

## **BGE 97 I 14**

Bundesgericht (BGE), 1971-01-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_BGE\\_97\\_I\\_14](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_97_I_14)

FR: ATF 97 I 14

IT: DTF 97 I 14

### **Regeste**

Regeste Kantonale Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuer. Willkür. Wenn die Witwe und die Kinder eines Bauunternehmers zur Fortführung des Geschäftsbetriebs eine Kommanditgesellschaft mit der Witwe als unbeschränkt haftender Teilhaberin und den Kindern als Kommanditären gegründet haben, so kann ohne Willkür angenommen werden, dass dadurch die Erbengemeinschaft aufgelöst worden sei und dass daher die später mit der Liquidation der Kommanditgesellschaft erfolgte Übertragung der Liegenschaften auf die einzelnen Erben keine handänderungs- und grundstückgewinnsteuerfreie "Handänderung infolge Erbteilung" im Sinne von § 161 Abs. 3 und 180 lit. a zürch. StG darstelle (Erw. 1). Ist die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer deshalb unzulässig, weil es sich dabei um eine Realteilung handelt, bei der kein Gewinn im Sinne von § 161 StG realisiert wird? Rechtsnatur der zürcherischen Grundstückgewinnsteuer (Erw. 2).

Regeste Impôt cantonal sur les mutations et les gains immobiliers. Arbitraire. Lorsque la veuve et les enfants d'un entrepreneur ont fondé une société en commandite afin de poursuivre l'exploitation de l'entreprise, la veuve étant l'associée indéfiniment responsable et les enfants les commanditaires, on peut admettre sans arbitraire que la communauté héréditaire a été dissoute par cette opération et que dès lors le transfert des immeubles aux différents héritiers - opéré plus tard lors de la liquidation de la société en commandite - ne constitue pas une "mutation ensuite de partage" exempte de l'impôt sur les mutations et les gains immobiliers au sens des art. 161 al. 3 et 180 lettre a de la loi zurichoise sur les impôts (consid. 1). Le prélèvement de l'impôt sur les gains immobiliers est-il inadmissible parce qu'il s'agirait alors d'un partage en nature, à l'occasion duquel n'est réalisé aucun gain au sens de l'art. 161 de la loi sur les impôts? Nature juridique de l'impôt zurichois sur les gains immobiliers (consid. 2).

Regesto Imposta cantonale sulle transazioni e gli utili immobiliari. Arbitrio. Se la vedova e i figli di un imprenditore edile hanno costituito una società in accomandita al fine di continuare l'esercizio dell'azienda, la vedova essendo il socio illimitatamente responsabile e i figli gli accomandatari, si può ammettere senza arbitrio che la comunione ereditaria è stata sciolta con tale operazione e che pertanto il trapasso degli immobili ai diversi eredi - effettuato al più tardi al momento della liquidazione della società in accomandita - non costituisce un "trapasso consecutivo alla divisione ereditaria", esente dall'imposta sulle transazioni e gli utili immobiliari ai sensi degli art. 161 cpv. 3 e 180 lett. a della legge fiscale zurighese (consid. 1). Il prelevamento di un'imposta sugli utili immobiliari è inammissibile perchè si tratterebbe di una divisione in natura, in occasione della quale non è stato conseguito alcun utile ai sensi dell'art. 161 della legge fiscale? Natura giuridica dell'imposta zurighese sugli utili immobiliari (consid. 2).

