbarkeit ausgestaltet: Wird die Person des Dienstbarkeitsberechtigten anhand der Eigentumsverhältnisse am begünstigten Grundstück bestimmt, liegt eine Grunddienstbarkeit vor. Eine Personaldienstbarkeit verlangt demgegenüber, dass die berechnete Person bestimmt ist.

### E. 5.2

Als spezielle Form einer Grunddienstbarkeit gilt die sogenannte Eigentümerdienstbarkeit (BGer-Urteil 5A\_383/2010 vom 10.12.2010 E. 2.1), bei welcher der Eigentümer auf seinem Grundstück zugunsten eines andern ihm gehörigen Grundstücks eine Dienstbarkeit errichtet (vgl. Art. 733 Abs. 1 ZGB). Der Zweck der Eigentümerdienstbarkeit besteht darin, dass

damit im Voraus ein künftiger Bestand der Rechte festgelegt werden kann, um auf diese Weise nicht Gefahr zu laufen, dass zu einem späteren Zeitpunkt die Zustimmung zur Errichtung einer Dienstbarkeit nicht mehr von allen berechtigten Personen erhalten werden kann. Ferner soll die Eigentümerdienstbarkeit dazu dienen, den Wert des berechtigten Grundstücks zu erhalten oder gar zu erhöhen (Liver, in: Zürcher Komm., 2. Aufl. 1980, Art. 733 ZGB N 15). In der Lehre wird die Meinung vertreten, dass die Eigentümerdienstbarkeit bloss formalen Bestand habe, solange es die gleiche Person berechtigte wie belaste. Erst wenn die sogenannte Zweigung eintrete, werde der Dienstbarkeit eine materiell-rechtliche Wirkung zuteil (Liver, a.a.O., Art. 733 ZGB N 3). Dem wird insbesondere in der jüngeren Lehre entgegengehalten, dass es mit der Publizitätswirkung des Grundbucheintrags nicht zu vereinbaren sei, wenn Rechte gegenüber Dritten kundgetan würden, die jedoch keine eigene Wirkung hätten (Petitpierre, in: Basler Komm., 6. Aufl. 2019, Art. 733 ZGB N 7).

### **E. 5.3**

Das Rechtsgeschäft über Errichtung einer Grunddienstbarkeit bedarf – gleich wie Kaufverträge, die ein Grundstück zum Gegenstand haben (vgl. Art. 216 Abs. 1 des Obligationenrechts [OR; SR 220] – zu seiner Gültigkeit der öffentlichen Beurkundung. Die Grunddienstbarkeit ist indessen erst dann errichtet, wenn sie ins Grundbuch eingetragen wurde (vgl. Art. 731 Abs. 1 ZGB). Dabei erfolgt auf dem Grundbuchblatt des berechtigten und des belasteten Grundstücks eine Eintragung (Art. 968 ZGB). Die Grunddienstbarkeit geht demgegenüber unter, wenn die entsprechenden Einträge gelöscht werden oder das belastete oder berechtigte Grundstück seinerseits untergeht. Rechtsprechungsgemäss gelten Dienstbarkeiten solange als zulässig, wie sie mit dem in Art. 730 Abs. 1 ZGB verankerten Grundsatz der Beschränktheit der Belastung in Einklang stehen (vgl. BGE 123 III 337 E. 3a).

### **E. 6**

In seiner Rechtsprechung kam das ehemalige Verwaltungsgericht Luzern zum Schluss, dass eine Gesellschaft, welche ein Parkhaus veräusserte, sich aber bezüglich einer Untergeschossebene des Parkhauses ein übertragbares, ausschliessliches, zeitlich unbefristetes und entgeltliches Benutzungsrecht vorbehielt, handänderungssteuerpflichtig sei. Die beiden Rechtsgeschäfte (Grundstücksveräusserung sowie Dienstbarkeitsbegründung) seien dergestalt aneinandergeschnürt, dass sie nicht losgelöst voneinander betrachtet werden können. Die alleinige Errichtung einer Eigentümerdienstbarkeit, ohne dass Drittpersonen involviert wären, würde weder mangels Vorliegens einer zivilrechtlichen noch einer wirtschaftlichen Handänderung keinen steuerbegründenden Tatbestand darstellen. Es verhalte sich im zu beurteilenden Fall hingegen gerade anders, könne doch von einer insolierten Begründung einer Eigentümerdienstbarkeit nicht gesprochen werden (LGVE 2008 II Nr. 25 E. 3.b).

