

BGE 152 II 33

Bundesgericht (BGE), 2026-01-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_152 II 33](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_152%20II%2033)

FR: ATF 152 II 33

IT: DTF 152 II 33

Regeste

Regeste Art. 12 Abs. 2 Satz 1 StHG; § 205 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH); Grundstückgewinnsteuer; Auslegung des Begriffs der "Veräusserung eines Grundstücks" im Zusammenhang mit der Auflösung einer einfachen Gesellschaft und der damit verbundenen Umwandlung des bisherigen Gesamteigentums in gewöhnliche Miteigentumsanteile sowie Stockwerkeigentumseinheiten, welche den bisherigen Gesellschaftern zugeteilt werden. Wird Gesamteigentum in gewöhnliches Miteigentum umgewandelt und tritt im Zusammenhang damit ein Gesamt- bzw. Miteigentümer einen Anteil an die übrigen bisherigen Gesamt- bzw. Miteigentümer ab, stellt dies im Umfang der Abtretung eine Veräusserung im Sinne von Art. 12 Abs. 2 Satz 1 StHG dar (E. 4). Auch bei der Zuweisung von Stockwerkeigentumsanteilen erfolgt eine steuerliche Abrechnung nur für Quotenverschiebungen zwischen den bisherigen Mitgliedern der einfachen Gesellschaft (E. 5).

Erwägungen

E. 3

In der Sache umstritten ist, ob die Auflösung der einfachen Gesellschaft, welche die Liegenschaft V. in U. bis dahin im Gesamteigentum gehalten hatte, mit anschliessender Zuweisung eines Stockwerkeigentumsanteils sowie Miteigentums betreffend einen Tiefgaragenplatz und einen Aussenparkplatz an den Beschwerdeführer der Zürcherischen Grundstückgewinnsteuer unterliegt.

E. 3.1

Gemäss § 205 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) erheben die politischen Gemeinden eine Grundstückgewinnsteuer. Die Grundstückgewinnsteuer wird von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (vgl. § 216 Abs. 1 StG /ZH). Die Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Handänderung wirken, sind Handänderungen an BGE 152 II 33 S. 36 Grundstücken gleichgestellt (vgl. § 216 Abs. 2 lit. a StG /ZH). Diese beiden kantonalen Bestimmungen entsprechen der bundesrechtlichen Regelung in Art. 12 Abs. 2 und Abs. 2 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Demgemäss wird die Steuerpflicht durch jede Veräusserung eines Grundstücks sowie von Anteilen daran begründet (Art. 12 Abs. 2 StHG), wobei den Veräusserungen die Rechtsgeschäfte gleichgestellt sind, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken (vgl. Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG). Als detaillierte Regelung belassen Art. 12 Abs. 2 und Abs. 2 lit. a StHG dem kantonalen Gesetzgeber keinen Gestaltungsspielraum. Die Bestimmungen kämen gemäss Art. 72 Abs.

2 StHG direkt zur Anwendung, falls sich erweisen sollte, dass das kantonale Steuerrecht ihnen widerspricht (vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2). Das Bundesgericht prüft die diesbezüglich erfolgte Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts mit freier Kognition (vgl. Urteile 2C_714/2019 vom 30. Januar 2020 E. 5.1.1; 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 1.2 i.f.; 2C_171/2019 vom 11. Oktober 2019 E. 4).

E. 3.2

Ein Grundstück wird veräussert, wenn das zivilrechtliche Eigentum daran übergeht ("zivilrechtliche Handänderung"), wobei die zivilrechtliche Handänderung in der Regel die Eintragung des Erwerbers ins Grundbuch voraussetzt. Befindet sich ein Grundstück im Eigentum einer Gemeinschaft zur gesamten Hand, wozu auch die einfache Gesellschaft zählt, so kann sich die Zusammensetzung der Gemeinschaft, etwa durch den Wechsel und den Beitritt neuer Mitglieder oder auch das Ausscheiden von Mitgliedern (wie dies hier schon vor der Auflösung der einfachen Gesellschaft geschehen ist, welche Anlass für den vorliegenden Streit bildet, indem zwei vorherige Mitgesellschafter aus der Gesellschaft ausgetreten sind und ihren internen Anteil auf C.A. übertragen haben) ändern. Ausserdem kann es wie hier zur Auflösung und zum Ende der Gemeinschaft zur gesamten Hand kommen (vgl. zum Ganzen MORITZ SEILER, in: Immobiliensteuern, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], 2021, § 4 Rz. 103 ff.). Wird das Gemeinschaftsvermögen nicht liquidiert, sondern das bisher im Gesamteigentum gehaltene Grundstück von den Mitgliedern zu Alleineigentum übernommen, wird eine sog. Realteilung durchgeführt. Auch wenn nicht endgültig geklärt ist, ob es in diesem Zusammenhang zu einer zivilrechtlichen Handänderung BGE 152 II 33 S. 37 kommt (Frage offengelassen in BGE 142 III 257 E. 4.3.2; vgl. dazu wiederum SEILER, a.a.O., § 4 Rz. 108 m.H.), ist in der Literatur nicht umstritten, dass die Realteilung eines Grundstücks aus Sicht der Grundstückgewinnsteuer gestützt auf das Steuerharmonisierungsgesetz eine Veräusserung darstellt. Der Umfang der bisherigen Fremdquote des Gesellschafters resp. Gesamteigentümers ist sodann für die Bestimmung der Höhe des Grundstückgewinns heranzuziehen (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 6 S. 99 f. Rz. 27; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 52 zu § 216 StG /ZH; MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Klöti-Weber/Schudel/Schwarb [Hrsg.], 5. Aufl. 2023, N. 17 zu § 96 StG /AG).