### **Erwägungen**

## E. 1

Nach § 161 StG wird von Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken ergeben, eine Grundstücksgewinnsteuer erhoben; nach Abs. 3 der gleichen Vorschrift fallen für diese Steuer u.a. Handänderungen infolge Erbteilung ausser Betracht. Nach § 180 lit. c StG sind von der in § 178 vorgesehenen Handänderungssteuer u.a. Handänderungen infolge Erbteilung befreit. Das Verwaltungsgericht hat angenommen, die Übertragung der Liegenschaft aus dem Gesamteigentum der Kommanditgesellschaft X. & Co. in das Alleineigentum des Kommanditärs B. X. sei keine Handänderung infolge Erbteilung, was die Beschwerdeführer als willkürlich bezeichnen. Die Erwägung des Verwaltungsgerichts, dass dort, wo das Steuerrecht zivilrechtliche Begriffe wie jenen der Erbteilung verwende, diese Begriffe grundsätzlich im Sinne des Zivilrechts zu verstehen und auszulegen seien, ist indes nicht unhaltbar, sondern entspricht allgemeiner Auffassung (BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 2. A., S. 22). Unter zivilrechtlichen Gesichtspunkten aber lässt sich mit sachlichen Gründen die Ansicht vertreten, die fragliche Handänderung vom 22. Dezember 1967 sei nicht infolge Erbteilung erfolgt. Die Auflösung der Erbengemeinschaft kann u.a. durch Begründung einer andern Gemeinschaftsform geschehen. Die Objekte des Nachlasses bleiben in solchem Fall ganz oder teilweise beisammen, aber die Erben unterstehen den Regeln einer andern Gemeinschaft. So kann an die Stelle einer Erbengemeinschaft eine Kommanditgesellschaft treten (TUOR-PICENONI N 7 zu Art. 602 ZGB). Das ist hier geschehen, und dadurch ist, wie ohne jede Willkür angenommen werden kann, 1944 die Erbengemeinschaft aufgelöst worden. Sie blieb nicht neben der Kommanditgesellschaft bestehen, wie die Beschwerdeführer meinen. Dass die Beteiligten auch in der neuen Gemeinschaft Gesamteigentümer des Vermögens waren, was bei der Überführung in eine andere Gemeinschaftsform nicht immer der Fall ist (Gründung einer Aktiengesellschaft), steht der Annahme nicht entgegen, mit dem BGE 97 I 14 S. 18 Abschluss des Gesellschaftsvertrages sei die Erbengemeinschaft aufgelöst worden. Die Liquidation der durch den Gesellschaftsvertrag geschaffenen neuen Gemeinschaft hatte nach den Regeln über die Kommanditgesellschaft zu erfolgen und nicht nach erbrechtlichen Teilungsregeln, wobei insbesondere der jederzeitige Teilungsanspruch nach Art. 604 ZGB dahinfiel (TUOR/PICENONI N 7 a zu Art. 602 ZGB). Daraus kann mit haltbaren Gründen abgeleitet werden, die Auseinandersetzung, welche zu der hier fraglichen Handänderung Anlass gab, sei eine Liquidation der Kommanditgesellschaft, nicht eine Erbteilung gewesen. Die Beschwerdeführer verweisen auf Art. 3 des Gesellschaftsvertrages, wonach der Zweck der Gesellschaft darin bestand, das von W. X. sel. betriebene Geschäft mit Aktiven und Passiven unverändert fortzuführen sowie die Liegenschaften und andern Vermögenswerte, die dem Verstorbenen gehört hatten, in Besitz zu halten und zu verwalten. Sie sind der Ansicht, deutlicher hätte der Wille zur Fortsetzung der Erbengemeinschaft nicht formuliert werden können. Sie übersehen indessen, dass nicht die unveränderte Fortsetzung der Erbengemeinschaft, sondern des Baugeschäftes vereinbart wurde. Ein gewisser Widerspruch liegt auch darin, dass sie einerseits die Bezeichnung des Vertrages vom 31. Oktober 1945 als "Erbteilungsvertrag" als irrtümlich und damit unerheblich bezeichnen, andererseits aber besonderes Gewicht darauf legen, dass das von ihnen unterzeichnete Protokoll vom 19. Dezember 1967 von der "Teilung des Nachlasses des W. X. sel." und von der "Auflösung der fortgesetzten Erbengemeinschaft und Erbteilung durch Liquidation der Firma X. & Co., Zürich" spricht. Eine dieser Formulierungen ist sicher unzutreffend. Welche Ausdrucksweise die Parteien 1945 und 1967 gewählt haben, ist aber überhaupt nicht ausschlaggebend. Massgebend ist, dass 1944