### **E. 7**

(Zusammenfassung der Akten)

### **E. 8.1**

Vorab ist daran zu erinnern, dass die Handänderungssteuer eine Rechtsverkehrssteuer darstellt. In seiner Entscheidung im Jahr 1978 kam das damalige Verwaltungsgericht Luzern – im Widerspruch zur damaligen Praxis – zum Schluss, dass eine Ausdehnung des Steuerobjekts auf wirtschaftliche Sachverhalte mangels gesetzlicher Grundlage nur für Fälle der Steuerumgehung zulässig sei (LGVE 1978 II Nr. 27). Diese Rechtsprechung

bildete sodann Anlass, das Handänderungssteuergesetz zu revidieren und die Abgabetatbestände neu festzulegen, wobei insbesondere die wirtschaftliche Handänderung geregelt werden sollte (Botschaft zum Gesetz über die Handänderungssteuer vom 15.10.1982 S. 15). Das Handänderungssteuergesetz sieht nun Ersatztatbestände vor, welche von ihrer Wirkung her einer zivilrechtlichen Handänderung gleichzustellen sind. Dazu gehört neben der Übertragung eines Kaufrechts die Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigt. Um die Handänderungssteuer auszulösen, muss demnach ein Rechtsgeschäft vorliegen, welches entweder der Kategorie der zivilrechtlichen oder der wirtschaftlichen Handänderung zuzuordnen ist. Eine Kombination in dem Sinn, dass in einem gestaffelten Geschäft sowohl eine zivilrechtliche als auch eine wirtschaftliche Handänderung zu erblicken ist, gebietet sich vorbehaltlich der Fälle einer Steuerumgehung nicht.

### **E. 8.2**

Die Belastung der Grundstücke Nrn. x und w, GB E. \_\_\_\_\_, am 6. April 2020 mit dem ausschliesslichen und entgeltlichen Benützungsrecht an den 90 Einstellplätzen zugunsten der Grundstücke Nrn. z und y, GB E. \_\_\_\_\_ ist als Eigentümerdienstbarkeit zu qualifizieren, zumal die involvierten Grundstücke im Zeitpunkt der Anmeldung des Parzellierungsbegehrens im Eigentum der K. \_\_\_\_\_ AG standen. Der Eigentumsübergang der Grundstücke Nrn. z und y, GB E. \_\_\_\_\_, fällt ebenfalls auf den 6. April 2020, also jenen Tag, an welchem auch die Benützungsdienstbarkeit ins Grundbuch aufgenommen wurde. Diese auf Ebene der Verfügungsgeschäfte anzusiedelnde Gleichzeitigkeit ist insofern von Bedeutung, als damit die Begründung der Dienstbarkeit und der dem Eigentumsübergang zugrundeliegende Kaufvertrag als ein inhaltlich zusammenhängender, aufeinander abgestimmter Vorgang erscheint. Soweit das Benützungsrecht an den 90 Einstellplätzen als nicht formell eingetragene, aber immerhin in Aussicht gestellte Dienstbarkeit Bestandteil des Kaufvertrags bildet, ist davon auszugehen, dass die mit Vertrag vom 18. März 2020 vereinbarte Kaufpreissumme von Fr. 3'373'260.-- den Wert der beiden zu übertragenden Grundstücke Nrn. z und y, GB E. \_\_\_\_\_, samt den beiden Dienstbarkeiten betreffend das Benützungsrecht an den Einstellplätzen umfasste. Aus den nachgereichten Unterlagen ist zudem nicht ersichtlich, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der K. \_\_\_\_\_ AG ein besonderes Näheverhältnis bestehen würde bzw. bestanden hätte, sodass eine drittpreiskonforme Abgeltung für das Eigentum an den beiden Grundstücken samt der damit einhergehenden Stellung als Dienstbarkeitsberechtigte infrage zu stellen wäre (vgl. E. 7). Auch die Einträge im Handelsregister sprechen nicht für eine personelle Verbindung unter den beiden Gesellschaften (vgl. § 18 Abs. 2 des Gesetzes über die amtliche Schätzung des unbeweglichen Vermögens [SchG; SRL Nr. 626]).

### **E. 8.3**

Wohl fällt im vorliegenden Fall auf, dass die beiden Verfügungsgeschäfte am gleichen Tag stattfanden und sich somit vom Regelfall unterscheiden, bei dem das jeweilige Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft zeitlich gestaffelt erfolgen. Läge denn ein solcher Fall vor, für den zu unterstellen ist, dass die Beschwerdeführerin zuerst die beiden Grundstücke Nrn. z und y, GB E. \_\_\_\_\_, erwirbt, deren Eigentümerin wird und die K. \_\_\_\_\_ AG ihr anschliessend das Recht in der Form einer Dienstbarkeit einräumt, 90 Parkplätze auf dem Grundstück Nr. w, GB E. \_\_\_\_\_, entgeltlich und zeitlich unbegrenzt