E. 3.3

Vorliegend wurden zunächst für das von der einfachen Gesellschaft erworbene und in der Folge mit einem Mehrfamilienhaus überbaute Grundstück mit Bezug auf die darin befindlichen Wohnungen Stockwerkeigentumsanteile sowie für die Tiefgarage und die Aussenparkplätze Miteigentum begründet. Erst daran anschliessend vereinbarten der Beschwerdeführer und C.A. als verbliebene Gesellschafter, die Gesellschaft aufzulösen und den bisherigen Gesellschaftern Stockwerkeigentumsanteile (bzw. dem Beschwerdeführer nur den eine Wohnung betreffenden Stockwerkeigentumsanteil) sowie mit Bezug auf die Tiefgaragen- und Aussenparkplätze einzelne im Grundbuch ausgeschiedene Miteigentumsanteile (bzw. mit Bezug auf die Aussenparkplätze grundbuchlich nicht ausgeschiedenes Miteigentum) zuzuteilen. Dabei ist entgegen dem Beschwerdeführer nicht zu beanstanden, dass an verschiedenen Stellen des angefochtenen Entscheids im Zusammenhang mit der nach Auffassung der Vorinstanz durch die Auflösung der einfachen

Gesellschaft ausgelösten Grundstückgewinnsteuerpflicht von der Umwandlung von Gesamteigentum in Stockwerkeigentum als steuerpflichtigem Tatbestand die Rede ist. Aus dem Gesamtzusammenhang des angefochtenen Entscheids geht klar hervor, dass die Vorinstanz nicht etwa die Schaffung von Stockwerkeigentumseinheiten, sondern erst die konkrete Zuweisung solcher Einheiten (ebenso wie der Miteigentumsanteile) im Zusammenhang mit der Auflösung der einfachen Gesellschaft als steuerbegründend betrachtet hat.

E. 4

Streitpunkt bildet danach hier allein die von der Vorinstanz angenommene Grundstückgewinnsteuerpflicht mit Bezug auf die BGE 152 II 33 S. 38 Zuweisung eines Stockwerkeigentumsanteils (Wohnung im Obergeschoss samt Abstellraum im Untergeschoss mit einer Wertquote von 151/1000 vgl. dazu E. 5) sowie von Miteigentum hinsichtlich eines Tiefgaragen- und eines Aussenparkplatzes an den Beschwerdeführer.

E. 4.1.1

Mit Bezug auf die in gewöhnlichem Miteigentum übertragenen Parkplätze (je ein Innen- und Aussenparkplatz) wird im angefochtenen Entscheid ausgeführt, dass es insoweit zu einer Quotenverschiebung zugunsten von C.A. gekommen sei, indem sich dessen Quote für die Tiefgaragenplätze von 80 % auf 90 % (entspricht den von ihm übernommenen 9 von insgesamt 10 Parkplätzen) erhöht habe; mit Bezug auf die Aussenparkplätze sei es ebenfalls zu einer Quotenerhöhung zugunsten von C.A. von 80 % auf 83 % (Übernahme von fünf von sechs Parkplätzen durch C.A.) gekommen. Im Umfang der abgetretenen Anteile werde der Beschwerdeführer grundstückgewinnsteuerpflichtig.

E. 4.1.2

Der Beschwerdeführer beantragt zwar die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Entscheids. In der Beschwerdeschrift thematisiert er indessen die von der Vorinstanz mit Bezug auf die Quotenverschiebung bei den Parkplätzen angenommene Grundstückgewinnsteuerpflicht nicht. Hingegen lässt er hinsichtlich des ihm zugewiesenen Stockwerkeigentumsanteils erkennen, dass er sich "der minimalen Quotenanpassung in casu" nicht widersetze.

