

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS FREIBURG

STEUERGERICHTSHOF

Entscheid vom 2. November 2007

In der Beschwerdesache **(4F 07 56)**

A.,

Beschwerdeführer,

gegen

die **Finanzdirektion des Kantons Freiburg**, Joseph-Piller-Strasse 13, 1700 Freiburg,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Handänderungssteuer
(Einspracheentscheid vom 26. Februar 2007)

hat sich ergeben:

- A. A. und B. lebten von September 1995 bis April 2004 im Konkubinatsverhältnis. Im Jahre 1995 erwarben sie als Gesamteigentümer in einfacher Gesellschaft die Liegenschaft Art. ... des Grundbuchs der Gemeinde X. Nach Auflösung des Konkubinats wurde vor dem Zivilgericht des Bezirks eine Klage auf Auflösung der einfachen Gesellschaft eingereicht. Dieses Verfahren wurde am 14. Februar 2006 mit einem Vergleich abgeschlossen, wonach die Liegenschaft - gegen Übernahme sämtlicher darauf lastender Schulden sowie Bezahlung einer Abfindung - A. zu Alleineigentum übertragen wurde.
- B. Mit Verfügung Nr. 2400333751 vom 18. April 2006 stellte das Grundbuchamt des Bezirks A. aufgrund des Gerichtsurteils bzw. der entsprechenden Liegenschaftsübertragung eine Handänderungssteuer im Betrag von 8'250 Franken in Rechnung (nebst den diversen Grundbuchgebühren im Gesamtbetrag von 565 Franken). Bei der Festsetzung der Berechnungsgrundlage wurde auf einen Verkehrswert der gesamten Liegenschaft von 550'000 Franken abgestellt, wobei eine Eigentumsübertragung zur Hälfte angenommen und besteuert wurde (Kantonssteuer zum Satz von 1,50 %: 4'125 Franken; Zusatzsteuer der Gemeinde X. zum Satz von 100 %: 4'125 Franken).
- C. Am 5. Mai 2006 erhob A. gegen diese Veranlagung Einsprache. Er machte geltend, er habe fast zehn Jahre mit B. in der gemeinsamen Liegenschaft in einer einfachen Gesellschaft gelebt. Es habe keine Handänderung der Liegenschaft stattgefunden, sondern es sei nur die einfache Gesellschaft aufgelöst worden. Da er die Gebühren schon beim Bau des Hauses im Jahre 1995 entrichtet habe und nun die Liegenschaft als "alleiniger Gesellschafter" übernehme, sei die Gebührenerhebung nicht korrekt. Ausserdem habe ihnen der Gerichtspräsident des Bezirks bei der Gerichtsverhandlung vom 14. Februar 2006 versichert, dass keine Handänderungsgebühren, sondern nur ein kleiner Betrag für die Umschreibung im Grundbuch fällig werde.

Mit Entscheid vom 26. Februar 2007 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung legte die Finanzdirektion insbesondere dar, gemäss Art. 4 lit. a HGStG werde dem rechtlichen Eigentumserwerb an einem Grundstück der Erwerb eines Anteils zur gesamten Hand gleichgestellt, da dieser kein Grundstück im Sinne von Art. 655 ZGB sei wie der Miteigentumsanteil (Art. 655 Abs. 2 Ziff. 4 ZGB). Der freiburgische Gesetzgeber behandle somit das Eigentum zu gesamter Hand in Abkehr von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise wie das Miteigentum und er sehe die Steuerpflicht für Gesamteigentümer wie für Miteigentümer vor, wobei sich die Steuer nach dem tatsächlichen Anteil (Wert) des erworbenen Teils am Gesamtgrundstück bemesse. Im vorliegenden Fall impliziere die vorgenommene Auflösung der

einfachen Gesellschaft, dass der nunmehrige Alleineigentümer A. einen hälftigen Anteil am Grundstück erworben habe, was einer Grundstücksübertragung im Sinne von Art. 4 lit. a HGStG gleichzusetzen und demzufolge handänderungssteuerpflichtig sei. Daran ändere auch die offensichtlich falsche Auskunft des Präsidenten des Zivilgerichts Sense nichts.