mit der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses die Erbengemeinschaft aufgelöst worden war und bei dieser Sachlage das Verwaltungsgericht sehr wohl annehmen durfte, die hier fragliche Handänderung sei infolge Liquidation der Kommanditgesellschaft, nicht infolge Erbteilung erfolgt. Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, es widerspreche dem Sinn des Gesetzes, beruhe auf formaljuristischen Überlegungen und stehe in klarem Gegensatz zur Lebenswirklichkeit, dass das Verwaltungsgericht die Auflösung der Erbengemeinschaft nur deshalb auf das Jahr 1944 zurückbezogen habe, weil die Erben, BGE 97 I 14 S. 19 gerade um die Fortsetzung der Erbengemeinschaft zu sichern, diese mit einer Kommanditgesellschaft verknüpft hätten. Das Verwaltungsgericht hat indes mit vertretbaren Gründen dargetan, dass ab 1944 nicht bloss rein formal eine neue Gemeinschaft an die Stelle der Erbengemeinschaft trat, sondern auch in praktischer und wirtschaftlicher Hinsicht das Gemeinschaftsverhältnis sich geändert hatte. An die Stelle der vollen solidarischen Schuldenhaftung der Erben trat einerseits die volle Haftung der geschäftsführenden Gesellschafterin, andererseits die auf die Kommandite beschränkte Haftung der übrigen Gesellschafter; das Beteiligungsverhältnis zwischen Witwe und Kindern des Erblassers wurde verschoben, da auch der Vorschlagsanteil der Witwe in die Kommanditgesellschaft eingebracht wurde; statt dass die Erben nach Art. 604 ZBG jederzeit die Teilung des Nachlasses verlangen durften, konnten sie nurmehr auf Ende eines Geschäftsjahres mit vorausgehender halbjährlicher Kündigung aus der Gemeinschaft, d.h. der Kommanditgesellschaft, austreten; für den Austrittsfall waren Abfindungsregeln vereinbart, die mit den Erbteilungsregeln nicht übereinstimmten. Dieser Aufzählung hätte das Verwaltungsgericht beifügen können, dass die Frage, wer für die Gemeinschaft handeln kann, bei der Erbengemeinschaft und der Kommanditgesellschaft durchaus verschieden geregelt ist. Bei dieser Sachlage kann nicht gesagt werden, es sei mit dem Sinn des Gesetzes schlechthin unvereinbar und völlig wirklichkeitsfremd, wenn das Verwaltungsgericht bei der Beurteilung des Falles auf den zivilrechtlichen Begriff der Erbteilung abstellte, den es nach dem Gesagten nicht willkürlich ausgelegt hat.

## **E. 2**

Was die Beschwerdeführer im weitem vorbringen, richtet sich nicht gegen die Erhebung der Handänderungssteuer, sondern nur gegen jene der Grundstückgewinnsteuer. a) Nach § 161 Abs. 1 StG wird, wie ausgeführt, die Grundstückgewinnsteuer erhoben auf Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken (und Anteilen von solchen) ergeben. Nach Abs. 3 der gleichen Vorschrift fallen für die Erhebung dieser Steuer u.a. ausser Betracht Handänderungen infolge von Umwandlung von Personengesellschaften ohne wertmässige Änderungen der Anteilsrechte der Beteiligten. Das Verwaltungsgericht nahm an, die Beschwerdeführer könnten sich nicht auf diese Vorschrift berufen, da in ihrem Fall nicht eine Personengesellschaft umgewandelt worden sei. Die Beschwerdeführer BGE 97 I 14 S. 20 bezeichnen das nicht als willkürlich, machen aber geltend, es sei unhaltbar, eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben, da diese Steuer von den Gewinnen erhoben werde, die sich bei Handänderungen an Grundstücken ergeben. Sie hätten gar keinen Gewinn erzielt, da für alle Kommanditäre ungefähr gleich grosse Lose im Werte von etwa Fr. 11'500,000 bis Fr. 11'750,000 - zur Hauptsache aus Liegenschaften - gebildet worden seien; mit der Teilung sei ein Erbvorbezug verbunden worden. Es habe nur eine Umwandlung der rechtlichen Form der Eigentumsanteile der "Erben" stattgefunden, aber keine Umwandlung der Wertform, so dass die Voraussetzung eines realisierten Grundstückgewinnes im Sinne des § 161 Abs. 1 StG nicht erfüllt sei. Im Steuerrecht wird die Ansicht vertreten, ein Gewinn sei bloss dann erzielt, wenn die Wertvermehrung eines Objekts äusserlich in