E. 4.2

Die Lehre ist sich darin einig, dass dann, wenn Gesamteigentum in Miteigentum bzw. Stockwerkeigentum (als eine Sonderform des Miteigentums) umgewandelt wird und ein Gesamt- bzw. Miteigentümer in diesem Zusammenhang einen Anteil an die übrigen bisherigen Gesamt- oder Miteigentümer abtritt, im Umfang der Abtretung eine grundstückgewinnsteuerpflichtige Veräusserung stattfindet (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N. 54 zu § 216 StG /ZH; HUNZIKER/SEILER, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, N. 45 zu Art. 12 StHG ; ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/ OESTERHELT, a.a.O., § 6 S. 100 Rz. 29 mit Rechtsprechungsnachweisen; vgl. auch MARKUS LANGENEGGER, in: Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Bd. II, 2011, N. 26 zu Art. 130 StG /BE). Auch wenn in diesen Fällen keine zivilrechtliche Handänderung stattfindet, liegt doch auf der Hand, dass BGE 152 II 33 S. 39 in dem Umfang, in dem sich die Beteiligungsquote des Mitglieds einer Gemeinschaft zur gesamten

Hand verringert, dieses den übrigen Mitgliedern seine Beteiligung abtritt, d.h. sein Anteil abnimmt (Dekreszenz) und diejenigen der anderen Gesellschafter anwachsen (Akkreszenz), eine die Grundstückgewinnsteuer auslösende Veräusserung vorliegt. Dieses Ergebnis ist durch den Gesetzestext von Art. 12 Abs. 2 StHG, welcher auch die Veräusserung von Anteilen an Grundstücken erfasst, gedeckt (HUNZIKER/SEILER, a.a.O., N. 45 zu Art. 12 StHG). Zu Recht hat die Vorinstanz daher die Verringerung der Miteigentumsquote des Beschwerdeführers als Veräusserung eingestuft. Dabei ist zu betonen, dass bei einer Umwandlung mit unveränderter Quote eine Besteuerung wohl willkürlich wäre und nicht von einer grundstücksteuerpflichtigen Veräusserung ausgegangen werden kann (vgl. hierzu nachfolgend E. 5 sowie BGE 81 I 332 E. 1, wonach eine Besteuerung der Umwandlung der ideellen Gesamteigentumsanteile an der ganzen Liegenschaft in Alleineigentum - ohne Umwandlung der Wertform, sondern lediglich der rechtlichen Form der Eigentumsanteile der Erben, ohne dass die Wertvermehrung irgendwie äusserlich in Erscheinung getreten wäre - willkürlich erscheinen würde).

E. 5

Mit Bezug auf die Umwandlung des Gesamteigentums in Stockwerkeigentumseinheiten und deren Zuteilung an die beiden Gesellschafter stellt sich ebenfalls die Frage, ob und ggf. inwieweit insoweit eine Veräusserung vorliegt.

E. 5.1.1

Die Vorinstanz hat diesbezüglich zunächst die herrschende Lehre und die Praxis in den Kantonen wiedergegeben, wonach die blosser Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum bzw. in Stockwerkeigentum als eine Sonderform des Miteigentums keine Veräusserung darstellt, solange die anschliessende Zuweisung nach Massgabe der Beteiligungsquote der bisherigen Gesamteigentümer am Grundstück vorgenommen wird. Im Anschluss daran hat die Vorinstanz indessen ausgeführt, diese Praxis sei hinsichtlich der Umwandlung in Stockwerkeigentum zu präzisieren, weil die Überführung in Stockwerkeigentum auch bei quotaler Zuweisung wirtschaftlich einer Realteilung nahekomme und die Stellung des Stockwerkeigentümers sowohl wirtschaftlich als auch in der grundbuchlichen Behandlung in vielerlei Hinsicht mit derjenigen eines Alleineigentümers vergleichbar sei: Abgesehen BGE 152 II 33 S. 40 davon, dass im Fall der Auflösung der Gesellschaft wie im vorliegenden Fall die bisherigen Gesellschafter nach der Auflösung und Zuweisung der Stockwerkeigentumsanteile nicht mehr gesellschafts-, sondern nur noch sachenrechtlich miteinander verbunden seien, werde die Begründung von Stockwerkeigentum im Grundbuch für jeden Anteil mit eigenem Grundbuchblatt und Grundstücksblatt nachvollzogen. Gewöhnliche Miteigentumsanteile würden hingegen nur dann mit eigenem Hauptbuchblatt als Grundstück ins Grundbuch aufgenommen, wo dies der Klarheit und Übersichtlichkeit diene oder sie mit einem Grundpfandrecht belastet würden. Ausserdem sei die Verfügungsmacht des Stockwerkeigentümers über seinen eigenen Stockwerkeigentumsanteil, für den ihm das ausschliessliche Recht zur Benutzung und zum Innenausbau zustehe und woran - anders als bei gewöhnlichem Miteigentum - kein Vorkaufsrecht der Miteigentümer bestehe, kaum eingeschränkt und mit derjenigen eines Alleineigentümers vergleichbar. Schliesslich hätten gewöhnliche Miteigentümer nur einen ideellen Anteil an der Gesamtsache, während beim Stockwerkeigentum der zum Sonderrecht ausgeschiedene Anteil weitgehend verselbständigt und auch räumlich klar umgrenzt sei. All diese Unterschiede zwischen gewöhnlichem Miteigentum und Stockwerkeigentum würden es aus teleologischer und systematischer Sicht rechtfertigen,