- D. Mit Eingabe vom 14. März 2007 reichte A. gegen den Einspracheentscheid der Finanzdirektion beim Verwaltungsgericht Beschwerde ein mit dem Antrag, ihn von den Handänderungsgebühren zu befreien. Er hält an seiner Argumentation fest, dass die Übernahme der Liegenschaft zum Alleineigentum grundsätzlich keine Handänderung im Sinne von Art. 3 und 4 des Gesetzes vom 1. Mai 1996 über die Handänderungsabgaben darstelle. Im Übrigen habe er mit seiner Lebenspartnerin in einem eheähnlichen Verhältnis bzw. in einem qualifizierten Konkubinat gelebt. Es sei daher subsidiär (im Lichte von BGE 124 III 52) zu prüfen, ob er nicht in Anwendung von Art. 8 BV (Gebot der rechtsgleichen Behandlung) von der Bezahlung der Handänderungsgebühr zu befreien sei, da die Ehegatten gemäss Art. 9 lit. g des erwähnten Gesetzes keine Abgabe entrichten müssten. Schliesslich sei der Entscheid zu einer gütlichen Einigung vor dem Zivilgericht massgeblich durch die Aussage des Gerichtspräsidenten beeinflusst worden, dass - abgesehen von einem "kleinen Betrag" für die Grundbuchänderung - keine Kosten für die Handänderung entstünden.

Der mit Verfügung vom 16. März 2007 festgesetzte Kostenvorschuss von 450 Franken wurde fristgemäss bezahlt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 10. Mai 2007 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung. Sie verweist auf die Begründung des angefochtenen Entscheides und betont zudem insbesondere, die vom Beschwerdeführer ange-rufene bundesgerichtliche Rechtsprechung sei in einem anderen Zusammen-hang ergangen und auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar. Die zur Diskussion stehende unterschiedliche Behandlung von Konkubinatspaaren und Ehepaaren erweise sich bei näherer Betrachtung (im Lichte der bundes-gerichtlichen Rechtsprechung zur Besteuerung von Ehegatten und Konkubi-natspaaren, BGE 110 Ia 7, 118 Ia 2) als nicht verfassungswidrig. Es gehe ja nicht um eine Einkommens- oder Vermögenssteuer. Zudem gebiete es die rechtliche Stellung und die soziale Bedeutung der Ehe, dass der Steuerge-setzgeber allfällige Vorteile nicht den Konkubinatspaaren, sondern den Ehe-paaren zukommen lasse.

Der Beschwerdeführer verzichtete auf die Einreichung von Gegenbemer-kungen.

Der Steuergerichtshof zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 1 lit. a des Gesetzes vom 1. Mai 1996 über die Handänderungs- und Grundpfandrechtssteuern (HGStG; SGF 635.1.1) erhebt der Staat Handänderungssteuern auf den entgeltlichen Grundstücksübertragungen, die Grundstücke im Kanton betreffen. Die Gemeinden können für die auf ihrem Gemeindegebiet gelegenen Grundstücke eine Zusatzabgabe auf den Handänderungssteuern erheben (Art. 2 Abs. 1 HGStG).
 - b) Als Grundstücksübertragung gilt im Allgemeinen insbesondere jeder rechtliche Erwerb von Eigentum an einem Grundstück, einschliesslich der Begründung von selbstständigen und dauernden Rechten, die im Grundbuch als Grundstück aufgenommen werden (Art. 3 Abs. 1 lit. a HGStG). Unter dem Titel "Besondere Fälle" werden in Art. 4 HGStG verschiedene Rechtsgeschäfte den Grundstücksübertragungen gleichgestellt, so namentlich der Erwerb durch eine Veränderung in der personellen Zusammensetzung einer Gemeinschaft zur gesamten Hand oder durch eine Änderung der Anteile der Personen, die diese Gemeinschaft bilden, namentlich bei einer Teilung (lit. a).
2. Im Lichte des klaren Wortlautes von Art. 4 lit. a HGStG kann entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers kein Zweifel darüber bestehen, dass der freiburgische Gesetzgeber die vorliegend zur Diskussion stehende Auflösung des Gesamteigentums bzw. die damit verbundene Übernahme der Liegenschaft zu Alleineigentum der Handänderungssteuer unterstellen wollte. Art. 4 HGStG stellt den "Erwerb im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise" einer Grundstücksübertragung gleich; in der Botschaft zu lit. a der Bestimmung wird denn auch ausdrücklich betont, dieser beziehe sich "auf die Fälle der Anwachsung von Grundeigentum oder des Erwerbs von Rechten, die einer Grundstücksübertragung gleichkommen, ohne dass dabei ein eigentlicher zivilrechtlicher Eigentumsübergang stattfindet (z.B. Erwerb eines zusätzlichen Anteils bei der Teilung einer einfachen Gesellschaft)" (TGR 1996, S. 74 f.; vgl. auch PIERRE CRAUSAZ, La nouvelle loi fribourgeoise sur les droits de mutations et le droit sur les gages immobiliers [LDMG], FZR 1996, S. 81 ff., 87; OLIVIER THOMAS, Les droits de mutation - Etude des législations cantonales, Diss. Lausanne 1991, S. 64 ff.). Solche Regelungen sind auch in den andern Kantonen verbreitet (vgl. etwa GABRIELLA RÜEGG-PEDUZZI, Die Handänderungssteuer in der Schweiz, Diss. ZH 1989, S. 107 ff.; PETER RUF, Handänderungsabgaberecht, Kommentar zu den Artikeln 1 - 10 des bernischen Gesetzes betreffend die Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben, Muri 1985, N 8 ff. zu Art. 8) und vom Bundesgericht als zulässig betrachtet worden (vgl. etwa BGE 87 I 342 sowie das Urteil vom 15. April 2003, 2P.300/2002, Erw. 3.2).

