

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 9/2019

Urteil vom 29. Januar 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann, Beusch,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG, c/o B. _____ AG,
vertreten durch Rechtsanwältin Corina Caluori,
Beschwerdeführerin,

gegen

Gemeinde U. _____,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Toni Russi,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Handänderungssteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden, 4. Kammer, vom 6. November 2018 (A 18 24).

Sachverhalt:

A.
Als Teilhaber der einfachen Gesellschaft "C. _____" hielten die B. _____ AG und die D. _____ AG verschiedene Grundstücke in der Gemeinde V. _____ in Eigentum zur gesamten Hand. Gesellschaftsintern waren die B. _____ AG und die D. _____ AG je zur Hälfte an diesen Grundstücken berechtigt. Die B. _____ AG hatte sich daneben mit der E. _____ AG zur einfachen Gesellschaft "F. _____" zusammengeschlossen. Die Gesellschafterinnen dieser Gesellschaft hielten Grundstücke in der Gemeinde U. _____, wobei sie gesellschaftsintern wiederum je zur Hälfte berechtigt waren.
Am 9. Januar 2018 gründeten die B. _____ AG, die D. _____ AG und die E. _____ AG die A. _____ AG mit Sitz in W. _____. Mit Sacheinlage- bzw. Sachübernahmevertrag vom 23. November 2017 wurden sämtliche Aktiven und Passiven der beiden einfachen Gesellschaften "C. _____" und "F. _____" in die neu gegründete Aktiengesellschaft eingebracht. An der A. _____ AG sind die B. _____ AG zu 50% sowie die D. _____ AG und die E. _____ AG zu je 25% beteiligt.

B.
Mit Veranlagungsverfügung vom 1. Februar 2018 erhob das Steueramt der Gemeinde U. _____ bei der A. _____ AG in Bezug auf die Grundstücke, welche die B. _____ AG und die E. _____ AG eingebracht und die zuvor zum Vermögen der einfachen Gesellschaft "F. _____" gehört hatten, Handänderungssteuern in Höhe von Fr. 38'944.-- (1.5% von Fr. 2'596'265.80). Die dagegen erhobene Einsprache der A. _____ AG blieb erfolglos. Mit Beschwerde vom 15. Mai 2018 focht die A. _____ AG den Einspracheentscheid beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden an. Dabei machte sie unter anderem geltend, dass hinter der A. _____ AG letztlich nur zwei natürliche Personen stünden, die an ihr und ihren Grundstücken zu gleichen Teilen wirtschaftlich berechtigt seien. Dabei handle es sich um G. _____, der Alleinaktionär der B. _____ AG sei, und H. _____, der Alleinaktionär der E. _____ AG sei, welche wiederum Alleinaktionärin der D. _____ AG sei. Aus diesen beiden Personen bestünde denn auch der Verwaltungsrat der

A. _____ AG. Die Einbringung der streitbetroffenen Grundstücke in die A. _____ AG habe somit nichts an der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über die Grundstücke geändert.
Mit Urteil vom 6. November 2018 wies das Verwaltungsgericht die Beschwerde ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 3. Januar 2019 beantragt die A. _____ AG Aufhebung des angefochtenen Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 6. November 2018. Ausserdem seien die in der Beschwerde vom 15. Mai 2018 an die Vorinstanz gestellten Anträge gutzuheissen und der Einspracheentscheid vom 13. April 2018 und die Veranlagungsverfügung vom 1. Februar 2018 seien aufzuheben.

Die Vorinstanz und die Gemeinde U. _____ haben sich vernehmen lassen und beantragen Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG; vgl. aber unten E. 1.1 am Ende) 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. Soweit sich die Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts richtet, ist darauf einzutreten. Nicht eingetreten werden kann hingegen auf den Antrag auf Aufhebung des Einspracheentscheids und der Veranlagungsverfügung. Diese Rechtsakte sind durch das Urteil des Verwaltungsgerichts ersetzt worden (sog. Devolutiveffekt; vgl. u.a. BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144). Ebenfalls nicht eingetreten werden kann auf die Beschwerde, soweit die Beschwerdeführerin die Gutheissung der Anträge verlangt, die sie vor der Vorinstanz gestellt hatte. Insoweit fehlt es an Anträgen in der Beschwerdeschrift selbst (vgl. Art. 42 Abs. 1 BGG).

