

# GR\_GERICHTE A 2023 5 vom 22. August 2023

GR Gerichte, 2023-08-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2023\\_5](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2023_5)

FR: GR\_GERICHTE A 2023 5 du 22 août 2023

IT: GR\_GERICHTE A 2023 5 del 22 agosto 2023

## Regeste

Handänderungssteuer | Beschwerde

## Erwägungen

### E. 1

Am 15. Juni 2003 schlossen C.\_\_\_\_\_, Bauunternehmer, und A.\_\_\_\_\_, Bauingenieur, einen Gesellschaftsvertrag betreffend die Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ (einfache Gesellschaft), B.\_\_\_\_\_. Zweck der Baugesellschaft war der Erwerb von Liegenschaften zur Arbeitsbeschaffung. Vereinbart wurde, dass C.\_\_\_\_\_ die Baumeister-, die Zimmermanns- und die Schreiner- arbeiten ausführt sowie die Bauleitung vor Ort übernimmt. A.\_\_\_\_\_ wiederum oblagen die gesamten Planungsarbeiten inkl. Bauingenieur- arbeiten. Die finanzielle Beteiligung an der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ erfolgte im Rahmen der jeweiligen Möglichkeiten.

### E. 1.1

Gemäss Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchen- steuern (GKStG; BR 720.200) i.V.m. Art. 49 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100) beurteilt das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen Entscheide von Gemeinden, soweit diese nicht bei einer anderen Instanz angefochten werden können oder nach kantonalem oder eidgenössischem Recht endgültig sind. Der angefochtene kommunale Einspracheentscheid vom 10. Januar 2023 (vgl. Akten des Beschwerdeführers [Bf-act.] 6; Akten der Beschwerde- gegnerin [Bg-act.] 13), mit welchem die Beschwerdegegnerin die Einsprache des heutigen Beschwerdeführers abgewiesen hat, ist weder endgültig noch kann er bei einer anderen Instanz angefochten werden. Folglich stellt er ein taugliches Anfechtungsobjekt für ein Verfahren vor dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden dar.

### E. 1.2

Die Beschwerdegegnerin ist auf die Einsprache des Beschwerdeführers vom 15. Dezember 2022 (Bg-act. 12) eingetreten, hat diese formell behandelt und den angefochtenen Einspracheentscheid erlassen, ohne den Einwand mangelnder Legitimation. Ein Nichteintreten der Vorinstanz wegen fehlender Legitimation wäre denn auch überspitzt formalistisch gewesen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_694/2017 vom 13. Februar 2018 E.2). Die Vollmacht von C.\_\_\_\_\_ wurde dem Verwaltungsgericht am

### E. 2

Mit Vereinbarung vom 10. April 2015 hielten A.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ fest, dass sie zu je 50 % als Gesellschafter der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ fungierten, zudem wurde A.\_\_\_\_\_ ein Kaufrecht an den Liegenschaften der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ zum Übernahmewert von

insgesamt CHF 4'198'000.00 in der Zeit vom 1. Oktober 2022 bis 31. Dezember 2022 eingeräumt. Weiter wurde festgehalten, dass C.\_\_\_\_\_ gegenüber der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ per 31. Dezember 2013 einen Betrag von CHF 84'171.48 sowie gegenüber A.\_\_\_\_\_ resp. dessen Aktien- gesellschaft einen Betrag von CHF 215'000.00 schuldete. Für die Tilgung der Schulden und die Übernahme durch A.\_\_\_\_\_ wurde eine Paketlösung vereinbart. A.\_\_\_\_\_ verpflichtete sich, selber oder seine dannzumaligen Erben, den Kaufrechtsvertrag in der vorgesehenen Frist per 31. Dezember 2022 auszulösen und die Liegenschaften der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ an der E.\_\_\_\_\_ mitsamt Garagenanteilen am Nachbarsgrundstück zu den festgesetzten Werten zu übernehmen. Die Darlehensschuld von C.\_\_\_\_\_ gegenüber A.\_\_\_\_\_ wurde per 31. Dezember 2014 auf CHF 200'000.00 festgesetzt; die Kapitalschuld gegenüber der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ per 31. Dezember 2014 auf rund CHF 80'000.00 vereinbart. Um diese Summe zu erreichen, wurde die Zinsgutschrift von A.\_\_\_\_\_ (Darlehen in der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ ) entsprechend angepasst resp. reduziert. Weiter