3. Der Beschwerdeführer rügt subsidiär eine Verfassungswidrigkeit dieser Regelung. Er macht geltend, er sei Opfer einer rechtsungleichen Behandlung gegenüber den Ehepaaren, welche für solche Eigentumsübertragungen von den Handänderungssteuern befreit seien.
- a) Es trifft zu, dass die Kantone bei der Wahrnehmung ihrer Steuerhoheit im Rahmen des ihnen zustehenden Gestaltungsspielraums nicht völlig frei sind. Sie müssen ebenfalls die verfassungsmässigen Grundrechte, insbesondere das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) und die daraus abzuleitenden steuerrechtlichen Prinzipien, wozu auch das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gehört, beachten. Im Bereich der Steuern wird Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Es geht um Besteuerungsgrundsätze finanz-, sozial- und steuerpolitischer Natur, die sich nach Rechtsprechung und Lehre bereits unter der alten Bundesverfassung (aBV) aus dem Artikel 4 herausgebildet haben und die im Rahmen des Nachführungsauftrags nunmehr explizit in der Verfassung verankert worden sind. Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Andererseits verbietet der Grundsatz, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen. Er statuiert in dieser Hinsicht einen verfassungsmässigen Minderheitenschutz. Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung 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. In dieser Formulierung konkretisiert das Prinzip im Wesentlichen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 8 Abs. 1 BV. Nach anderer Lehrmeinung bezieht sich der Grundsatz auf die objektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses, indem er verlangt, dass die Steuerobjekte lückenlos und gleichmässig ausgewählt werden. Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung hat allerdings im Bereich der direkten Steuern mit dem Aufkommen und der Verfestigung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an Inhalt zunehmend eingebüsst (BGE 133 I 206 Erw. 6 mit Hinweisen).
- b) Das Bundesgericht hat sich wiederholt mit der besonderen Problematik der Rechtsgleichheit zwischen Ehepaaren und Konkubinatspaaren befasst (vgl. namentlich die von der Vorinstanz in ihrer ausführlichen Beschwerdeantwort erwähnten BGE 110 Ia 7 und 118 Ia 1). Dabei ging es jedoch insbesondere um den Bereich der (periodischen) Einkommens- und Vermögenssteuern, in

dem das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von besonderer Tragweite ist und die Progressionswirkung der geltenden Familienbesteuerung (Faktorenaddition) als zentrales Element ins Gewicht fällt. Die entsprechenden Grundsätze lassen sich jedoch nicht ohne Weiteres auf andere Steuerarten, so insbesondere Objektsteuern übertragen (vgl. - für den Fall der Grundstückgewinnsteuer - StR 1992, 440 Erw. 3b). Auch im Zusammenhang mit der Erbschaftssteuer hat das Bundesgericht dies bestätigt und entschieden, eine kantonale gesetzliche Regelung, wonach die Erben in Abhängigkeit vom Verwandtschaftsgrad und nicht von ihren persönlichen Verhältnissen zum Erblasser von Steuern befreit oder besteuert würden, verstosse nicht gegen Art. 4 aBV. Obwohl ein lange dauerndes Konkubinat Gemeinsamkeiten mit der ehelichen Gemeinschaft aufweise, sei es nicht verfassungswidrig, dass kein besonderer Status für Konkubinatspartner vorgesehen werde und diese den (allenfalls sogar steuerbefreiten) Verheirateten nicht gleichgestellt seien (BGE 123 I 241 = Pra 1998 Nr.19).