1.2. Mit 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 auf eine Verletzung des Bundesrechts - etwa des Willkürverbots (Art. 9 BV) oder 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).

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 (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2 S. 117). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; andernfalls bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18; 137 II 353 E. 5.1 S. 356; 136 II 304 E. 2.5 S. 314).

2.

Die Vorinstanz war der Auffassung, dass der Erwerb der streitbetroffenen Grundstücke durch die Beschwerdeführerin eine Handänderung im Sinne von Art. 7 f. des Gesetzes des Kantons Graubünden über die Gemeinde- und Kirchensteuern vom 31. August 2006 (GKStG/GR; BR 720.200)

darstellte und folglich die Handänderungssteuer auslöste. Sie wies überdies auf ein Präjudiz hin, in welchem sie zum gegenteiligen Schluss gekommen war (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 14 44 vom 16. Juni 2015, in: PVG 2015 Nr. 11). Weil die Voraussetzungen für eine Praxisänderung erfüllt seien und ein einzelner Entscheid keine gefestigte Rechtsprechung begründen könne, hielt sich die Vorinstanz aber nicht für gebunden.

Die Beschwerdeführerin rügt, dass das Urteil der Vorinstanz das Legalitätsprinzip im Abgaberecht (Art. 5 Abs. 1 und 127 Abs. 1 BV) verletze. Ausserdem sei die Vorinstanz in Willkür verfallen. Namentlich habe sie sich in tiefgreifende Widersprüche verstrickt, indem sie einerseits zwar angeblich der "umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise" folge, wie sie auch das Gesetz fordere, andererseits aber sämtliche zivilrechtlichen Handänderungen der Handänderungssteuer unterwerfen wolle, wenn nicht ausnahmsweise die wirtschaftliche Verfügungsmacht vor und nach der zivilrechtlichen Handänderung beim selben Steuersubjekt verblieben sei. Ausserdem beanstandet die Beschwerdeführerin, dass die Vorinstanz den Grundsatz der rechtsgleichen und allgemeinen Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) und das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV) missachtet habe, weil ihr Urteil eine sachlich nicht begründete Benachteiligung von einfachen Gesellschaften darstelle und zu einem uneinheitlichen Umgang mit der Einbringung von Grundstücken in Aktiengesellschaften führe. Ausserdem seien die Voraussetzungen für eine Praxisänderung nicht gegeben gewesen.

2.1. Jede Erhebung von Steuern und anderen Abgaben durch Bund, Kantone oder Gemeinden setzt eine rechtssatzmässige und formellgesetzliche Grundlage voraus (Legalitätsprinzip gem. Art. 5 Abs. 1 und 127 Abs. 1 BV; vgl. BGE 145 I 52 E. 5.2.1 S. 65; 143 I 227 E. 4.2 S. 232; 143 I 220 E. 5.1.1 S. 224; 141 V 509 E. 7.1.1 S. 516; 140 I 176 E. 5.2 S. 180). Mit Blick auf die Normdichte verlangt das Legalitätsprinzip, dass die generell-abstrakte Norm in inhaltlicher Hinsicht den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand und die Bemessung der Abgabe festlegt (BGE 143 I 227 E. 4.2 S. 232; 143 I 220 E. 5.1.1 S. 224; 138 V 32 E. 3.1.1 S. 35; 136 I 142 E. 3.1 S. 144 f.; 135 I 130 E. 7.2 S. 140). Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht ist ein selbständiges verfassungsmässiges Recht, dessen Verletzung unmittelbar gestützt auf Art. 127 Abs. 1 BV geltend gemacht werden kann (BGE 143 I 227 E. 4.2 S. 232; 143 I 220 E. 5.1 S. 224; 132 I 117 E. 4.1 S. 120; 128 I 317 E. 2.2.1 S. 320 f.).

Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass die gesetzliche Regelung der Handänderungssteuer im Kanton Graubünden den Anforderungen von Art. 127 Abs. 1 BV nicht genüge. Vielmehr beanstandet sie bloss deren Auslegung und Anwendung durch die Vorinstanz. Sie rügt damit im Kern nicht die Verletzung des Legalitätsprinzips, sondern die falsche Anwendung kantonalen Rechts durch die Vorinstanz in ihrem Einzelfall. Die Anwendung kantonalen Rechts prüft das Bundesgericht indessen nur, soweit die rechtsanwendende Behörde dadurch das Willkürverbot oder sonstiges Bundesrecht verletzt (Art. 95 f. BGG e contrario; vgl. oben E. 1.2).

2.2. 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).

2.3. Beurteilt eine Behörde einen Fall abweichend von ihrer bisherigen Praxis, ohne dass die neue Lösung besserer Erkenntnis des Gesetzeszwecks, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelter Rechtsanschauung entspricht, tritt sie in Konflikt mit dem Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 BV und dem Postulat der Rechtssicherheit (Urteil 2C 209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 5.2.2, zur Publikation vorgesehen; BGE 134 V 359 E. 8.1 S. 366; 127 V 353 E. 3a S. 355; 126 V 36 E. 5a S. 40; 125 II 152 E. 4c/aa S. 162 f.; vgl. auch ARTHUR MEIER-HAYOZ, in: Berner Kommentar, 1962, N 503 zu Art. 1 ZGB). Jede Änderung der Rechtsprechung muss sich demnach auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung für zutreffend erachtet worden ist (BGE 145 V 50 E. 4.3.1 S. 54 f.). Diese Anforderungen stellt das Bundesgericht sowohl an Änderungen seiner eigenen Rechtsprechung (vgl. BGE 145 I 227 E. 4 S. 232; 140 V 538 E. 4.5 S. 541; 138 III 359 E. 6.1 S. 361; 137 V 314 E. 2.2 S. 316 f.; 135 I 79 E. 3 S. 82) als auch an Praxisänderungen kantonalen Instanzen zu kantonalem Recht (vgl. BGE 144 I 181 E. 5.3 S. 190 f.).

2.4.

2.4.1. 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.). Steuerobjekt ist also prinzipiell die Übertragung eines Rechts - des Eigentums am Grundstück -, weswegen die Handänderungssteuern üblicherweise zu den Rechtsverkehrs- oder genauer zu den Rechtsübertragungssteuern gezählt werden (BGE 111 Ib 6 E. 4.c S. 9; Urteile 2C 643/2017 vom 15. Januar 2019 E. 2.2, in: StR 74/2019 S. 209; 2C 469/2017 vom 1. Dezember 2017, in: StR 73/2018 S. 218 mit Hinweis auf BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7.Aufl. 2016, S. 245 f.).