die Umwandlung in Stockwerkeigentum mit einer grundsätzlich grundsteuerauslösenden (wirtschaftlichen) Handänderung gleichzusetzen. So weise ein Stockwerkeigentumsanteil im Gegensatz zu gewöhnlichem Miteigentum eine räumliche Komponente auf, indem beim Stockwerkeigentum ein klar umgrenzter Bereich im Sonderrecht ausgeschieden werde und daher die einzelnen Stockwerkeigentumsanteile selbst bei gleicher quotaler Berechtigung am Grundstück je nach Lage, Grundriss etc. unterschiedliche Verkehrswerte aufwiesen; selbst bei einer Reduzierung der quotalen Beteiligung könne somit eine wertmässige Erhöhung des zugewiesenen Anteils resultieren. Der Wertzuwachs hänge damit nicht bloss mit einer Akkreszenz der Quote zusammen, sondern auch und vor allem von der Qualität der im Sonderrecht zugewiesenen Gebäudeteile ab. Ausserdem könne der Berechtigte über den Sonderrechtsbereich von Beginn weg exklusiv wie ein Alleineigentümer verfügen, so dass mit der Überführung ins Stockwerkeigentum, wirtschaftlich betrachtet, eine Teilung der Sache selbst stattfinde. Auch habe der Gesetzgeber für typische Fälle der Auflösung von Gesamthandverhältnissen (Erbteilung, Auflösung der BGE 152 II 33 S. 41 ehelichen Gemeinschaft) Steueraufschubtatbestände statuiert, womit im Umkehrschluss auch nahelege, dass die Auflösung von Gesamthandverhältnissen grundsätzlich eine Grundstückgewinnsteuer auslöse. Zudem werde die quotale Umwandlung von Gesamt- in Miteigentum im Kanton Zürich mit Bezug auf die Grundbuch- und Notariatsgebühren als Handänderung qualifiziert, was es ebenfalls nahelege, zumindest bei der Überführung in Stockwerkeigentum auch grundsteuerlich von einer (wirtschaftlichen) Handänderung auszugehen. Schliesslich zeige auch ein Vergleich mit der grundsteuerlichen Behandlung der Errichtung eines selbständigen und dauernden Baurechts, dass mit der quotalen Überführung in Stockwerkeigentum grundsteuerlich wesentliche Teile der Verfügungsgewalt übertragen würden. Das Bundesgericht gehe bei der Errichtung eines solchen davon aus, dass es sich dabei, auch wenn den Kantonen harmonisierungsrechtlich insoweit ein gewisser Entscheidungsspielraum verbleibe, um eine gemäss Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG der Veräusserung gleichzustellende, dauernde und wesentliche Beeinträchtigung handle. Die Übertragung von Stockwerkeigentum, die ebenfalls eine gesonderte grundbuchliche Erfassung zur Folge habe, führe aber sogar noch zu einer weitergehenden Übertragung von Verfügungsgewalt (bzw. Beeinträchtigung der Eigentumsrechte der übrigen Miteigentümer) als die Errichtung eines selbständigen dauernden Baurechts, da anders als bei diesem bei der Zuweisung von Stockwerkeigentum weder ein Heimfall drohe noch ein gesetzliches Vorkaufsrecht bestehe. Auch dies rechtfertige es, die Zuweisung von Stockwerkeigentum im Zuge der Auflösung einer einfachen Gesellschaft an einen Gesellschafter, der bisher nur als einer von mehreren Gesamteigentümern am infrage stehenden Grundstück berechtigt gewesen sei, als wirtschaftliche Handänderung zu qualifizieren und den Vorgang der Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfen.

E. 5.1.2

Der Beschwerdeführer macht dagegen geltend, beim Begriff der wirtschaftlichen Handänderung handle es sich mit Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer um einen bundesrechtlich harmonisierten Begriff, der vom Bundesgericht mit voller Kognition überprüft werde. Soweit ersichtlich unterstellten alle Kantone eine Umwandlung in Stockwerkeigentum mit gleichbleibenden Quoten nicht als wirtschaftliche Handänderung der Grundstückgewinnsteuer, so etwa die Kantone Aargau, Basel-Landschaft, Bern, Graubünden, Luzern, Obwalden und Solothurn. Die Vorinstanz nehme hingegen BGE 152 II 33 S. 42 leichtfertig eine wirtschaftliche Veräusserung im Sinn von Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG an, was nicht der engen bundesgerichtlichen Auslegung entspreche. Das

