

# LU\_GERICHTE A 92 18 vom 3. Dezember 1992

LU Gerichte, 1992-12-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_A\\_92\\_18](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_92_18)

FR: LU\_GERICHTE A 92 18 du 3 décembre 1992

IT: LU\_GERICHTE A 92 18 del 3 dicembre 1992

## Regeste

§ 3 Ziff. 4 HStG. Steuerfreie Handänderung; Realteilung. Damit eine Realteilung steuerbefreit ist, muss der Wertausgleich zwischen den Beteiligten in einem Zuge und zudem real erfolgen. | Handänderungssteuer

## Erwägungen

### E. 1

a) Nach § 2 Ziff. 1, 2 und 3 HStG unterliegen der Handänderungssteuer der Übergang des Eigentums an einem Grundstück im Sinne von Art. 655 Abs. 2 ZGB, die Änderung im Personenbestand von Gesamthandverhältnissen, die Veränderung der Anteilsrechte sowie die Aufhebung des Gesamteigentums und der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück, letzterer namentlich durch die Belastung eines Grundstückes mit einer Dienstbarkeit, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigt, insbesondere durch die Einräumung eines Baurechts oder eines Bauverbots (Ziff. 3 lit. c). Steuerfreie Handänderungen sind u. a. gemäss § 3 Ziff. 4 HStG die Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum und umgekehrt, soweit die Beteiligungsverhältnisse nicht ändern, sowie die Realteilung von Gemeinschaftsgut, soweit die zugeteilten Grundstücke den bisherigen Anteilen entsprechen. . . . b) Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts werden einerseits in § 2 HStG gewisse Tatbestände als steuerbegründende Handänderungen erklärt, bei denen nur die wirtschaftliche Verfügungsmacht, nicht aber das zivilrechtliche Eigentum übergeht, andererseits in § 3 HStG als steuerfreie Handänderungen Fälle geregelt, in denen trotz eines zivilrechtlichen Eigentumsübergangs keine wirtschaftliche Handänderung vorliegt. Das Gesetz enthält aber keine Generalklausel in dem Sinn, dass die Handänderungssteuer nur dann geschuldet wäre, wenn auch die Änderung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht eingetreten wäre. Vielmehr sind gewisse Fälle, in denen keine Abgabe geschuldet ist, konkret normiert. Daraus ergibt sich zwingend, dass nur jene Handänderungen steuerfrei sind, die sich unter die Ausnahmebestimmungen von § 3 HStG subsumieren lassen. Alle andern Handänderungen lösen die Steuerpflicht aus, sofern nicht ein subjektiver Steuerbefreiungsgrund gemäss § 5 HStG vorliegt. Abgesehen davon bedeutet der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keineswegs, dass die Handänderungssteuer nicht geschuldet ist, wenn die wirtschaftliche Verfügungsmacht trotz eines zivilrechtlichen Eigentumsübergangs letztlich den gleichen Personen verbleibt. So muss zum Beispiel auch ein Alleinaktionär Handänderungssteuern entrichten, wenn er ein Grundstück von seiner Aktiengesellschaft für sich privat oder für eine andere ihm gehörende Gesellschaft erwirbt. Das ist systemgerecht und beim Erlass des Handänderungssteuergesetzes zur Vermeidung von Missbräuchen ganz bewusst so angeordnet worden (LGVE 1991 II Nr. 25 Erw. 2).