2.4.2. Im Urteil 2C 662/2013 vom 2. Dezember 2013 setzte sich das Bundesgericht mit der Rechtsnatur der Handänderungssteuer des Kantons Solothurn auseinander. Anders als die meisten anderen Kantone knüpft der Kanton Solothurn nicht primär am Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an. Vielmehr löst jedes Rechtsgeschäft die Handänderungssteuer aus, mit dem die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über ein Grundstück übergeht (§ 206 Abs. 1 des Gesetzes des Kantons Solothurn über die Staats- und Gemeindesteuern vom 1. Dezember 1985 [StG/SO; BGS 614.11]). Damit ist das Steuerobjekt der solothurnischen Handänderungssteuer "rein wirtschaftlich" umschrieben (Urteil 2C 662/2013 vom 2. Dezember 2013 E. 2.1, in: StR 69/2014 S. 231, ZBGR 96/2015 S. 169). Allerdings setzen sämtliche der in § 206 StG/SO beispielhaft aufgeführten Tatbestände der solothurnischen Handänderungssteuer voraus, dass wesentliche Teile der Eigentümerbefugnisse vom einen auf das andere Rechtssubjekt übertragen werden (Urteil 2C 662/2013 vom 2. Dezember 2013 E. 2.2, in: StR 69/2014 S. 231, ZBGR 96/2015 S. 169 mit Hinweis auf THOMAS A. MÜLLER, Das Steuerobjekt der Handänderungssteuer im Kanton Solothurn im Lichte der Praxis des Kantonalen Steuergerichts, in: Regierungsrat des Kantons Solothurn [Hrsg.], Festgabe Walter Straumann, 2013, S. 439 ff., insb. S. 441). Hieraus schloss das Bundesgericht, dass die Handänderungssteuer des Kantons Solothurn trotz ihres wirtschaftlichen Fokus als Rechtsübertragungssteuer zu charakterisieren ist (Urteil 2C 662/2013 vom 2. Dezember 2013 E. 2.2, in: StR 69/2014 S. 231, ZBGR 96/2015 S. 169).

2.4.3. 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:

- a) die Ausübung des Substitutionsrechts aus einem Kauf- oder Kaufrechtsvertrag, wenn eine Eigentumsübertragung stattfindet;
- b) 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;
- c) die entgeltliche Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen;
- d) 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 der Regierung des Kantons Graubünden vom 16. Mai 2006 zum Erlass eines kantonalen Gesetzes über die Gemeinde und Kirchensteuern, Heft Nr. 3/2006-2007, S. 216; vgl. auch HARTMANN/HESS, Das neue Gemeinde- und Kirchensteuergesetz - Eine Einführung, ZGRG 2006 S. 129).

2.4.4. Die Handänderungssteuer im Kanton Graubünden knüpft somit alleine an den Übergang der tatsächlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsgewalt an. Wie dieser Übergang bewerkstelligt wird - mittels Rechtsgeschäft oder auf andere Weise -, ist unerheblich. In diesem Punkt unterscheidet sich die Bündner Handänderungssteuer nicht nur von den Handänderungssteuern der meisten Kantone, die primär am Eigentumsübergang anknüpfen (vgl. oben E. 2.4.1), sondern auch von der Handänderungssteuer des Kantons Solothurn. Deren Steuerobjekt wird zwar ebenfalls "rein wirtschaftlich" umschrieben. Immerhin setzt sie aber ein Rechtsgeschäft voraus, das den Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt bewirkt (vgl. oben E. 2.4.2). Verlangt die Bündner Handänderungssteuer noch nicht einmal ein Rechtsgeschäft, um ausgelöst zu werden, kann sie nicht als Rechtsverkehrs- bzw. Rechtsübertragungssteuer charakterisiert werden. Vielmehr ist sie den Wirtschaftsverkehrssteuern zuzuordnen (vgl. dazu BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 249 ff.).

3.

3.1. Die Vorinstanz bekennt sich zwar zu einer "umfassenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise", ist aber gleichzeitig der Ansicht, dass die Handänderungssteuer grundsätzlich bei jeder zivilrechtlichen Eigentumsübertragung geschuldet sei, es sei denn, es liege ausnahmsweise keine wirtschaftliche Handänderung vor. Es ist zweifelhaft, ob sich diese Sichtweise mit der Konzeption der Handänderungssteuer als Wirtschaftsverkehrssteuer verträgt, für die sich der Bündner Gesetzgeber entschieden hat (vgl. oben E. 2.4.3 und 2.4.4). Vor dem Hintergrund des klaren Wortlauts und der Entstehungsgeschichte von Art. 8 Abs. 1 GKStG/GR offensichtlich unhaltbar ist es aber jedenfalls, dass die Vorinstanz im vorliegenden Fall die Handänderungssteuer erheben will, obschon die tatsächliche oder wirtschaftliche Verfügungsgewalt nicht übergegangen ist. Wenn die Vorinstanz ausführt, dass die Handänderungssteuer zu erheben sei, weil weder vor noch nach der Eigentumsübertragung tatsächliche Verfügungsgewalt über das Grundstück bestehe (vgl. E. 5.3.4 des angefochtenen Urteils), geht sie zudem von einer falschen Prämisse aus. Entgegen ihrer Annahme ist es nicht vorstellbar, dass an den streitbetroffenen Grundstücken keine Verfügungsgewalt bestanden hat. Denn