angefochtene Urteil sprengt daher den kantonalen Spielraum gemäss StHG. Zudem würde die im Urteil der Vorinstanz vorgeschlagene Regelung die Begründung von Stockwerkeigentum massiv erschweren, wenn das zugrunde liegende Grundstück zuvor im Gesamteigentum gestanden habe, wodurch im Ergebnis die bundeszivilrechtlichen Normen des Stockwerkeigentums in ungebührlicher, bundesrechtswidriger Weise eingeschränkt würden. Schliesslich stelle das Stockwerkeigentum rechtlich - wenn auch qualifiziertes - Miteigentum dar. Zwar könne der Stockwerkeigentümer seinen Miteigentumsanteil wie ein Alleineigentümer veräussern oder verpfänden und es stehe ihm die Eigentumsfreiheitsklage nach Art. 641 Abs. 1 ZGB zu. Hingegen stünden zentrale Befugnisse mit Bezug auf das Gesamtgrundstück wie etwa Trennung, Verschlechterung und Zerstörung des Grundstücks nicht dem Stockwerkeigentümer, sondern der Gemeinschaft zu und sei der Stockwerkeigentümer nicht nur gemäss Art. 712a Abs. 3 ZGB verpflichtet, die Räume in seinem Sonderrecht in einwandfreiem Zustand zu halten, sondern treffe ihn ganz allgemein das Verbot, der Gemeinschaft zu schaden. Ausserdem entstehe bei Untergang oder Löschung des Stockwerkeigentums wiederum (gewöhnliches) Miteigentum und sei Stockwerkeigentum anhand des Wertes des Stammgrundstücks, herabgebrochen auf die einzelnen Stockwerkeigentumsanteile, zu bewerten. Alles in allem rechtfertigt es sich daher entgegen der Vorinstanz nicht, die Übertragung von Gesamt- in Stockwerkeigentum bei gleichbleibenden Quoten als wirtschaftliche Handänderung anzusehen.

E. 5.2

In vorliegender Ausgestaltung befasst sich das Bundesgericht erstmals mit der Frage in Bezug auf den Veräusserungstatbestand und die daran angeknüpfte Grundstückgewinnsteuer. Ob und ggf. welche kantonalen Praxen hierzu existieren, ist aufgrund der bundesrechtlich harmonisierten Ausgestaltung (vgl. E. 3.1 in fine) nicht relevant. Der Grundtatbestand der zivilrechtlichen Veräusserung (Art. 12 Abs. 1 und 2 Ingress Satz 1 StHG) darf sodann nicht mit dem Ersatztatbestand der wirtschaftlichen Handänderung (gemäss Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG), wonach die tatsächliche Verfügungsgewalt über ein Grundstück bzw. ein Grundstücksanteil auf eine andere Person übertragen wird, ohne dass die Eigentumsverhältnisse ändern - wie BGE 152 II 33 S. 43 klassischerweise dem Verkauf von Aktien einer Immobiliengesellschaft - vermischt werden. Wie sich nachfolgend zeigt, liegt letzteres Rechtsgeschäft hier nicht vor.

E. 5.2.1

Der von der Vorinstanz mit Bezug auf die Konstituierung von Stockwerkeigentumsanteilen und die damit einhergehende Zuweisung einzelner Stockwerkeigentumsanteile an die bisherigen Mitglieder einer Gemeinschaft zur gesamten Hand, welche ein Grundstück bis dahin im Gesamteigentum gehalten haben, vertretenen Rechtsauffassung ist nicht zu folgen.

E. 5.2.2

Die von der Vorinstanz ins Feld geführten tatsächlichen Umstände sind nicht überzeugend. Zunächst besteht auch nach der Aufteilung in gewöhnliche Miteigentumsanteile und deren Zuweisung an einzelne Mitglieder im Zusammenhang mit der Auflösung einer Gemeinschaft zur gesamten Hand, insbesondere einer einfachen Gesellschaft, keine gesellschaftsrechtliche, sondern nur noch eine sachenrechtliche Verbindung zwischen den bisherigen Mitgliedern. Gerade der vorliegende Fall zeigt ausserdem, dass selbst wenn bei der Bildung und Zuweisung von Miteigentumsanteilen nicht notwendig neue Grundbuchblätter eröffnet werden müssen, jedenfalls in vielen Fällen - wie hier für die

Tiefgaragenparkplätze - nicht nur für die Stockwerkeigentumsanteile, sondern auch für die Miteigentumsanteile neue Hauptbuchblätter ins Grundbuch aufgenommen werden; allein der Umstand, dass dies bei Stockwerkeigentumsanteilen rechtlich zwingend geschieht, rechtfertigt jedenfalls keine unterschiedliche Behandlung mit Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer. Nichts anderes ergibt sich im Übrigen mit Blick auf das von der Vorinstanz erwähnte Recht zur ausschliesslichen Benutzung und zum Innenausbau sowie das Fehlen eines Vorkaufsrechts. Gerade der vorliegende Fall, in dem als Miteigentumsanteile eine nicht unerhebliche Zahl von Parkplätzen ausgeschieden wurden, zeigt im Übrigen, dass es insoweit nicht nur um ideelle Anteile an einer Gesamtsache geht, sondern um einzeln verkehrsfähige Rechte, über welche der jeweilige frühere Gesellschafter (unter dem Vorbehalt des gesetzlichen Vorkaufsrechts der übrigen Miteigentümer gemäss Art. 682 Abs. 1 ZGB) frei verfügen kann.

E. 5.2.3

So vermögen denn auch die Überlegungen der Vorinstanz, mit denen sie die von ihr vollzogene Praxisänderung auch aus teleologischen und systematischen Gründen als geboten erachtet, nicht zu überzeugen. BGE 152 II 33 S. 44 Es trifft zwar zu, dass Stockwerkeigentumsanteile eine räumliche Komponente aufweisen, die bei gewöhnlichen Miteigentumsanteilen jedenfalls in der Regel fehlt (hier aber mit Bezug auf die für die Parkplätze gebildeten Miteigentumsanteile vorhanden ist). Entgegen der Vorinstanz führt dies indes keineswegs notwendig dazu, dass ein allfälliger Wertzuwachs bei quotaler Aufteilung nicht bloss mit einer Akkreszenz der Quote einhergeht, sondern auch und vor allem von der Qualität der im Sonderrecht zugewiesenen Bauteile abhängt. Gerade der Umstand, dass bei der Aufteilung eines Grundstücks in Stockwerkeigentum nicht einfach anhand des Bauvolumens, der Quadratmeter oder eines ähnlich schematischen Kriteriums vorgegangen wird, sondern gestützt auf den Wert des Grundstücks und der darauf neu errichteten oder zu errichtenden Bauteile Wertquoten gebildet werden (vgl. dazu und zu einer allfälligen Anpassung der Wertquoten bei baulichen Veränderungen SCHMID/HÜRLIMANN-KAUP, Sachenrecht, 6. Aufl. 2022, S. 287 Rz. 1030; die Wertquoten werden zwar nicht notwendig nach dem Verkehrswert gebildet, jedoch muss die Berechnung der Wertquoten stets nach Treu und Glauben erfolgen und künftige Erwerber müssen auf eine gewisse Objektivität der Wertquotenberechnung zählen können; vgl. dazu AMÉDÉO WERMELINGER, Das Stockwerkeigentum, 3. Aufl. 2023, N. 23, 29 und 32 zu Art. 712e ZGB), ermöglicht es im Gegenteil, die bisherige ideelle quotale Beteiligung der Gesamteigentümer bei der Bildung der dem jeweiligen Mitglied der bisherigen Gemeinschaft zur gesamten Hand zuzuteilenden Stockwerkeigentumsanteile zu berücksichtigen. Dass der jeweilige neue Stockwerkeigentümer in der Folge über den ihm zugewiesenen Stockwerkeigentumsanteil frei verfügen kann, ändert - vor allem im Vergleich mit gewöhnlichem Miteigentum - nichts, so dass entgegen der Vorinstanz auch in wirtschaftlicher Hinsicht mit der Bildung und Zuteilung von Stockwerkeigentumsanteilen keine Teilung der Sache selbst einhergeht. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz erweist sich deren Überlegung betreffend Steueraufschubtatbestände ebenfalls nicht als zwingend. Gerade für die Auflösung einer einfachen Gesellschaft hat der Gesetzgeber keinen Steueraufschubtatbestand vorgesehen. Es ist somit Aufgabe der Auslegung des Veräusserungsbegriffs (vgl. BGE 150 V 120 E. 4.2), wie er in Art. 12 Abs. 2 StHG Verwendung findet, die Grenzen der Steuerbarkeit bei der Auflösung einfacher Gesellschaften und anderer Gemeinschaften zu gesamter Hand, für die das Gesetz keinen Steueraufschubtatbestand vorsieht, zu bestimmen. Nicht zu überzeugen vermögen auch die

Überlegungen der BGE 152 II 33 S. 45 Vorinstanz mit Bezug auf die Grundbuch- und Notariatsgebühren im Kanton Zürich. Bei diesen handelt es sich um nicht harmonisierte kantonale Abgaben, für welche es den Kantonen frei steht, einen anderen Veräusserungs- bzw. Handänderungsbegriff zu verwenden, als er ihnen in Art. 12 Abs. 2 StHG für die Grundstückgewinnsteuer vorgegeben ist (vgl. dazu auch die beiden Urteile 2C_1040/2014 und 2C_1044/2014, beide vom 26. November 2015 E. 2.3, wo das Bundesgericht mit Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer in Auslegung von Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG das Vorliegen einer Veräusserung verneinte, jedoch mit Bezug auf die Handänderungssteuer des Kantons Thurgau die Auslegung der Vorinstanz, wonach eine Handänderung vorliege, als haltbar erachtete). Nicht überzeugend sind schliesslich auch die Erwägungen der Vorinstanz betreffend die Errichtung selbständiger und dauernder Baurechte. Während diese zu einer, wenn auch begrenzten, wirtschaftlichen Trennung zwischen Stammgrundstück und Baurechtsparzelle führen, ist dies bei der Zuweisung von Stockwerkeigentum gerade nicht der Fall; die von der Vorinstanz ins Feld geführte Parallele zum hier zu beurteilenden Vorgang besteht nicht.