- c) Die Handänderungssteuer ist ihrer Natur nach eine indirekte Steuer, welche den rechtlichen und wirtschaftlichen Übergang von Liegenschaften und Liegenschaftsanteilen belastet (BGE 131 I 394 = Pra 2006 Nr. 129 Erw. 3.4). Als Rechtsverkehrssteuer und reine Objektsteuer, welche auf der blossen Grundlage des Kaufpreises bemessen wird, lässt sie die besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts ausser Acht. Insofern lassen sich die oben erwähnten Grundsätze zur rechtsgleichen Besteuerung von (gemeinsam besteuerten) Ehepaaren und Konkubinatspaaren nicht ohne Weiteres auf diese Steuer übertragen. Erst recht kann der Beschwerdeführer aus BGE 124 III 52 nichts zu seinen Gunsten ableiten, wo es um die zivilrechtliche Auswirkung eines vor der Scheidung begründeten Konkubinats auf die Unterhaltsansprüche gemäss Art. 151 ff. ZGB ging.

Dass Ehepaare gemäss Art. 9 lit. f und g HGStG von den Handänderungssteuern befreit sind, gibt dem Beschwerdeführer noch keinen Anspruch auf eine entsprechende Gleichbehandlung. Es entspricht gerade dem Wesen des Konkubinats, dass in verschiedener Hinsicht eine andere Rechtslage gilt als bei der Ehe. So obliegen die Konkubinatspaare während ihrer Gemeinschaft gesetzlich nicht den gleichen gegenseitigen Unterhalts- und Beistandspflichten. Ebenso besteht ein erheblicher Unterschied in Bezug auf die Erbansprüche. Dazu kommt, dass die rechtliche Erfassung eines Konkubinatsverhältnisses gewisse Probleme der Praktikabilität aufwirft. Unter diesen Umständen erscheint es - selbst wenn in Fällen wie dem vorliegenden ein gewisses Unbehagen bleibt - zumindest als vertretbar, dass der freiburgische Gesetzgeber nur die Grundstücksübertragungen zwischen Ehegatten und nicht auch jene zwischen Konkubinatspaaren von den Handänderungssteuern befreit hat. Im Übrigen ist es ja auch in andern Bereichen des Wirtschaftslebens häufig so, dass je nach der von den Beteiligten gewählten Rechtsform unterschiedliche Steuerfolgen eintreten.

4. Zu prüfen bleibt schliesslich noch, ob der Beschwerdeführer in seinem Vertrauen auf eine angeblich vom Präsidenten des Zivilgerichts des Bezirks erhaltene Auskunft, wonach die Übernahme der Liegenschaft zu Alleineigentum keine Handänderungssteuerpflicht auslöse, zu schützen sei.

- a) Nach dem aus Art. 4 aBV abgeleiteten, heute ausdrücklich in Art. 9 BV verankerten Grundsatz von Treu und Glauben kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, welche eine Behörde dem Bürger erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür ist, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht, dass die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, hiefür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, dass der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres hat erkennen können, dass er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat und dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestandes noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung (BGE 121 II 473 Erw. 2c; Urteil 2A.46/2000 vom 1.11.2000 Erw. 3). Doch steht selbst dann, wenn diese Voraussetzungen alle erfüllt sind, nicht fest, ob der Steuerpflichtige mit seiner Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann. Das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und dasjenige des Vertrauensschutzes müssen gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger unterziehen (BGE 116 Ib 185 E. 3c S. 187; ASA 56 670 E. 6b).
- b) Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer nicht den geringsten Beweis für seine Behauptung vorgebracht oder auch nur angeboten. Es erübrigt sich jedoch, von Amtes wegen diesbezüglich Abklärungen vorzunehmen, da die Beschwerde in diesem Punkt zum Vornherein als unbegründet erscheint.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass ein Zivilrichter offensichtlich nicht zuständig ist, verbindliche Auskünfte über allfällige Steuerveranlagungen zu erteilen. Dies musste dem Beschwerdeführer umso mehr bewusst sein, als im Zivilverfahren beide Parteien anwaltlich vertreten waren. Sodann dürfte diesen Parteivertretern wohl auch zur Genüge bekannt gewesen sein, dass die Übernahme der Liegenschaft zu Alleineigentum handänderungssteuerpflichtig sein kann. Schliesslich ist kaum anzunehmen, dass der Beschwerdeführer von der Übernahme der Liegenschaft abgesehen hätte, wenn er sich der anfallenden Steuer bewusst gewesen wäre. Wie dem auch sei, ist nicht vom Steuergerichtshof zu beurteilen, ob dem Prozessvergleich allenfalls ein Grundlagenirrtum zugrunde liegt.

Aus all diesen Gründen ist die Beschwerde abzuweisen.

5. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 450 Franken festzusetzen.