mit Ausnahme herrenloser Grundstücke (vgl. Art. 658 ZGB) und allenfalls der Grundstücke, die gravierenden Beschränkungen im Sinne einer materiellen Enteignung unterliegen (vgl. dazu BGE 123 II 481 E. 6.a S. 487), stehen sämtliche Grundstücke stets in der tatsächlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsgewalt einer oder mehrerer Personen. Die tatsächliche Verfügungsgewalt folgt grundsätzlich aus dem zivilrechtlichen Eigentum nach Art. 641 ZGB (vgl. ARTHUR MEIER-HAYOZ, in: Berner Kommentar, 1981, N. 26 zu Art. 641). Das Eigentum kann mehreren Personen gemeinsam zustehen, sodass sie die tatsächliche Verfügungsgewalt gemeinsam ausüben (vgl. Art. 652 f. ZGB). Die tatsächliche Verfügungsgewalt kann im Einzelfall auch anderen Personen als dem oder den Eigentümern zufallen, wenn sie dank gesetzlicher, vertraglicher oder faktischer Beziehungen zu dem oder den Eigentümern über das Grundstück tatsächlich verfügen können.

3.2. Ebenso unhaltbar sind die Ausführungen der Vorinstanz, wonach die rechtliche Selbständigkeit der juristischen Person im Steuerrecht strikte zu respektieren sei (E. 5.3.6 des angefochtenen Urteils). Es waren schliesslich nicht zuletzt die rechtliche Selbständigkeit der juristischen Person und ihr Missbrauch durch die Anteilsinhaber, die zur Verbreitung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Recht der Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuern geführt haben (vgl. IRENE BLUMENSTEIN, Zum Problem des Steuerobjekts der Handänderungssteuern, ASA 30 S. 214; FERDINAND ZUPPINGER, Die wirtschaftliche Handänderung, StR 24/1969 S. 471 f.; vgl. aus der jüngeren Literatur auch URS HARTMANN, Betrachtungen zum Handänderungssteuerrecht im Kanton Graubünden, ZGRG 1993 S. 54 und 57; OLIVIER MARGRAF, Wirtschaftliche Handänderungen, StR 70/2015 S. 452; ANDREA PEDROLI, Wirtschaftliche Handänderung von Liegenschaften, ASA 88 S. 14).

3.3. Näher zu untersuchen ist, in welchem Umfang die wirtschaftliche Betrachtungsweise es gebietet, die rechtliche Selbständigkeit der juristischen Person zu ignorieren und stattdessen alleine auf die mit ihr verbundenen natürlichen Personen (Mitarbeiter, Lieferanten, Investoren, etc.) zu schauen.

3.3.1. In der wirtschaftswissenschaftlichen Lehre bestehen unterschiedliche Ansichten darüber, ob juristischen Personen neben der rechtlichen auch eine tatsächliche oder wirtschaftliche Existenz zukommt. Ein Teil der Lehre differenziert nach der Ausgestaltung der von der juristischen Person getragenen Organisation. Diese Autoren erkennen dieser Organisation insoweit ein soziales Eigenleben ausserhalb der blossen juristischen Betrachtung zu, als die involvierten natürlichen Personen abgesehen von ihren Partikularinteressen ein gemeinsames Interesse am Überleben und am Wachstum der von ihr getragenen Organisation haben. Dies ist typischerweise dann der Fall, wenn in dieser Organisation Wissen und andere nicht fassbare Werte geschaffen und gehalten werden, die nicht am Markt erworben und deshalb ohne die Organisation nicht aufrecht erhalten werden könnten (vgl. KATSUHITO IWAI, *Persons, Things and Corporations: The Corporate Personality Controversy and Comparative Corporate Governance*, *American Journal of Comparative Law*, 47/1999 S. 616 f.; GUNTHER TEUBNER, *Unternehmenskorporatismus*, *Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft* 2/1987 S. 64 ff. mit Hinweisen auf die soziologische Literatur; vgl. auch MEIR