## E. 2

Es wird geltend gemacht, die Realteilungen betreffend das Grundstück Nr. 1 bzw. Nr. 2 seien zum Anlass von Steuerveranlagungen genommen worden, obwohl es sich um steuerbefreite Handänderungen gemäss § 3 Ziff. 4 HStG handle. Aufgrund der Überführung von 939 m<sup>2</sup> ab dem Grundstück Nr. 1 in das Alleineigentum der Bauunternehmung B-AG habe sich deren Beteiligungsquote an der Baugesellschaft Z von 50 % auf 43,947 % reduziert. Als Folge des Übergangs von 548 m<sup>2</sup> ab dem Grundstück Nr. 2 in das Alleineigentum der B-Immobilien AG habe B als Beteiligter der Miteigentümergeinschaft Z Anspruch auf entsprechenden Flächenersatz bei einer späteren Realteilung des Grundstücks Nr. 2 erhalten; mit der Nachtragsbeurkundung vom 17. Dezember 1991 sei dieser Realersatz gewährt worden. Für die Eigentümer habe sich wirtschaftlich nichts geändert, und es liege daher ein Anwendungsfall von § 3 Abs. 4 HStG vor. a) Die körperliche Teilung (gleichbedeutend mit Real- oder Naturalteilung, vgl. Meier-Hayoz, Berner Kommentar zum ZGB, N 28 zu Art. 651) ist eine der vom Zivilgesetzgeber vorgesehenen Möglichkeiten der Aufhebung gemeinschaftlichen Eigentums (vgl. Art. 651 Abs. 1 ZGB). Ihre steuerliche Privilegierung wurde in der regierungsrätlichen Botschaft vom 15. Oktober 1982 mit der Einführung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise begründet. Wenn nämlich einerseits der Übergang der blossen tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück besteuert werden dürfe, so müsse andererseits dort von einer Besteuerung abgesehen werden, wo die Besitzesverhältnisse an einem Grundstück trotz eines formellen Eigentumsüberganges wirtschaftlich nicht änderten (vgl. Botschaft des Regierungsrates des Kantons Luzern an den Grossen Rat zum Gesetz über die Handänderungssteuer vom 15.10.1982, S. 12). Dem Grundsatz nach setzt die Realteilung eine teilbare Sache voraus (vgl. etwa Meier-Hayoz, a.a.O., N 28 zu Art. 651 ZGB). Im engeren Sinn würde demnach die Realteilung eines Grundstückes dessen Parzellierung verlangen. Eine körperliche Teilung bzw. eine Realteilung im weiteren Sinn liegt jedoch nach Auffassung von Lehre und Rechtsprechung auch dann vor, wenn mehrere selbständige Grundstücke den einzelnen Miteigentümern oder Gesamteigentümern ganz zugesprochen werden (Meier-Hayoz, a.a.O., N 5 und 30 zu Art. 651 ZGB; Ruf, Handänderungsabgaberecht, Komm. zu den Art. 1-10 des bernischen Gesetzes betr. Handänderungs- und Pfandrechtsabgaben [HPAG], N 83 zu Art. 10; BGE 65 III 85; so in LGVE 1987 II Nr. 16). b) Nach dem Wortlaut von § 3 Ziff. 4 HStG besteht Anspruch auf Steuerbefreiung im Falle der Realteilung nur, «soweit die zugeteilten Grundstücke den bisherigen Anteilen entsprechen». Somit lässt sich schon aus dem Gesetzestext darauf schliessen, dass jedem bisherigen Gesamt- oder Miteigentümer ein Grundstück real zugeteilt werden muss, damit die Voraussetzungen für eine steuerbefreite Realteilung erfüllt sind. Der zivilrechtliche Tatbestand der Realteilung selbst verlangt offenbar weder eine solche gegenseitige Grundstückszuteilung noch führt er zwingend zur Auflösung einer Miteigentümergeinschaft oder eines Gesamthandsverhältnisses in einem einzigen Zuge. Daraus lässt sich erklären, dass im vorliegenden Fall den im Grundbuch eingetragenen und unter den Kontroll-Nrn. 47 und 50 besteuerten Realteilungen nur einseitige Grundstückszuteilungen zugrunde liegen und dass sowohl die Baugesellschaft Z als auch die Miteigentümergeinschaft Z mit Bezug auf die Stammgrundstücke fortbestanden haben. Dass demgegenüber in § 3 Abs. 4 HStG eine gegenseitige Grundstückszuteilung verlangt wird, steht mit der Natur sowie Sinn und Zweck der Handänderungssteuer bzw. der Steuerbefreiung im Einklang. Die Handänderungssteuer ist eine reine Rechtsverkehrssteuer, weil sie an einen Vorgang des rechtlichen Verkehrs

anknüpft (vgl. zit. Botschaft, S. 5; Urteil St. vom 6.8.1990). Im Falle des Übergangs des Eigentums an einem Grundstück im Sinne von Art. 655 Abs. 2 ZGB wird die Handänderungssteuer im Prinzip durch das rein formale Kriterium des zivilrechtlichen Vorganges des Eigentumswechsels ausgelöst, welcher sich bei Immobilien sachenrechtlich in einer Änderung des Grundbucheintrages äussert. Daher ist bei der Veranlagung grundsätzlich auf den Grundbucheintrag abzustellen. Dies gilt selbst dann, wenn beispielsweise Kaufverträge, welche eine Änderung des Grundbucheintrages bewirkt haben, nachträglich wieder rückgängig gemacht werden. Führt diese Rückgängigmachung zu einem neuen Grundbucheintrag, findet wiederum ein Rechtsverkehr statt, der selbstredend eine Handänderungssteuer auslöst (vgl. Praxis des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden 1986, S. 160f. und 1981, S. 155). Daran ändert nichts, dass der Grundbucheintrag vor der Bezahlung oder Sicherstellung der geschuldeten Handänderungssteuer nicht erfolgt (vgl. § 19 Abs. 2 HStG). Naturgemäss stellt die Steuerbefreiung nach § 3 HStG eine endgültige Massnahme dar (vgl. ASA Bd. 57 S. 107). Dieser Gesichtspunkt verlangt, dass der die Steuerbefreiung rechtfertigende Wertausgleich zwischen den Beteiligten in einem Zuge und zudem real vollzogen wird. Mit andern Worten sind die entsprechenden Teilungen des bisherigen Gemeinschaftsgutes im gleichen Vertrag vorzunehmen oder, falls die Teilungen in verschiedenen Verträgen vereinbart wurden, sind diese zumindest gleichzeitig beim Grundbuchamt zur Anmeldung zu bringen. Weder können frühere Teilabtretungen, welche bereits besteuert wurden, Berücksichtigung finden, wenn sich bei einer späteren Teilung die Frage stellt, ob die zugeteilten Grundstücke den bisherigen Anteilen entsprechen, noch können Teilabtretungen unter Hinweis darauf steuerbefreit werden, dass später weitere folgten und dadurch der Wertausgleich geschaffen werde. Die Rechtsnatur der Handänderungssteuer und der definitive Charakter der Steuerbefreiung - ganz abgesehen von praktischen Durchführungsschwierigkeiten - lassen keine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung zu, wie sie von der Bauunternehmung B-AG und der B-Immobilien AG geltend gemacht wird. Dennoch kann selbst die etappenweise Auflösung einer Miteigentümergeinschaft oder eines Gesamthandverhältnisses insgesamt steuerbefreit sein, sofern jede Etappe für sich als Rechtsverkehrsvorgang die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt. c) Im vorliegenden Fall haben am 25. Juli 1991 einerseits nur die Bauunternehmung B-AG, nicht aber auch die A-AG eine Teilfläche des Grundstücks Nr. 1 und andererseits nur die B-Immobilien AG, nicht aber auch B eine Teilfläche des Grundstücks Nr. 2 real übernommen. Auch wurden gleichzeitig der A-AG und dem B keine andern Grundstücke entsprechend den bisherigen Anteilen zugeteilt. Demgegenüber beschränkte sich der Wertausgleich einerseits auf eine Erhöhung der Beteiligungsquote der A-AG an der Baugesellschaft Z und andererseits auf die obligatorische Einräumung eines Anspruchs zu Gunsten von B auf spätere Zuteilung eines Grundstücksteils. Weder die Quotenerhöhung noch die Einräumung eines Anspruchs auf spätere Zuteilung eines Grundstücksteils fanden zusammen mit dem grundbuchlichen Vollzug der Verträge vom 25. Juli 1991 einen grundbuchlichen Niederschlag. Damit sind die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung der nämlichen Realteilungen nicht gegeben. Daran ändert nichts, dass die Bauunternehmung B-AG und B-Immobilien AG sich darauf berufen, mit der Nachbeurkundung vom 17. Dezember 1991 sei dem wirklichen Parteiwillen Rechnung getragen und dementsprechend seien die Beteiligungsverhältnisse korrigiert worden. Zum einen datiert nämlich die Nachbeurkundung erst vom 17. Dezember 1991 und wurde deshalb erst rund fünf Monate nach den Verträgen vom 25. Juli 1991 beim Grundbuch angemeldet. Von Gleichzeitigkeit im oben erwähnten Sinn kann dabei keine

Rede sein. Zum andern stellen die aufgrund der Nachbeurkundung vorgenommenen Eintragungen im Grundbuch weder blosse Akten- bzw. Belegsergänzungen noch grundbuchliche Berichtigungen dar. Bezeichnenderweise lautet denn auch der Rechtsgrund der gestützt auf die Nachbeurkundung eingetragenen Eigentumsverhältnisse ebenfalls auf Realteilung. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass die aufgrund der Verträge vom 25. Juli 1991 vorgenommenen Grundbucheintragungen zu Recht bestanden haben. Sie bilden geradezu die Voraussetzung für die aufgrund der Nachbeurkundung vorgenommenen Eintragungen. Unter diesen Umständen fand ein neuer und selbständiger Rechtsverkehr statt, der für sich allein zu beurteilen ist.

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