- 3 - wurde unter den Parteien vereinbart, dass in den Geschäftsjahren 2015 bis und mit 2022 jährlich Gewinne von insgesamt ca. CHF 70'000.00 ausgewiesen würden. Unabhängig von den übrigen Aufwendungen würden die Zinserträge von A.\_\_\_\_\_ jedes Jahr derart angepasst, dass ein gesamthafter Überschuss von ca. CHF 70'000.00 resultierte. Am Ergebnis partizipierten die Gesellschafter wie bisher zu je 50 %. Der jährliche Gewinnanteil für C.\_\_\_\_\_ sollte somit in den nächsten acht Jahren CHF 35'000.00 betragen, davon würden per 30. Juni CHF 25'000.00 aus dem Bankkonto der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ an A.\_\_\_\_\_ für das Darlehen C.\_\_\_\_\_ zurückbezahlt, erstmals per 30. Juni 2015 und letztmals per 30. Juni 2022; zu diesem Zeitpunkt sollte das Darlehen amortisiert sein. Die übrigen ca. CHF 10'000.00 würden jährlich dem Eigenkapitalkonto von C.\_\_\_\_\_ gutgeschrieben, so dass das Konto per 31. Dezember 2022 ausgeglichen sein würde. Die Vertragsparteien waren sich bewusst, dass sie mit dieser Vereinbarung jährlich einen steuerrelevanten Gewinn von rund CHF 35'000.00 erzielen würden. Im Falle des Versterbens von C.\_\_\_\_\_ vor dem 31. Dezember 2022 hätte A.\_\_\_\_\_ das Kaufrecht unverzüglich und zwingend auszuüben. Damit würde die Restschuld von C.\_\_\_\_\_ aus dem Darlehen und vom Minuskapital in der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ entfallen. A.\_\_\_\_\_ würde folglich ausdrücklich auf die Einforderung des Restbetrags des Darlehens oder des Minuskapitals verzichten. Ziel der Vereinbarung vom 10. April 2015 war es, die Schulden von C.\_\_\_\_\_ bis zum 31. Dezember 2022 stufen- weise abzubauen, so dass A.\_\_\_\_\_ nachfolgend die Liegenschaften ins Alleineigentum übernehmen könnte.

### **E. 2.1**

In formeller Hinsicht ist zunächst die vom Beschwerdeführer geltend gemachte Verletzung des rechtlichen Gehörs zu prüfen, wonach die Beschwerdegegnerin im angefochtenen Einspracheentscheid auf die im Gesellschaftsvertrag (Bf-act.1) geregelten massgebenden Beteiligungs- verhältnisse in der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ nicht eingegangen sei. Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) und auf kantonaler Ebene insbesondere Art. 16 und Art. 22 Abs. 1 VRG gewährleisten den Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser dient einerseits der Sachaufklärung und garantiert andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien im Verfahren (siehe BGE 144 I 11 E.5.3, 142 I 86 E.2.2 und 140 I 99 E.3.4; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich 2020, Rz. 1001 ff.). Er umfasst namentlich das Recht einer Partei, in einem vor einer

Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit ihrem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung nehmen zu können (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1002). Ausserdem ergibt sich für die entscheidende Behörde aus Art. 29 Abs. 2 BV auch eine Begründungspflicht (vgl. BGE 146 II 335 E.5.1, 142 III 433 E.4.3.2 und 141 V 557 E.3.2.1). Art. 22 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 VRG hält denn auch für Gemeindebehörden ausdrücklich fest, dass Entscheide zu begründen sind. Sinn und Zweck der Begründungspflicht liegt darin, dass der Bürger wissen soll, warum eine Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat. Die Begründung eines Entscheides muss deshalb so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Dies

- 14 - ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 143 III 65 E.5.2, 141 V 557 E.3.2.1 und 136 I 229 E.5.2). Es ist insbesondere nicht nötig, dass sie sich mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzt, sondern sie kann sich vielmehr auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (statt vieler BGE 146 II 335 E.5.1, 143 III 65 E.5.2, 142 I 135 E.2.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1038). Ob die Begründung dann auch rechtlich zutreffend und haltbar ist, ist nicht eine Frage des formellen Anspruchs auf rechtliches Gehör, sondern der materiellen Beurteilung der Streitfrage.

## **E. 2.2**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur, mithin führt eine Verletzung des Gehörsanspruchs, ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst, grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 144 I 11 E.5.3, 142 II 218 E.2.8.1, 137 I 195 E.2.2; vgl. Urteile des Bundesgerichts 9C\_434/2021 vom 29. Juni 2022 E.3.2.2, 5A\_315/2021 vom 29. März 2022 E.3.1.2, 9C\_555/2020 vom 3. März 2021 E.4.4.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1174). Dies aber unter dem Vorbehalt, dass der Mangel nicht im Beschwerdeverfahren geheilt werden kann (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_336/2022 vom 29. November 2022 E.4.1). Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts kann von einer Aufhebung eines angefochtenen Entscheids und einer Rückweisung an die untere Instanz wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs indes dann abgesehen werden, wenn diese nicht besonders schwer wiegt und die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz mit voller Überprüfungsbefugnis zu äussern (vgl. u.a. Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden [VGU] R 22 33 vom 27. Juni 2023

- 15 - E.3.3.2 und A 15 49 vom 28. Oktober 2021 E.2.3.3; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1175 ff.). Von einer Rückweisung an die Vorinstanz ist zudem – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör – abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung – im Sinne einer Heilung des Mangels – zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (vgl. BGE 142 II 218 E.2.8.1 mit weiteren Hinweisen; Urteile des Bundesgerichts 8C\_177/2022 vom 13. Juli 2022 E.7.2, 8C\_682/2020 vom 17. Februar 2021 E.3.2.1, 2C\_756/2019 vom 14. Mai 2020 E.3.2).

### **E. 2.3**

Auch wenn die Beschwerdegegnerin im angefochtenen Einspracheentscheid nicht ausführlich auf alle Punkte eingegangen ist, so war der Beschwerdeführer dennoch ohne Weiteres in der Lage, den Einspracheentscheid sachgerecht anzufechten. So hat sich die Beschwerdegegnerin im Einspracheentscheid mit den Ausführungen des Beschwerdeführers betreffend die Beteiligung an der Baugesellschaft D. \_\_\_\_\_ auseinandergesetzt, wenn auch nur in wenigen Sätzen (vgl. Ziff. 2 [Bg-act. 13 S. 2]). Die Überlegungen, von denen sich die Beschwerdegegnerin leiten liess, können nachvollzogen werden, so verwies sie auf das bei einer einfachen Gesellschaft geltende Einstimmigkeitsprinzip nach Art. 534 Abs. 1 OR sowie die erfolgte Änderung der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt der Grundstücke durch die Ausübung des Kaufrechts. Die Rüge der Gehörsverletzung erweist sich demnach als unbegründet. Zudem würde ein Verstoß gegen die Begründungspflicht in der Regel ohnehin keine besonders schwerwiegende Verletzung des Anspruches auf rechtliches Gehör darstellen. Selbst wenn die gerügte Gehörsverletzung bejaht würde, dürfte der Mangel im vorliegenden Beschwerdeverfahren mit doppeltem Schriftenwechsel aufgrund des Gesagten jedoch als geheilt qualifiziert werden.

- 16 - 3. Strittig ist vorliegend die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht eine Handänderungssteuer verfügt hat. Zu prüfen ist daher, ob hinsichtlich der Ausübung des Kaufrechts durch den Beschwerdeführer eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt, die eine Handänderungssteuer auslöst.

### **E. 3**

Mit Kaufrechtsvertrag vom 21. Mai 2015 hielten die Parteien im Wesentlichen fest, dass die Baugesellschaft D. \_\_\_\_\_ aus C. \_\_\_\_\_ und A. \_\_\_\_\_ sowie A. \_\_\_\_\_ als künftigen Kaufrechtsberechtigten bestünde. Die Baugesellschaft D. \_\_\_\_\_ sei verfügungsberechtigte Eigentümerin der Grundstücke Nr. F. \_\_\_\_\_ (Nutzungsrechte an Autoeinstellplätzen) in

- 4 - B. \_\_\_\_\_. Vorgemerkt wurde die Aufhebung des Vorkaufsrechts sowie des Teilungsanspruches der Miteigentümer. Unter Ziffer 3 der Bestimmungen zum Kaufrecht hielten die Gesellschafter u.a. fest, dass der Kaufpreis durch Verrechnung mit dem eigenen Gesellschaftsanteil bzw. mit der Verrechnung der Auszahlung des Mitgesellschafters C. \_\_\_\_\_ resp. dessen Erben gemäss internem Beteiligungsverhältnis an der Baugesellschaft D. \_\_\_\_\_ mit Wert Datum der Eigentumsübertragung zu erfolgen habe.

### **E. 3.1**

Jede Erhebung von Steuern und anderen Abgaben durch Bund, Kantone oder Gemeinden setzt eine rechtssatzmässige und formellgesetzliche Grundlage voraus (Legalitätsprinzip gemäss Art. 5 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 1 BV; vgl. BGE 145 I 52 E.5.2.1, 143 I 227 E.4.2, 143 I 220 E.5.1.1). Seit dem Inkrafttreten des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern auf den 1. Januar 2007 bzw. seit der direkten Anwendbarkeit der darin enthaltenen Bestimmungen per 1. Januar 2009 (vgl. Art. 34 Abs. 2 GKStG) ist die Erhebung kommunaler Handänderungssteuern abschliessend durch das kantonale Recht geregelt. Kommunale Kompetenzen bestehen lediglich noch für die Festsetzung des jeweiligen Steuersatzes bis zu einem Maximalsatz von 2 % (Art. 12 Abs. 1 GKStG) und im Rahmen der kantonalen Vorschriften über die Behördenorganisation (Art. 27 GKStG). Massgebend für die hier umstrittene Frage der Handänderungssteuerpflicht im Zusammenhang mit der Ausübung des Kaufrechts an den Grundstücken Nr. F. \_\_\_\_\_ in B. \_\_\_\_\_ sind somit

ausschliesslich Art. 7 ff. GKStG unter Berücksichtigung der kommunalen Bestimmungen im Bereich des Steuersatzes (vgl. Art. 4 des Steuer- gesetzes der Gemeinde B.\_\_\_\_\_) und der Behördenorganisation.

### **E. 3.2**

Gemäss Art. 7 Abs. 2 GKStG erhebt die Gemeinde bei Handänderungen eines in der Gemeinde gelegenen Grundstücks oder Grundstückanteils eine Handänderungssteuer. Als Grundstückanteile gelten insbesondere Miteigentumsanteile oder Gesamteigentumsanteile (Art. 655 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Davon umfasst sind namentlich Stockwerkeigentumseinheiten. Als Handänderung gilt gemäss Art. 8 Abs. 1 GKStG jede Übertragung der tatsächlichen und wirtschaft- lichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück. In Art. 8 Abs. 2 GKStG

- 17 - werden einige Tatbestände aufgeführt, die klassischerweise wirtschaft- licher Betrachtungsweise unterworfen werden. Da es sich bei der Handänderungssteuer um eine Rechtsverkehrssteuer handelt, kann sie nicht beliebig auf wirtschaftliche Sachverhalte ausgedehnt werden. Nur dort, wo der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an einem Grundstück im Zentrum des Rechtsgeschäftes steht, soll auch eine Handänderungssteuer erhoben werden (vgl. Botschaft der Regierung des Kantons Graubünden zum GKStG, Heft Nr. 3/2006–2007, S. 217 [Botschaft GKStG]). Art. 8 Abs. 3 GKStG sieht sodann eine Steuer- befreigung für die Einbringung von Grundstücken in eine Personen- gesellschaft vor, sofern sich die wirtschaftliche Berechtigung daran nicht ändert. Von der Handänderungssteuer gänzlich befreit sind schliesslich die in Art. 9 GKStG aufgezählten Tatbestände.

### **E. 3.3**

Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden hat hinsichtlich der Handänderungsbesteuerung in konstanter Rechtsprechung eine um- fassende wirtschaftliche Betrachtungsweise angewandt. Demnach stellt eine bloss zivilrechtliche Handänderung, durch welche die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück nicht ändert, keinen Handänderungssteuertatbestand dar (vgl. VGU A 21 40 vom 7. Juni 2022 E.3.3, A 21 13 vom 24. Juni 2021 E.3.4 und A 18 34 vom 6. November 2018 [= PVG 2018 19]; vgl. auch Botschaft GKStG S. 216). Andererseits kann aber in bestimmten Fällen auch eine wirtschaftliche Handänderung der Besteuerung unterstellt werden, auch wenn mit der Transaktion keine zivilrechtliche Handänderung verbunden ist (vgl. die in Art. 8 Abs. 2 GKStG erwähnten Beispiele). Diese Praxis wurde mit dem Erlass des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern gesetzlich verankert (vgl. Botschaft GKStG S. 215 in fine). Die Handänderungssteuer (Rechtsverkehrssteuer) knüpft an die Vornahme eines Rechtsgeschäfts (Übertragung von Eigentum) an und bezweckt die Besteuerung der Grundstücksübertragung (vgl. REICH, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/

- 18 - Genf 2020, § 2 Rz. 36 und § 7 Rz. 84). Als zivilrechtliche Handänderung gilt hingegen der Übergang von zivilrechtlichem (sachenrechtlichem) Eigentum an einem Grundstück oder einem Grundstückanteil vom bisherigen Rechtsträger auf einen andern, wobei es dazu eines gültigen Rechtsgrundes und in der Regel eines Grundbucheintrags bedarf (vgl. Art. 656 Abs. 1 ZGB).

### **E. 3.4**

Ohne abweichende Regelung im Gesellschaftervertrag kommt die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein in die einfache Gesellschaft eingebrachtes Grundstück im Innenverhältnis den Gesellschaftern gemeinsam zu (Art. 534 f. Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR; SR 220]). Dies unabhängig von der Grösse des Anteils an der Gesellschaft und selbst dann, wenn nach aussen lediglich ein einzelner Gesellschafter als Alleineigentümer im Grundbuch eingetragen ist (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2013.00156 vom 10. Februar 2014 E.4.3).

#### **E. 4**

Mit Erklärung vom 8. Oktober 2022 übte A. \_\_\_\_\_ gegenüber der Baugesellschaft D. \_\_\_\_\_ das ihm mit Vertrag vom 21. Mai 2015 eingeräumte Kaufrecht an den Grundstücken in B. \_\_\_\_\_ aus. Der Kaufpreis von CHF 4'198'000.00 wurde wie folgt getilgt: CHF 800'000.00 und CHF 400'000.00 durch die Übernahme der bestehenden Hypothekarschulden (Inhaber-Papier-Schuldbriefe über CHF 1'500'000.00 resp. CHF 900'000.00). Der Restbetrag über CHF 2'998'000.00 wurde mit dem eigenen internen Gesellschaftsanteil an der Baugesellschaft D. \_\_\_\_\_ bzw. mit den Forderungen von A. \_\_\_\_\_ gegenüber C. \_\_\_\_\_ verrechnet.

#### **E. 4.1**

Die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Erklärungen betreffend Beteiligungsverhältnisse sind nicht unglaubwürdig, finden in den Unterlagen jedoch keinen Niederschlag. Es finden sich keine Nachweise dafür, wonach der Beschwerdeführer bereits vor der Ausübung des Kaufrechts alleiniger wirtschaftlicher Eigentümer der Grundstücke war. So hätten die Parteien spätestens in der Vereinbarung vom 10. April 2015 (Bf- act. 2) u.a. festhalten müssen (wären die Ausführungen des Beschwerdeführers korrekt), dass die Liegenschaften wirtschaftlich zu 100 % dem Beschwerdeführer gehörten bzw. die Beteiligungsverhältnisse entsprechend 100 zu 0 seien. Eine solche Vereinbarung liegt hier nicht vor. Da jedoch beide (ehemaligen Gesellschafter) jeweils zu je 50 % am Gewinn partizipierten und die Gewinne wie auch die Liegenschaften zu je 50 % versteuerten, im Grundbuch ebenfalls beide eingetragen waren und explizit das Kaufrecht ausgeübt werden musste (was gegen eine 100%ige

- 19 - wirtschaftliche Beherrschung spricht), ist von einer 50/50-Beteiligung auszugehen. Daran vermag auch die Bestätigung der G. \_\_\_\_\_ AG vom 8. November 2022 (Bf-act. 3) nichts zu ändern, ist doch aus den vorliegenden Steuerunterlagen nicht ersichtlich, dass das Vermögen der Baugesellschaft D. \_\_\_\_\_ zu 100 % dem Beschwerdeführer zugeteilt worden war.

#### **E. 4.2**

Das GKStG enthält keine besonderen Vorschriften betreffend die Übertragung von Grundstücken aus einer einfachen Gesellschaft auf einen oder mehrere einzelne Teilhaber. Dem Gesetzeswortlaut lässt sich insbesondere nicht entnehmen, dass solche Übertragungen prinzipiell keine Handänderungen im Sinne von Art. 8 GKStG darstellen. Im Gegenteil deutet das Gesetz eher darauf hin, dass Überführungen von Grundstücken aus Gesamt- in Alleineigentum Handänderungen im Sinne von Art. 8 Abs. 1 GKStG darstellen können. So ordnet Art. 9 lit. a GKStG für die Erbengemeinschaft ausdrücklich an, dass Handänderungen anlässlich der Erbteilung von der Handänderungssteuer befreit sind. Diese Steuerbefreiung wäre redundant, wenn die Grundstücksübertragung auf einzelne Mitglieder

einer Gemeinschaft zur gesamten Hand – wie einer Erbengemeinschaft oder einer einfachen Gesellschaft – ohnehin keine Handänderung darstellten. Schliesslich enthält das Gesetz auch keine Sonderregelungen für Baugesellschaften, die Liegenschaften mit Stockwerkeigentumseinheiten halten (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C\_45/2019 vom 29. Januar 2020 E.7.1).

#### **E. 4.3**

Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts wird der Erwerb eines Grundstücks zu Alleineigentum durch eine Teilhaberin einer einfachen Gesellschaft nur dann mangels wirtschaftlicher Handänderung nicht der Handänderung unterworfen, wenn diese Teilhaberin bereits innerhalb der einfachen Gesellschaft einen beherrschenden Einfluss ausgeübt hat. Fehlt es hieran, gilt der Erwerb als wirtschaftliche Handänderung gemäss Art. 8 Abs. 1 GKStG und löst die Handänderungssteuer aus, wobei die Steuer

- 20 - gemäss Art. 8 Abs. 3 GKStG proportional um die vorbestehende gesellschaftsinterne Berechtigung der Teilhaberin am Grundstück zu kürzen ist (vgl. VGU A 13 55 vom 18. Februar 2014 E.3 [PVG 2014 Nr. 16 E.3]; A 11 25 vom 5. Juli 2011 E.3.b).

#### **E. 4.4**

Im Steuerrecht trägt die Veranlagungsbehörde grundsätzlich die objektive Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden, die steuer- pflichtige Person wiederum jene für die steueraufhebenden und – mindernden Tatsachen (sog. Normentheorie; vgl. BGE 148 II 285 E.3.1.3, 144 II 427 E.2.3.2 und 143 II 661 E.7.2; Urteil des Bundesgerichts 2C\_414/2019 vom 14. November 2019 E.4.2 mit Hinweisen). Dem Beschwerdeführer oblag damit der Nachweis derjenigen Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (vgl. Urteile des Bundes- gerichts 2C\_988/2021 vom 27. September 2022 E.2.1.2, 2C\_153/2021 vom 25. August 2021 E.3.2.3 und 2C\_926/2019 vom 12. Mai 2020 E.3.3.3). Er war damit für das behauptete Beteiligungsverhältnis in der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ wie auch betreffend die Behauptung, dass es vorliegend durch die Ausübung des Kaufrechts nicht zu einer Übertragung der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt gekommen sei, beweispflichtig. Vorliegend wurde der Nachweis der vorgebrachten Beteiligungsverhältnisse durch den Beschwerdeführer aber – wie bereits in Erwägung 4.2 angeführt – nicht rechtsgenügend erbracht, womit der Beschwerdeführer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass nach verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung bezüglich die Ausübung des Kaufrechts eine in wirtschaftlicher Hinsicht relevante Handänderung stattgefunden hat und folglich die Voraus- setzungen für die Erhebung der bestrittenen Handänderungssteuer erfüllt sind. Damit ist die Beschwerdegegnerin zu Recht von einer Handänderung ausgegangen und hat beim Beschwerdeführer in korrekter Weise gestützt auf Art. 10 Abs. 1 i.V.m. Art. 8 Abs. 3 GKStG die entsprechende Handänderungssteuer veranlagt. Folglich erweist sich der angesprochene

- 21 - Einspracheentscheid vom 10. Januar 2023 als rechtens, was zur vollum- fänglichen Bestätigung desselben und zur Abweisung der dagegen erhobenen Beschwerde führt. 5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG zulasten des Beschwerdeführers. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass. III. Demnach

erkennt das Gericht:

#### **E. 5**

In der Handänderungsanzeige vom 21. Oktober 2022 über die Hand- änderung vom 10. Oktober 2022 wurde A.\_\_\_\_\_ als neuer Eigentümer der Grundstücke Nr. F.\_\_\_\_\_ in B.\_\_\_\_\_ aufgeführt.

#### **E. 6**

Mit Schreiben vom 26. Oktober 2022 forderte das Gemeindesteueramt B.\_\_\_\_\_ die Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ zwecks steuerrechtlicher Prüfung auf, den Gesellschaftsvertrag einzureichen.

#### **E. 7**

Am 8. November 2022 bestätigte die G.\_\_\_\_\_ AG, Treuhand & Revision, im Auftrag ihres Mandanten A.\_\_\_\_\_, den Steuerveranlagungen könne entnommen werden, dass das Vermögen der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ vollständig A.\_\_\_\_\_ zugeteilt worden sei. Das anteilige Vermögen von C.\_\_\_\_\_ betrage dementsprechend CHF 0.00. Die Fremdfinanzierung

- 5 - mittels Hypotheken sei ebenfalls über A.\_\_\_\_\_ erfolgt, diese lauteten auch auf ihn. Die wirtschaftliche Berechtigung habe folglich vollständig bei A.\_\_\_\_\_ gelegen resp. liege sie auch heute. Die durch die Auflösung der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ notwendige Mutation im Grundbuchamt führe effektiv zu keiner Veränderung an der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt der betroffenen Liegenschaften. Folglich komme Art. 8 Abs. 1 GKStG nicht zur Anwendung.

#### **E. 8**

Mit Veranlagungsverfügung vom 21. November 2022 legte das Gemeindesteueramt B.\_\_\_\_\_ die Handänderungssteuer für die Veräusserung der Grundstücke Nr. F.\_\_\_\_\_ bei einer Handänderungs- steuer von 2 % auf CHF 41'980.00 fest. Dagegen erhob A.\_\_\_\_\_ am 15. Dezember 2022 unter Einreichung des Gesellschaftsvertrags aus dem Jahr 2003 und der Vereinbarung vom 10. April 2015 Einsprache mit dem sinngemässen Antrag, die Einsprache sei gutzuheissen und die angefochtene Veranlagungsverfügung sei aufzuheben. A.\_\_\_\_\_ zitierte Art. 8 GKStG und hielt dazu fest, dass es in casu zu keiner Übertragung der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt gekommen sei, weshalb auch keine Handänderung erfolgt sei. Art. 533 Abs. 1 OR finde keine Anwendung. Gemäss den Steuerunterlagen der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ befänden sich die Liegenschaften zu 100 % im Eigentum des Beschwerdeführers, die Unterlagen könnten nachgeliefert werden. Im Jahr 2013 sei der Zuzug nach B.\_\_\_\_\_ in die Liegenschaft an der E.\_\_\_\_\_ erfolgt. Bereits damals sei die grundbuchamtliche Zuteilung an den Beschwerdeführer vorgesehen gewesen. Der Beschwerdeführer habe beabsichtigt, die Liegenschaften, die bereits damals zu 100 % in seinem Eigentum gestanden seien, zum Buchwert zu übernehmen und das Privat- darlehen (CHF 200'000.00) sowie das Minuskapital von C.\_\_\_\_\_ in der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ (ca. CHF 80'000.00) mit der Übernahme entgegenkommenderweise zu erlassen. Da C.\_\_\_\_\_ aufgrund seiner finanziell leicht angeschlagenen Firma nicht in der Lage gewesen sei, die

- 6 - dadurch entstandenen Steuern zu begleichen, sei der Kaufrechtsvertrag mit einer Laufzeit von sieben Jahren geschlossen worden.

## **E. 9**

Mit Einspracheentscheid vom 10. Januar 2023, mitgeteilt am 11. Januar 2023, wies die Finanzkommission der Gemeinde B.\_\_\_\_\_ die Einsprache ab. In den Erwägungen hielt sie fest, dass nach Art. 8 Abs. 1 GKStG jede Übertragung der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt eines Grundstückes steuerpflichtig sei. Aus den Unterlagen ergebe sich, dass A.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_ gemäss Gesellschaftervertrag zu je 50 % Gesellschafter gewesen seien, zu je 50 % am Gewinn partizipiert und die Liegenschaften zu je 50 % versteuert hätten. Gesellschafter könnten laut Gesetz nur zusammen über Grundstücke verfügen (Art. 534 Abs. 1 OR), dieses gesetzliche Einstimmigkeitsprinzip sei in der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ nicht ausgeschlossen worden. A.\_\_\_\_\_ sei ein Kaufrecht eingeräumt worden, erst nach der Handänderung habe er tatsächlich, wirtschaftlich und alleine über die Grundstücke verfügen können. Die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Grundstücke habe sich daher geändert, weshalb eine Handänderungssteuer anfalle. Es stelle sich demnach die Frage nach der Höhe der Handänderungssteuer. Die Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft unterliege der Handänderungssteuer nur insoweit, als die wirtschaftliche Berechtigung ändere (Art. 8 Abs. 3 GKStG). Die konsequente Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verlange, dass grundsätzlich nur mit Bezug auf die quotenmässige Verschiebung der Vermögensansprüche eine Handänderungssteuer zu erheben sei. Aus Sicht der Finanzkommission rechtfertige es sich, diese Bestimmung – trotz fehlender gesetzlicher Grundlage – analog auch für die vorliegende Herausnahme von Grundstücken aus einer Personengesellschaft anzuwenden. Dies komme dem Einsprecher zugute, zumal die Handänderungssteuer nur auf einem steuerbaren Anteil von CHF 2'099'000.00 erhoben werde (50 %).

- 7 -

## **E. 10**

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdeführer) am 10. Februar 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden und beantragte sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Begründend führte er im Wesentlichen an, die G.\_\_\_\_\_ habe am 8. November 2022 aufgezeigt, dass durch die Wahrnehmung des Kaufrechts keine Veränderung der wirtschaftlichen Berechtigung und Verfügungsgewalt erfolgt sei. Demzufolge habe keine Übertragung der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt stattgefunden, womit auch keine Handänderungssteuer fällig würde. Auf den für die Beteiligung entscheidenden Gesellschaftsvertrag, wonach die Beteiligungsverhältnisse dem Anteil der finanziellen Beteiligung entsprechen würden, sei aus unverständlichen Gründen gar nicht eingegangen worden. Aus den Unterlagen zu den eingereichten Steuererklärungen und Abschlüssen der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ sei klar ersichtlich, dass das gesamte Kapital wie auch die Hypotheken bei der SGKB nur auf den Namen des Beschwerdeführers lauteten und somit finanziell zu 100 % diesem gehörten. Der Beschwerdeführer habe auch jeweils die Amortisationen und Investitionen sowie sämtliche Zahlungen für Nebenkosten etc. ohne Einwilligung von C.\_\_\_\_\_ getätigt. Wie bereits in der Einsprache erläutert, habe die Aufteilung zu je 50 % gemäss Vereinbarung lediglich den Zweck gehabt, das Problem für C.\_\_\_\_\_ finanzverträglich zu lösen. Seine Argumente in der Einsprache "Erläuterungen: Als Ergänzungen zur Vereinbarung vom 10. April 2015" hätten in die Erwägungen des Einspracheentscheids einbezogen werden müssen, was indessen nicht geschehen sei. Hätte der Kauf im Jahr 2015 stattgefunden, wäre

klarerweise keine Handänderungssteuer fällig geworden. Die Aussagen der Finanzkommission unter Punkt 2.1 seien falsch und entbehrten jeglicher Rechtsgrundlage. Auf die Festlegungen im Gesellschaftsvertrag werde in der Erwägung nicht eingegangen. Für den vorliegenden Fall habe Art. 534 Abs. 1 OR keinerlei Bedeutung. Der Kaufrechtsvertrag sei durch

- 8 - das Grundbuchamt H.\_\_\_\_\_ verfasst und durch C.\_\_\_\_\_ und A.\_\_\_\_\_ unterzeichnet worden, was mit der Handänderungssteuer aber nichts zu tun habe. Die Aussagen der Finanzkommission hätten keinen Bezug zur Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ und keinen Einfluss auf die Berechnung der Handänderungssteuer. Auch die Aussagen unter Punkt 2.3 seien völlig unverständlich. Es mache den Anschein, als würde eine Begründung für die Handänderungssteuer gesucht, ohne eine Rechtsgrundlage dafür zu haben. Da keine Kaufsumme und auch kein Betrag zu bezahlen gewesen sei – da wie aufgezeigt, die Liegenschaften bereits zu 100 % dem Beschwerdeführer gehörten – sei es auch schwierig, einen Betrag für die Berechnung der Handänderungssteuer zu eruieren. Dies ergebe sich wiederum aus dem Schreiben der G.\_\_\_\_\_. Da durch das Kaufrecht keine quotenmässige Verschiebung der Vermögensansprüche erfolgt sei, sei nun klar, dass keine Handänderungssteuer anfalle. Trotz fehlender Grundlage werde versucht, auf dem Betrag von CHF 2'099'000.00 die Handänderungssteuer zu rechtfertigen. Es sei kein Anteil der im Grundbuch übertragenen Liegenschaften durch den Beschwerdeführer gekauft worden. Es habe auch kein Betrag die Hand gewechselt, d.h. es wurde nichts abgekauft, was zu einer Handänderungssteuer führen könnte. Damit falle auch keine Handänderungssteuer an, womit die Forderung über CHF 41'980.00 hinfällig sei.

#### **E. 11**

Mit Schreiben vom 2. März 2023 ersuchte der Rechtsvertreter der Gemeinde B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdegegnerin) um Fristerstreckung und machte gleichzeitig geltend, dass auf die im eigenen Namen erhobene Beschwerde des Beschwerdeführers mangels Beschwerdelegitimation nicht einzutreten sei.

#### **E. 12**

Mit Stellungnahme vom 15. März 2023 reichte der Beschwerdeführer die Vollmacht von C.\_\_\_\_\_ nach und wiederholte zudem die bereits gemachten Ausführungen.

- 9 -

#### **E. 13**

Mit Vernehmlassung vom 20. April 2023 beantragte die Gemeinde B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Beschwerdegegnerin) die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden könne. Sie machte im Wesentlichen geltend, Art. 8 ff. GKStG lasse sich nicht entnehmen, dass die Herausnahme von Grundstücken aus einer einfachen Gesellschaft keine Handänderungssteuer im Sinne von Art. 8 GKStG darstelle. Das Bundesgericht führe in Bezug auf eine einfache Gesellschaft vielmehr aus, dass das Gesetz im Gegenteil eher darauf hindeute, dass Überführungen von Grundstücken aus Gesamt- in Alleineigentum Handänderungen i.S.v Art. 8 GKStG darstellten. So ordne Art. 9 lit. a GKStG für Erbgemeinschaften ausdrücklich an, dass Handänderungen anlässlich der Erbteilung von der Handänderungssteuer befreit seien. Diese Steuerbefreiung wäre redundant, wenn die Grundstücksübertragung auf einzelne Mitglieder einer Gemeinschaft zur gesamten Hand – wie bei einer Erbgemeinschaft oder einer einfachen Gesellschaft – ohnehin keine

Handänderung darstellten (Urteile des Bundesgerichts 2C\_45/2019 und 2C\_46/2019 vom 29. Januar 2022 E.7.1). Eine solche Sichtweise entspreche denn auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Das Verwaltungsgericht unterstelle die Übertragung von Grundstücken auf einen oder mehrere einzelne Teilhaber zu Recht regelmässig der Handänderungssteuer. Eine Handänderungssteuer entfalle bei Personen- gesellschaften mit Blick auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nach Art. 8 GKStG analog der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung zu den juristischen Personen, wenn der übernehmende Gesellschafter bei der Übertragung eines Grundstücks im Gesamteigentum einer einfachen Gesellschaft in sein Alleineigentum bereits vor der Handänderung einen beherrschenden Einfluss in der einfachen Gesellschaft innehabe. Der Beweis hierfür sei nicht erbracht worden. Art. 534 Abs. 1 OR sei anwendbar, da im Gesellschaftsvertrag nicht vom Einstimmigkeitsprinzip abgewichen worden sei. Die Gesellschafter der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ hätten in tatsächlicher Hinsicht zusammen die Verfügungsgewalt über die