DAN-COHEN, *Rights, Persons, and Organizations*, 1986, S. 43 f. und 49 f., nach welchem die Figur der [juristischen] Person der metaphorischen Annäherung an das komplexe Phänomen der Organisation dient). Andere Ökonomen und Vertreter der ökonomischen Analyse des Rechts bezeichnen die privatrechtliche Körperschaft und insbesondere die Kapitalgesellschaft als bloss juristische Fiktion und Ansammlung (Nexus) vertraglicher Beziehungen unter natürlichen Personen (Mitarbeiter, Lieferanten, Investoren, etc.) bzw. als Standardvertrag, welcher der Kapitalbeschaffung dient. Nach dieser Betrachtungsweise kommt der juristischen Person in der wirtschaftlichen Realität prinzipiell keine selbständige Bedeutung zu (vgl. JENSEN/MECKLING, *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*, *Journal of Financial Economics* 3/1976 S. 310 f.; EASTERBROOK/FISCHEL, *The Economic Structure of Corporate Law*, 1991, S. 12; RICHARD POSNER, *Economic Analysis of Law*, 8. Aufl. 2014, S. 536 und 540).

3.3.2. Die Rechtsprechung folgt tendenziell eher der erstgenannten Ansicht und anerkennt jedenfalls unter gewissen Umständen eine mehr als bloss rechtliche Existenz der juristischen Person (vgl. z.B. BGE 73 I 68 E. 3 S. 76). Dennoch hat das Bundesgericht nie verkannt, dass es Konstellationen gibt, in denen Gesellschaften trotz formeller Rechtspersönlichkeit wirtschaftlich betrachtet keine eigenständige Identität zukommt und sie mit den von ihr gehaltenen Vermögenswerten oder mit ihren Anteilshabern zusammenfallen (vgl. BGE 41 I 360 E. 3 S. 371 f.). Dies ist etwa der Fall bei Gesellschaften, welche ausschliesslich oder zumindest zur Hauptsache den Erwerb, die Verwaltung, die Nutzung und die Veräusserung von Grundstücken im Sinne von Art. 655 ZGB bezwecken (Immobilien Gesellschaften), wenn gewisse Gesellschafter einzeln oder gemeinsam sämtliche oder zumindest die überwiegende Mehrheit der Anteile an der Gesellschaft innehaben (vgl. BGE 104 Ia 251 E. 3 S. 252 ff.; 85 I 91 E. 2 S. 96 ff.; 79 I 17 E. 1 S. 19 f.; vgl. auch Art. 8 Abs. 2 lit. b GKStG/GR). In diesen Fällen erschöpft sich das Interesse der Gesellschafter an der Immobilien Gesellschaft im Interesse an dem oder den Grundstücken, welche die Immobilien Gesellschaft hält. Hält

ein Gesellschafter alleine oder halten mehrere Gesellschafter gemeinsam die überwiegende Mehrheit der Anteile an der Immobilien Gesellschaft, können sie ihrem Interesse an den Grundstücken dank der Kontrollmittel des Gesellschaftsrechts innert kurzer Frist zum Durchbruch verhelfen. Folglich zeitigt die Übertragung der überwiegenden Mehrheit der Anteile an der Immobilien Gesellschaft dieselben wirtschaftlichen Wirkungen wie die Übertragung der Grundstücke selbst (vgl. BGE 99 Ia 459 E. 3.c S. 465 ff.; 75 I 297 E. 4 S. 302 f.; vgl. zur Situation von Betriebsgesellschaften BGE 104 Ia 251 E. 3.b S. 254 f.; 99 Ia 459 E. 3.d S. 467 f.).