zu nutzen, so dürften zwei Vorgänge vorliegen, welche, jeder für sich, eine Handänderungssteuer auslösten. Daraus ist indessen nicht zu schliessen, dass sich beim vorliegenden Fall, bei welchem die Einräumung der Eigentümerdienstbarkeit und die Eigentumsübertragung an eine Dritte praktisch in einem einzigen Akt erfolgen, ebenfalls zwei Handänderungssteuersachverhalte realisierten, zumal der Handänderungssteuergesetzgeber die zivilrechtliche von der wirtschaftlichen Handänderung trennt und es auf einen unzulässigen Methodenpluralismus hinausliefere, wenn ein Vorgang sowohl als zivilrechtliche als auch wirtschaftliche Handänderung qualifiziert würde. Ferner führte dies dazu, dass das Ertragspotential der mit der Dienstbarkeit belasteten Grundstücke ebenfalls von der Handänderungssteuer erfasst würde. Dies widerspricht dem Zweck der Handänderungssteuer als Rechtsverkehrssteuer.

#### **E. 8.4**

Mit Blick auf die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung – ungewöhnliche Rechtsgestaltung, wobei diese lediglich deshalb gewählt wurde, um Steuern einzusparen und tatsächlich zu einer Steuerersparnis führte, sofern sie von den Steuerbehörden hingenommen würde (anstatt vieler: BGE 142 II 399 E. 2.6) – ist festzuhalten, dass die Vorgehensweise vom ordentlichen Ablauf abweicht. Es bestehen insbesondere Zweifel, dass die Beschwerdeführerin hinsichtlich des Vorgehens der K. \_\_\_\_\_ AG ohne jegliche Kenntnis war, zumal die Beschwerdeführerin betont, das Benützungsrecht an den Parkplatzmöglichkeiten sei für sie wesentlich gewesen, um die baugesetzlichen Vorgaben zu erfüllen. Vor diesem Hintergrund widerspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung und dem gewöhnlichen Lauf der Dinge, dass die K. \_\_\_\_\_ AG – ohne jegliche Absprache mit ihrer Vertragspartnerin – noch kurz vor dem Vertrag zur Eintragung einer Eigentümerdienstbarkeit schritt und damit die rechtlichen Eigenheiten des Kaufvertragsgegenstands einseitig abänderte. Wie bereits erwähnt, hätte eine Verpflichtung der Eigentümer zur Bezahlung eines jährlichen Betrags von Fr. 102'600.-- für die Benützung der Parkplätze ebenso gut im Kaufvertrag begründet werden können. Damit ist indessen den beweisrechtlichen Anforderungen an eine Steuerumgehung nicht genüge getan, zumal ein entsprechender Verdacht nicht ausreicht (vgl. E. 4). Abschwächend wirkt sich der Umstand aus, dass sowohl das Rechtsgeschäft zur Errichtung einer Dienstbarkeit wie auch der Grundstückkaufvertrag öffentlich beurkundet werden müssen, was seinerseits mit Kosten verbunden ist. Vor diesem Hintergrund erscheint es verständlich, dass die K. \_\_\_\_\_ AG die Dienstbarkeitserrichtung im Rahmen ihres Parzellierungsbegehrens vornahm. Hinzu kommt, dass sich die Dienstbarkeitsberechtigung der Grundstücke der Beschwerdeführerin für diese als wirtschaftlich interessant erweist, sodass sich auch aus dieser Perspektive nicht der Schluss aufdrängt, die Begründung der Dienstbarkeit sei bloss aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen worden. Gegen die Annahme einer Steuerumgehung spricht zudem, dass es vorliegend an einer Steuerersparnis fehlt, zumal davon auszugehen ist, dass der Wert der Dienstbarkeitsberechtigung – d.h. der Wert betreffend das Stammrecht zur Benützung der Parkplätze, nicht aber die jährliche Nutzungspauschale – im Kaufpreis Ausdruck findet und daher der Steuer zugeführt wurde.

#### **E. 8.5**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass mit Blick auf die Dienstbarkeit betreffend die Benützung der 90 Parkplätze die Tatbestände des HStG nicht erfüllt sind. Ebenfalls ist auch keine Steuerumgehung vorliegend. Die Beschwerdeführerin ist daher neben der bereits erfolgten Veranlagung für den Grundstückserwerb nicht noch einmal betreffend ihre

Berechtigung zur Benützung der (noch zu erstellenden) 90 Parkplätze handänderungssteuerrechtlich zu veranlagen. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist dementsprechend gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist, und der Einspracheentscheid der Beschwerdegegnerin vom 22. Februar 2021 ist aufzuheben.

**E. 9**

(Nebenfolgen)

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