Erscheinung tritt, wenn sich eine Umwandlung der Wertform, beispielsweise in einen Veräusserungserlös, vollzieht. Das Bundesgericht hatte sich mit einem Fall zu beschäftigen, in dem eine Liegenschaft neun Erben zu gesamter Hand gehörte und bei der Teilung je 1/9 derselben den einzelnen Erben zu Alleineigentum übertragen wurde. Es bezeichnete es als unhaltbar, in einem solchen Fall einen realisierten Kapitalgewinn anzunehmen, da keine Umwandlung der Wertform, sondern lediglich der rechtlichen Form der Eigentumsanteile der Erben stattgefunden habe, ohne dass die Wertvermehrung irgendwie äusserlich in Erscheinung getreten wäre ( BGE 81 I 336 mit Hinweis auf frühere Entscheide). Eine Handänderung, die keine Umwandlung der Wertform, sondern nur der rechtlichen Form der Eigentumsanteile zur Folge hat und damit nach der genannten Rechtsauffassung nicht zur Realisierung eines Gewinnes führt, kann von vorneherein nur dann gegeben sein, wenn der Veräusserer ihm bereits zustehendes Eigentum an Liegenschaften in anderer Eigentumsform erwirbt. Die Beschwerdeführer anerkennen mit Recht, dass ein Gewinn realisiert wird, wenn beispielsweise von zwei Erben der eine die Wertschriften, der andere die Liegenschaften übernimmt; jener "veräussert" seinen Anteil an der Liegenschaft gegen Wertschriften, erhält also eine Sache in anderer Wertform (vgl. GUHL, Die Spezialbesteuerung der Grundstücksgewinne in der Schweiz, Diss. Zürich 1953, S. 123/124). Wie es sich damit im hier zu beurteilenden Fall verhält, ergibt sich aus dem angefochtenen BGE 97 I 14 S. 21 Entscheidung nicht mit genügender Deutlichkeit. Die Beschwerdeführer erklären, es seien für alle Nachkommen bzw. Kommanditäre gleich grosse Lose, zur Hauptsache aus Liegenschaften, gebildet worden. Zu den Gesellschaftern gehörten aber nicht nur die Kommanditäre, sondern auch die Komplementärin. Aus dem Teilungsplan ist nicht ersichtlich, wie es sich mit der Liquidation des Postens "Baugeschäft (zu Buchwerten)" verhält. Es erhellt ferner aus dem Plan, dass auch Wertschriften übertragen wurden. Ob tatsächlich eine Handänderung ohne Umwandlung der Wertform stattgefunden hat, mit andern Worten praktisch nur die Umwandlung von Gesamteigentum in Alleineigentum an den Liegenschaften erfolgte, wäre deshalb durch die kantonalen Behörden erst noch zu prüfen, sofern sich die Auslegung des Gesetzes durch das Verwaltungsgericht als unhaltbar erweisen sollte. b) Das Verwaltungsgericht hat entschieden, dass eine sog. Realteilung, d.h. eine Umwandlung von einer rechtlichen Form des Grundeigentums in eine andere, nur in den in § 161 Abs. 3 StG ausdrücklich genannten Fällen, so bei der Aufhebung der ehelichen Gütergemeinschaft und bei der Erbteilung, nicht aber z.B. bei der Liquidation einer Kommanditgesellschaft steuerlich privilegiert sei. Im Jahre 1959 hat die Oberrekurskommission des Kantons Zürich, die damals in Steuersachen die Funktion des jetzigen Verwaltungsgerichtes ausübte, erklärt, die Realteilung falle für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer ausser Betracht (RB ORK 1959 Nr. 66). Nach der Revision des Steuergesetzes von 1962 hat das Verwaltungsgericht entschieden, bei Realteilung des Grundvermögens bei einer einfachen Gesellschaft sei ein Steueraufschub nicht zulässig (RB VG 1968 Nr. 27). Was für die Auflösung einer einfachen Gesellschaft gilt, muss nach der Systematik des Gesetzes auch für jene einer Kommanditgesellschaft gelten, weshalb das Verwaltungsgericht entsprechend seiner 1968 eingeleiteten Rechtsprechung im vorliegenden Fall die Steuerpflicht der Beschwerdeführer bejahte. Es geht somit, anders als die Oberrekurskommission im Jahre 1959, davon aus, die Steuerpflicht bestehe auch dann, wenn bei Liquidation einer Kommanditgesellschaft bloss das Gesamteigentum an den Liegenschaften anteilmässig in das Alleineigentum der Gesellschafter übergeführt wird. Der genannte grundsätzliche Entscheid aus dem Jahre 1968, auf den sich das Verwaltungsgericht im angefochtenen Entscheid beruft, BGE 97 I 14