- 10 - Grundstücke innegehabt. Dies werde auch durch die Notwendigkeit der Ausübung des Kaufrechts belegt. Der Beschwerdeführer habe infolge des gesellschaftlichen Einstimmigkeitsprinzips vor der Handänderung keinen beherrschenden Einfluss gehabt. Er habe auch keine Mehrheits- beteiligung innegehabt. Gemäss Vereinbarung vom 10. April 2015 seien der Beschwerdeführer und C.\_\_\_\_\_ zu je 50 % Gesellschafter der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ gewesen, hätten zu je 50 % am Gewinn der Baugesellschaft partizipiert und die Liegenschaften zu je 50 % versteuert. Die Finanzierung des Eigen- und Fremdkapitals sei nicht weiter massgebend. Der Beschwerdeführer habe somit auch aufgrund der fehlenden Mehrheitsbeteiligung vor der Handänderung keinen beherrschenden Einfluss in der Baugesellschaft D.\_\_\_\_\_ innegehabt, weshalb die Handänderungssteuer zu Recht erhoben worden sei. Das Gesetz enthalte – im Gegensatz zum Einbringen von Grundstücken in eine Personengesellschaft (Art. 8 Abs. 3 GKStG) – keine privilegierende Regelung zur Übertragung von Grundstücken aus einer Personengesellschaft auf einen Teilhaber. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts werde die Handänderungssteuer trotz fehlender ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage analog nach Art. 8 Abs. 3 GKStG im Verhältnis zur vorbestehenden wirtschaftlichen Berechtigung der Gesellschaft reduziert (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts A 13 55 E.3, in: PVG 2014 Nr. 16 S. 123). Die analoge Anwendung von Art. 8 Abs. 3 GKStG komme dem Beschwerdeführer insoweit zugute, als dass die veranlagte Handänderungssteuer bloss im Umfang der quotenmässigen Verschiebung der Vermögensansprüche erhoben worden sei (d.h. im vorliegenden Fall im Umfang der restlichen 50 %). Ohne diese Privilegierung resp. analoge Anwendung würde die Überführung von gemeinschaftlichem Gesamt- in Alleineigentum ohne beherrschenden Einfluss eines Gesellschafters aufgrund der sich verändernden tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsmacht eine Handänderungssteuer in vollem Umfang auslösen.

- 11 -

#### **E. 14**

Replizierend hielt der Beschwerdeführer am 5. Mai 2023 im Wesentlichen fest, er sei am 26. Oktober 2022 davon ausgegangen, dass die Rechts- lage klar sei. Aufgrund des Gesellschaftsvertrag sei klar, dass keine Handänderungssteuer anfalle, da das Beteiligungsverhältnis entsprechend der Kapitalanlage festgelegt worden sei. Das Verhältnis der Kapitaleinlagen könne den Steuerunterlagen entnommen werden (Beilage 6 der Vernehmlassung). In der Steuerperiode 2019 seien die Guthaben (Kapitaleinlagen) wie

folgt belegt: A. \_\_\_\_\_ CHF 2'559'200.00, C. \_\_\_\_\_ CHF 0.00; in der Steuerperiode 2021 (Beilage 1/23): A. \_\_\_\_\_ CHF 2'821'800.00, C. \_\_\_\_\_ CHF 0.00. Grundsätzlich seien keine weiteren Abklärungen mehr nötig, denn der Gesellschaftsvertrag und die Steuerunterlagen seien eindeutig. Somit fielen keine Handänderungs- steuern an, wie dies auch von Steuerkommissär I. \_\_\_\_\_ und weiteren Fachleuten vermutet worden sei. Zu Punkt 8 hielt der Beschwerdeführer fest, im Schreiben der G. \_\_\_\_\_ AG sei auf die Vermögensverhältnisse und auf die Fremdfinanzierung mittels Hypotheken, die lediglich auf den Namen des Beschwerdeführers lauteten (Beilage 2/23) hingewiesen worden. Zu Punkt 9 führte er an, aus der Steuererklärung der Eheleute C. \_\_\_\_\_ könne nur herausgelesen werden, dass der Betrag von CHF 35'000.00 aus der Baugesellschaft D. \_\_\_\_\_ als Einkommen versteuert worden seien. Betreffend Punkt 22 bat er darum, dass seine Erläuterungen für den Grund der Vereinbarung zu akzeptieren seien. Die Beteiligung von je 50 % sei lediglich vereinbart worden, um die Schulden von C. \_\_\_\_\_ innert acht Jahren über den dann zugeteilten, festgelegten Anteil von CHF 35'000.00 pro Jahr ordentlich abzurechnen und zu versteuern. Im Jahr 2015 habe vermieden werden müssen, dass C. \_\_\_\_\_ einen Gewinn mache.

#### **E. 15**

März 2023 nachgereicht. Der Beschwerdeführer ist nach Ausübung des Kaufrechts nun Alleineigentümer der vormals der Baugesellschaft D. \_\_\_\_\_ gehörenden Grundstücke und daher befugt, alleine Beschwerde zu führen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 1C\_274/2007 vom 1. Februar

- 13 - 2008 E.1.1). Als formeller und materieller Adressat des angefochtenen Einspracheentscheids ist der Beschwerdeführer berührt und weist ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung auf (Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

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