E. 5.2.4

Vorliegend gilt es gestützt auf die Rechtsprechung zu berücksichtigen, dass durch das Stockwerkeigentum die Rechtsstellung des Erwerbers eines Miteigentumsanteils an einer Liegenschaft jener des Alleineigentümers möglichst angenähert werden soll. Es bleibt aber dabei, dass Stockwerkeigentum besonders ausgestaltetes Miteigentum ist (BGE 111 II 330 E. 7). Die qualitativen Unterschiede zwischen Stockwerkeigentum einerseits und Gesamteigentums- sowie Miteigentumsanteilen andererseits sind nicht gross genug, um im Stockwerkeigentumsanteil eine andere Wertform zu sehen und von einer Realisierung auszugehen. Insbesondere bedeutet die Begründung von Stockwerkeigentum eben gerade keine Realteilung des Grundstücks, bei welcher der Gesamt- bzw. Miteigentümer seinen Anteil gegen eine eigene Liegenschaft eintauscht. Wie sich zeigt, ergibt sich dieser Gedankengang auch aus den botschaftlichen Erläuterungen zur Einführung des Stockwerkeigentums: "In unserem Recht ist Sondereigentum an einem Sachteil, wie einer Baute als Bestandteil der Liegenschaft, nur als Ausnahme vom Akzessionsprinzip auf Grund einer Servitut oder Legalservitut zugelassen. Von diesem Prinzip, wie überhaupt vom geltenden Recht, sollte man nicht weiter abweichen, als zur Einführung des Stockwerkeigentums unumgänglich ist. Es liegt deshalb nahe, das im ZGB geordnete Miteigentum in dem Sinne zur Grundlage des BGE 152 II 33 S. 46 Stockwerkeigentums zu machen, dass letzteres nichts anderes ist als eine entsprechend ausgestaltete Miteigentumsberechtigung. Dann gibt es auch im Stockwerkeigentumsverhältnis nur Miteigentum, aber Miteigentum, das inhaltlich in Bezug auf die Stockwerke als Sonderobjekte anders ausgestaltet ist als in Bezug auf die gemeinschaftlich genutzten und unterhaltenen Objekte. Die praktischen Konsequenzen der einen und der andern Auffassung sind aber nicht wesentlich verschieden oder brauchen es wenigstens nicht zu sein. Nach beiden Auffassungen bilden die Stockwerkeigentümer eine Miteigentumsgemeinschaft. Ihr Verhältnis untereinander wird in allen Fragen, die Unterhalt, Erneuerung, Benutzung und Beschädigung der gemeinschaftlichen Bauteile und Einrichtungen zum Gegenstand haben, vom Miteigentumsrecht beherrscht" (Botschaft vom 7. Dezember 1962 zum Entwurf eines Bundesgesetzes über die Abänderung des vierten Teils des Zivilgesetzbuches, BBl 1962 II 1478 f.). Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Gemeinschaft der Gesamt- oder Miteigentümer einem ihrer Mitglieder auch vertraglich oder mittels Dienstbarkeiten eine dem Sonderrecht vergleichbare Rechtsposition einräumen kann, auch wenn diese

Gestaltungen möglicherweise nicht gleich stabil sind wie das Stockwerkeigentum (vgl. zu solchen Gestaltungen vor Inkrafttreten von Art. 712a ff. ZGB BBl 1962 II 1464 und 1485). Dass die Begründung solcher obligatorischer oder beschränkt-dinglicher Rechte (und ggf. Pflichten) keine Veräusserung des Gesamt- oder Miteigentumsanteil bedeutet, liegt auf der Hand.

E. 5.3.1

Weil Art. 12 Abs. 2 StHG auch die Veräusserung von Anteilen an Grundstücken umfasst, rechtfertigt es sich, wie bereits dargelegt, die Realteilung von Grundstücken ebenso wie Quotenverschiebungen bei der Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum bzw. Stockwerkeigentum im Zuge der Auflösung der Gemeinschaft zur gesamten Hand als die Grundstückgewinnsteuer auslösende Vorgänge zu behandeln (vgl. oben E. 4.2). Deutlich von solchen Veräusserungen (vgl. zu dieser Einordnung, obwohl zivilrechtlich gerade keine Veräusserung vorliegt, wiederum HUNZIKER/SEILER, a.a.O., N. 45 zu Art. 12 StHG) zu trennen ist der Ersatztatbestand der wirtschaftlichen Handänderung gemäss Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG . Da der zuletzt genannte Tatbestand nicht an einen klar umschriebenen rechtlichen Vorgang, sondern an wirtschaftlich gleichwertige Umstände anknüpft, scheidet eine BGE 152 II 33 S. 47 vollumfänglich genaue Definition des Steuerobjekts notwendigerweise aus (vgl. das Urteil 2C_138/2014 vom 12. Dezember 2014 E. 2.2.6, in: ASA 83 S. 608). Vor dem Hintergrund von Art. 127 Abs. 1 BV , wonach Abgaben in rechtssatzmässiger Form festgelegt sein müssen, betont das Bundesgericht daher in ständiger Rechtsprechung, dass der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung nicht leichthin als erfüllt gelten darf. Die durch die Bestimmung festgelegte Gleichstellung zwischen zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Vorgängen ist dann erfüllt, wenn das dingliche Vollrecht übertragen wird, die Befugnisse umfassend auf den Käufer übergehen und einzig der Grundbucheintrag als äusseres Merkmal (noch) aussteht. Nur bei einer solchen restriktiven Handhabung der wirtschaftlichen Handänderung besteht Gewähr dafür, dass die steuerlichen Folgen des Rechtsgeschäfts vorhersehbar sind, wie dies das Legalitätsprinzip voraussetzt (Urteile 2C_666/2015 vom 7. Oktober 2016 E. 5.2, in: ASA 85 S. 380; 2C_1044/2014 vom 26. November 2015 E. 2.4.1 und 2.4.2 m.H., in: ASA 84 S. 497, StR 71/2016 S. 226).

E. 5.3.2

Die Vorinstanz vermischt in unzulässiger Weise die Auslegung von Art. 12 Abs. 2 und Abs. 2 lit. a StHG, wenn sie für die vorliegend zu beurteilende Zuweisung eines Stockwerkeigentumsanteils nach Umwandlung des Gesamteigentums in Stockwerkeigentumsanteile vom Vorliegen einer "grundsätzlich grundsteuerauslösenden (wirtschaftlichen) Handänderung" ausgeht. Eine wirtschaftliche Veräusserung gemäss Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG setzt nach der bundesgerichtlichen Praxis wie dargelegt voraus, dass das dingliche Vollrecht übertragen wird, was hier gerade nicht der Fall ist. Schon deshalb scheidet eine Anwendung von Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG auf den hier zu beurteilenden Vorgang von vornherein aus. Die Anwendung von Art. 12 Abs. 2 Satz 1 StHG setzt dagegen keinen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt, sondern grundsätzlich eine zivilrechtliche Handänderung voraus. Insofern sprengt bereits die Praxis, wonach Verschiebungen der bisherigen Beteiligungsverhältnisse bei der Auflösung von Gemeinschaften zur gesamten Hand eine anteilmässige Grundstückgewinnsteuer auslösen, den Begriff der zivilrechtlichen Handänderung. Die anteilmässige Besteuerung lässt sich denn auch wie dargelegt nur damit begründen, dass Art. 12 Abs. 2 StHG vor dem

Hintergrund, dass viele Kantone bereits bei Einführung des Steuerharmonisierungsgesetzes entsprechende Tatbestände kannten, auch die Veräusserung von Anteilen an Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer unterstellt hat. BGE 152 II 33 S. 48 Entgegen der Auffassung der Vorinstanz fällt somit hier nur eine Subsumierung der Zuweisung des Stockwerkeigentumsanteils an den Beschwerdeführer unter Art. 12 Abs. 2 Satz 1 StHG und damit nur eine grundstückgewinnsteuerliche Abrechnung für eine allfällige Quotenverschiebung zwischen dem Beschwerdeführer und C.A. in Betracht.

E. 5.3.3

Nicht zu übersehen ist zudem, dass gerade bei sog. "Handwerkergesellschaften", welche gemeinsam eine Liegenschaft im Gesamteigentum erwerben, diese hernach überbauen und sie anschliessend in Stockwerkeigentumsanteile aufspalten, um diese anschliessend den bisherigen Mitgliedern zuzuweisen, welche sie dann veräussern, um auf diese Weise einen Gewinn zu erzielen, den von der Vorinstanz angenommenen Grundstückgewinnsteuerfolgen erhebliches Gewicht zukäme. Allenfalls könnte dies sogar dazu führen, dass das Modell "Handwerkergesellschaft" wegen der damit verbundenen Steuerfolgen - nicht nur einmalige Grundstückgewinnsteuerpflicht beim Verkauf der Stockwerkeigentumsanteile, sondern Grundstückgewinnsteuerpflicht sowohl bei Zuweisung von Stockwerkeigentumsanteilen als auch bei deren späterem Verkauf - wirtschaftlich gesehen gegenüber anderen wirtschaftlichen Organisationsformen im Zusammenhang mit der Promotion neu erstellter Wohnungen unattraktiv würde; dies zumal auch deshalb, weil der Verkauf der Wohnungen (wie auch hier) häufig zeitlich nah zur Zuweisung der Stockwerkeigentumsanteile vollzogen wird, weshalb (kein bzw. nur ein geringer Besitzesdauerabzug, allenfalls sogar Spekulationszuschlag) insgesamt eine hohe Grundstückgewinnsteuerlast resultieren würde. Es bleibt damit festzuhalten, dass bei der Zuweisung von Stockwerkeigentumsanteilen ebenso wie von gewöhnlichem Miteigentum zwar eine steuerliche Abrechnung erfolgt, diese jedoch auf Quotenverschiebungen zwischen den bisherigen Mitgliedern der einfachen Gesellschaft beschränkt bleibt.

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