S. 22 ist einlässlich und sorgfältig begründet. Es wird darauf hingewiesen, dass der Steueraufschub nicht nur mit Vorteilen, sondern auch mit Nachteilen verbunden ist, da der Erwerber im Falle des Steueraufschubes die nicht näher feststellbare latente Steuerlast des Veräusserers übernimmt, für die er im Falle der Weiterveräusserung steuerpflichtig wird. Es darf deshalb nicht einseitig bloss auf die Steuerbefreiung des Veräusserers gesehen werden, sondern es ist auch zu erwägen, ob es dem Erwerber zuzumuten ist, im Falle der Weiterveräusserung einen Gewinn zu versteuern, dessen Berechnung auf den Erwerb des Rechtsvorgängers zurückgeht. Das Verwaltungsgericht nahm an, der Steueraufschub mit dem für den Erwerber verbundenen Nachteil dürfe nur da stattfinden, wo es nach dem (ausgelegten) Gesetz vorgesehen sei. Bei der Revision des StG von 1962 habe sich der Gesetzgeber die Frage vorlegen müssen, welche Gemeinschaftsverhältnisse unter Zubilligung des Steueraufschubes aufgelöst werden könnten, und die Frage sei bejaht worden für die Aufhebung der ehelichen Gütergemeinschaft und der Erbengemeinschaft, nicht dagegen für die Auflösung der übrigen Gesamthandverhältnisse und des Miteigentums. Diese Auslegung des Gesetzes lässt sich mit sachlichen Gründen vertreten. Es wäre wenig sinnvoll, wenn der Gesetzgeber in § 161 Abs. 3 die Handänderungen aufzählen würde, welche für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer ausser Betracht fallen, daneben aber unter besonderen Voraussetzungen (Realteilung) auch bei Auflösung von im Gesetz nicht genannten andern Gemeinschaftsverhältnissen die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer entfielen. Es ist deshalb die Annahme nicht willkürlich, in § 161 Abs. 3 StG seien die Gemeinschaften abschliessend genannt, bei deren Auflösung keine Steuer erhoben wird, und es lässt sich mit Grund erwägen, wenn bei der Gesetzesrevision von 1962 die Realteilung allgemein von der Steuer hätte ausgenommen werden wollen, hätte das im Gesetz zum Ausdruck gebracht werden müssen. Es bleibt freilich dabei, dass im Sinne der genannten bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei der sog. Realteilung kein Gewinn realisiert wird. Der kantonale Gesetzgeber ist aber in der Ausgestaltung einer Steuer grundsätzlich frei. Er darf dabei auch Gründe der Zweckmässigkeit berücksichtigen und braucht seine Ordnung nicht konsequent nach rein systematischen Gesichtspunkten auszurichten. So wurde beispielsweise im Kanton Zürich bis zur Revision des Gesetzes BGE 97 I 14 S. 23 von 1962 eine Grundstückgewinnsteuer auch bei Schenkung erhoben, obschon sich kaum sagen lässt, der Schenker, welcher die Steuer zu entrichten hat, habe einen Gewinn realisiert (FREY, Die Steuerlast auf dem Grundbesitz, 1959, S. 168/69). Es wurde damals zur Begründung ausgeführt, die Grundstückgewinnsteuer sei als "Ausgleichsabgabe vom Mehrwert" grundsätzlich bei jeder Handänderung zu erheben, sofern das Gesetz nicht ausdrücklich Ausnahmen statuiere (Komm. REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER N 114 zu § 161 StG ; vgl. auch RB ORK 1955 Nr. 103). Nach dem jetzt geltenden Gesetz ist es "eindeutig geklärt", dass auch der Grundstücktausch die Grundstückgewinnsteuerpflicht auslöst, obschon sich mit Grund die Ansicht vertreten lässt, der Tausch bewirke keine Gewinnrealisierung (GUHL, a.a.O., S. 86/87; vgl. dazu BGE 92 I 100 ). In diesem Sinne nimmt die zürcherische Grundstückgewinnsteuer - zumindest beim Tausch - den Charakter einer reinen Mehrwertsteuer an (Komm. REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER N 29 zu § 161 StG ). Es wird sogar die Auffassung vertreten, die zürcherische Grundstückgewinnsteuer sei in gewissem Sinn eine Wertzuwachssteuer, die Besteuerung des Wertzuwachses als solchen sei freilich die Ausnahme, die des Gewinns die Regel (SCHUBIGER, Das zürch. Grundstückgewinn- und Handänderungssteuerrecht, Diss. Zürich 1942, S. 60; vgl. dazu auch ZUPPINGER, Die zürch. Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, 1956, S. 17).

Auch in andern Kantonen wird offenbar bei der Grundstückgewinnsteuer bisweilen die Besteuerung an den Mehrwert angeknüpft, auch wenn bei der Handänderung kein eigentlicher Gewinn realisiert wird (ROCHAT, L'imposition de la plus-value immobilière en Suisse, Diss. Lausanne 1953, S. 55). Bei einer solchen Ordnung des zürcherischen Steuergesetzes, nach welcher die hier fragliche Steuer nicht konsequent als Gewinnsteuer ausgestaltet ist, lässt sich jedenfalls noch ohne Willkür die Ansicht vertreten, der Gesetzgeber habe in Abwägung der Interessen des Veräusserers und des Erwerbers die Realteilung nur bei Auflösung der in § 161 Abs. 3 ausdrücklich erwähnten Gemeinschaften als Grund des Steueraufschubes gelten lassen wollen, obschon auch in den andern Fällen der Realteilung von einer eigentlichen Gewinnrealisierung nicht gesprochen werden kann. Es ist zu berücksichtigen, dass sich die bundesgerichtliche Rechtsprechung, auf welche sich die Beschwerdeführer berufen und mit der sich das BGE 97 I 14 S. 24 Verwaltungsgericht in seinem grundsätzlichen Entscheid von 1968 (RB VG 1968 Nr. 27) auseinandergesetzt hat, auf den Kapitalgewinn als Bestandteil des Einkommens bezieht, also die spezifische Einkommenssteuer betrifft ( BGE 81 I 336 , BGE 79 I 12 , BGE 78 I 421 ). Was im Rahmen einer spezifischen Einkommenssteuer vor Art. 4 BV nicht mehr angeht, kann im Rahmen einer als Sondersteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer, die nach dem massgebenden kantonalen Gesetz wenigstens teilweise als Mehrwertsteuer ausgestaltet ist, noch zulässig sein. Es ist nicht zu verkennen, dass sich für die von den Beschwerdeführern als richtig erachtete Gesetzesauslegung Argumente anführen lassen, die keineswegs von vornherein haltlos sind. Das Bundesgericht könnte aber bloss eingreifen, wenn der angefochtene Entscheid eine Norm oder einen klaren und unumstrittenen Rechtsgrundsatz offensichtlich schwer verletzen würde, sich mit sachlichen Gründen schlechthin nicht vertreten liesse oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderliefe ( BGE 93 I 6 /7). An einem derartigen krassen Mangel leidet der Entscheid des Verwaltungsgerichts nach dem Gesagten nicht, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist. Dispositiv

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