3.3.3. Solange sich das Steuerrecht an den zivilrechtlichen Gegebenheiten orientiert, bleibt die juristische Form ungeachtet der wirtschaftlichen Realität - unter Vorbehalt der Steuerumgehung - für die steuerliche Beurteilung verbindlich. Knüpft das Steuerrecht (auch) zivilrechtlich an, ist es dem Steuerpflichtigen deshalb verwehrt, sich auf die wirtschaftliche Identität der Immobilien Gesellschaft mit ihrem Anteilshaber bzw. mit den von ihr gehaltenen Grundstücken zu berufen (vgl. BGE 136 I 65 E. 5.4 S. 77; 136 I 49 E. 5.4 S. 61; 108 Ia 122 E. 2.b S. 126; Urteil 2C 666/2015 vom 7. Oktober 2016 E. 5.2, in: RDAF 2016 II S. 544; vgl. auch die oben E. 2.4.2 zitierten Regelungen der Kantone, die für die Handänderungssteuer primär zivilrechtlich anknüpfen; vgl. anschaulich dazu BGE 86 I 18 S. 21 f.).

Anders verhält es sich aber, wo das Steuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise vorschreibt. Insoweit ist durch die Immobiliengesellschaft hindurch zu schauen und die Übertragung der überwiegenden Aktienmehrheit an ihr der Übertragung des Eigentums am Grundstück gleichzustellen (vgl. BGE 99 Ia 459 E. 3.c S. 465 ff.; 85 I 91 E. 3 S. 101; Urteile 2C 666/2015 vom 7. Oktober 2016 E. 5.2, in: RDAF 2016 II S. 544; 2C 138/2014 vom 12. Dezember 2014 E. 2.3, in: StE 2015 B 42.22 Nr. 9, StR 70/2015 S. 353; vgl. auch IRENE BLUMENSTEIN, Zum Problem des Steuerobjekts der Handänderungssteuern, ASA 30 S. 223 f., die für eine Ausweitung dieser Rechtsprechung auf Betriebsgesellschaften plädiert). Orientieren sich steuerrechtliche Normen wie Art. 8 GKStG/GR sogar ausschliesslich an wirtschaftlichen Gesichtspunkten, bleibt kein Raum für einen Rückgriff auf die juristische Form. Dann kann sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch zum Vorteil des Steuerpflichtigen auswirken und muss sich der Steuerpflichtige die von ihm gewählte zivilrechtliche Gestaltung nicht entgegen halten lassen (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 247).

4.

4.1. Obschon sich dem angefochtenen Urteil diesbezüglich keine abschliessenden Feststellungen entnehmen lassen, spricht einiges dafür, dass die an der Beschwerdeführerin beteiligten Gesellschaften als Immobiliengesellschaften im Sinne der Rechtsprechung einzustufen sind. Die Beschwerdeführerin behauptet überdies in plausibler Weise, dass die B._____ AG direkt von einer natürlichen Person gehalten werde, während die E._____ AG und die D._____ AG direkt bzw. indirekt von einer anderen natürlichen Person beherrscht würden. Falls diese Behauptungen zutreffen und sämtliche involvierten Gesellschaften als Immobiliengesellschaften einzustufen sind, wären sämtliche involvierten Immobiliengesellschaften in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ignorieren (vgl. oben E. 3.3) und hätte die Übertragung der streitbetreffenen Grundstücke auf die Beschwerdeführerin folglich keinen Übergang der tatsächlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsgewalt bewirkt. Vielmehr würde die tatsächliche oder wirtschaftliche Verfügungsgewalt nach wie vor gemeinsam und ausschliesslich von den beiden indirekt beteiligten natürlichen Personen ausgeübt. Erst wenn entweder eine der beiden natürlichen Personen direkt oder indirekt die überwiegende Aktienmehrheit

an der Beschwerdeführerin erlangen würde oder die beiden natürlichen Personen die gemeinsam indirekt gehaltene Aktienmehrheit an der Beschwerdeführerin aufgeben würden, käme es zu einem Übergang der tatsächlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über die streitbetreffenen Grundstücke.

4.2. Aber selbst wenn die an der Beschwerdeführerin beteiligten Gesellschaften Betriebsgesellschaften darstellen sollten, die praxismässig auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise in der Regel nicht ignoriert werden (vgl. BGE 104 Ia 251 E. 3.b S. 254 f.), hätte die Übertragung der streitbetreffenen Grundstücke auf die Beschwerdeführerin keinen Übergang der tatsächlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsgewalt bewirkt. Schliesslich ergibt sich aus den Feststellungen der Vorinstanz ohne Weiteres, dass zumindest die Beschwerdeführerin selbst als Immobiliengesellschaft einzustufen ist. Die beiden Gesellschaften, welche die streitbetreffenen Grundstücke zuvor zu Gesamteigentum gehalten hatten, hätten infolge der Übertragung auf die Beschwerdeführerin lediglich einen Viertel der Aktien an die dritte Gesellschaft abgetreten, mit zusammen 75% der Aktien aber weiterhin die überwiegende Aktienmehrheit und damit auch die tatsächliche Verfügungsgewalt behalten.

5.

Nach dem Gesagten erscheint die Anwendung von Art. 8 GKStG/GR durch die Vorinstanz als offensichtlich unhaltbar und damit als willkürlich im Sinne von Art. 9 BV. Es geht im Lichte von Art. 8 GKStG/GR offensichtlich nicht an, die Beschwerdeführerin der Handänderungssteuer zu unterwerfen, wenn es bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu keinem Übergang der tatsächlichen Verfügungsgewalt über die streitbetreffenen Grundstücke gekommen ist. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde und der Aufhebung des angefochtenen Urteils. Hat die Vorinstanz mit dem angefochtenen Urteil eine Änderung ihrer Rechtsprechung vollzogen und hat das Bundesgericht die neue Lösung als willkürlich erkannt, folgt daraus von selbst, dass die Voraussetzungen einer Praxisänderung nicht erfüllt waren und das Urteil der Vorinstanz auch aus diesem Grund aufzuheben ist (vgl. oben E. 2.3).

Obschon die Vorinstanz den Sachverhalt teilweise unvollständig festgestellt hat, kann auf eine Rückweisung verzichtet und in der Sache entschieden werden (vgl. Art. 107 Abs. 2 BGG). Denn es ist keine Sachverhaltsvariante vorstellbar, in der die Übertragung des Eigentums an den streitbetreffenen Grundstücken auf die Beschwerdeführerin den Übergang der tatsächlichen

Verfügungsgewalt bewirkt hätte (vgl. oben E. 4.2). Demnach ist das angefochtene Urteil ersatzlos aufzuheben. Die Gemeinde U._____ hat keine Handänderungssteuer zu erheben.

6.

Die Beschwerde erweist sich als begründet, soweit darauf einzutreten ist (vgl. oben E. 1.1). Das angefochtene Urteil ist aufzuheben. Bei diesem Verfahrensausgang wird die Gemeinde U._____ kostenpflichtig, da sie ihr eigenes Vermögensinteresse verfolgt (Art. 66 Abs. 3 BGG). Sie hat der Beschwerdeführerin eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 BGG). Die Vorinstanz wird die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens neu zu regeln haben (Art. 67 und Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 6. November 2018 wird aufgehoben.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden der Gemeinde U._____ auferlegt.

3.

Die Gemeinde U._____ hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 5'000.-- zu bezahlen.

4.

Das Verfahren wird zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden zurückgewiesen.

5.

Dieses Urteil wird den Parteien und dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, 4. Kammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. Januar 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler