

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00017 vom 23. August 2006

ZH Verwaltungsgericht, 2006-08-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2006.00017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2006.00017)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00017 du 23 août 2006

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00017 del 23 agosto 2006

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Abgrenzung der zivilrechtlichen von der wirtschaftlichen Handänderung Der Steuerpflichtige hat sich mit vier weiteren Gesellschaftern zu einem Baukonsortium zusammengeschlossen. Dieses bezweckte den Erwerb, die Überbauung und die Veräusserung eines Grundstückes. Im Gesellschaftsvertrag wurde den vier Mitgesellschaftern ein Kaufrecht eingeräumt. Ausserdem hatten sie gemäss Vertrag die höchste Entscheidungskompetenz bei der Realisierung des Bauvorhabens und dem Weiterverkauf. Nach diesem Zusammenschluss erwarb der Pflichtige das Grundstück und wurden in der Folge die alsdann erstellten Eigentumswohnungen an verschiedene Erwerber veräussert. Die Steuerbehörde auferlegte daraufhin zu Recht allein dem Pflichtigen Grundstückgewinnsteuern, da eine zivilrechtliche Handänderung zwischen dem Pflichtigen und den Wohnungserwerbern vorliegt. Entgegen der Ansicht der Rekurskommission lag keine wirtschaftliche Handänderung vor, weil die Gesellschafter im konkreten Fall von Beginn an die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück gehabt hatten, und ist die Übertragung des Eigentums vom Pflichtigen auf die Erwerber der Wohnungen dementsprechend nicht das letzte Glied eines Kettenhandels.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Rechtsgebiet: Steuerrecht  
Betreff: Grundstückgewinnsteuer  
Abgrenzung der zivilrechtlichen von der wirtschaftlichen Handänderung  
Der Steuerpflichtige hat sich mit vier weiteren Gesellschaftern zu einem Baukonsortium zusammengeschlossen. Dieses bezweckte den Erwerb, die Überbauung und die Veräusserung eines Grundstückes. Im Gesellschaftsvertrag wurde den vier Mitgesellschaftern ein Kaufrecht eingeräumt. Ausserdem hatten sie gemäss Vertrag die höchste Entscheidungskompetenz bei der Realisierung des Bauvorhabens und dem Weiterverkauf. Nach diesem Zusammenschluss erwarb der Pflichtige das Grundstück und wurden in der Folge die alsdann erstellten Eigentumswohnungen an verschiedene Erwerber veräussert. Die Steuerbehörde auferlegte daraufhin zu Recht allein dem Pflichtigen Grundstückgewinnsteuern, da eine zivilrechtliche Handänderung zwischen dem Pflichtigen und den Wohnungserwerbern vorliegt. Entgegen der Ansicht der Rekurskommission lag keine wirtschaftliche Handänderung vor, weil die Gesellschafter im konkreten Fall von Beginn an die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück gehabt hatten, und ist die Übertragung des Eigentums vom Pflichtigen auf die Erwerber der Wohnungen dementsprechend nicht das letzte Glied eines Kettenhandels.  
Stichworte:  
EINFACHE GESELLSCHAFT KETTENGESCHÄFT WIRTSCHAFTLICHE HANDÄNDERUNG ZIVILRECHTLICHE HANDÄNDERUNG  
Rechtsnormen: § 216

Abs. 1 StG § 227 Abs. 2 lit. a StG Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 3 I. Mit Gesellschaftsvertrag vom 30. November 2001 schlossen sich A, die C AG, die D AG, die E AG sowie F zum "Baukonsortium G" zusammen. Das Konsortium bezweckte den Erwerb des an der L-Strasse in Y, Gemeinde X, gelegenen Grundstücks Kat.Nr. 01, zum Preis von Fr. 1'750'000.-, die Überbauung des Grundstücks mit drei Mehrfamilienhäusern und deren Veräusserung an Dritte. A leistete eine Bareinlage von Fr. 100'000.-, die übrigen Gesellschafterinnen je eine solche von Fr. 50'000.-. Nach diesen Einlagen richteten sich die Beteiligungen der Gesellschafterinnen und deren Anteil an Gewinn und Verlust. Am 29. November 2002 erwarb A, dem die Geschäftsführung des Konsortiums übertragen war, das Eigentum am erwähnten Grundstück zum vorgesehenen Kaufpreis. In der Folge wurden die geplanten Mehrfamilienhäuser erstellt und die Eigentumswohnungen in den Jahren 2002 bis 2004 an verschiedene Erwerber veräussert. Aus Anlass dieser Handänderungen auferlegte der Gemeinderat X A mit Veranlagungs- und Einspracheentscheid vom 31. Mai 2005 bzw. 23. August 2005 Grundstückgewinnsteuern von insgesamt Fr. ... II. Die Steuerrekurskommission III hiess den Rekurs des Pflichtigen am 8. Februar 2006 teilweise gut und wies die Sache zum Neuentscheid an den Gemeinderat X zurück. Sie erwog im Wesentlichen, der Pflichtige habe den Mitgesellschafterinnen die wirtschaftliche Verfügungsmacht übertragen, nachdem er das Eigentum am fraglichen Grundstück erworben hatte. Diese wiederum hätten in der Folge über diese Verfügungsmacht verfügt, indem sie den Enderwerbern zum Eigentum an den einzelnen Eigentumswohnungen verholfen hätten. Der Gemeinderat X hätte deshalb alle Gesellschafter als Steuerpflichtige in das Veranlagungsverfahren einbeziehen müssen, was er unterlassen habe. III. Mit Beschwerde vom 10. März 2006 beantragte die Gemeinde X, es sei die Sache an die Steuerrekurskommission zurückzuweisen. Ausserdem verlangte sie eine Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schloss der Pflichtige auf Abweisung der Beschwerde und beantragte die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Wird ein Rückweisungsentscheid der Rekurskommission angefochten, so kann er nicht bezüglich der Erwägungen angefochten werden, die ihm zugrunde liegen. Das Verwaltungsgericht überprüft nur, ob die Rückweisung gerechtfertigt war, was im Licht von § 149 Abs. 3 in Verbindung mit § 212 StG der Fall ist, wenn zu Unrecht noch keine materielle Entscheidung getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (RB 2001 Nr. 93, 2000 Nr. 130).

### **E. 2.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Diesen (sogenannten zivilrechtlichen) Handänderungen, die in der sachenrechtlichen Übertragung des Eigentums an Grundstücken bestehen, sind gemäss § 216 Abs. 2 lit. a StG Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen wirken. Die Annahme einer wirtschaftlichen Handänderung setzt voraus, dass wesentliche Teile der dem Grundeigentum innewohnenden Verfügungsgewalt rechtsgeschäftlich übertragen werden, sodass gesagt werden kann, dass fragliche

Rechtsgeschäft wirke "tatsächlich und wirtschaftlich" wie eine (zivilrechtliche) Handänderung an einem Grundstück. Dieser Tatbestand ist erfüllt, wenn mit den übertragenen Rechten Befugnisse verbunden sind, die dem jeweiligen Inhaber eine Stellung einräumen, welche tatsächlich und wirtschaftlich jener eines Eigentümers gleichkommt (RB 1977 Nr. 92).

## **E. 2.2**

Eine rechtsgeschäftliche Übertragung wesentlicher Teile der dem Grundeigentum innewohnenden Verfügungsgewalt erfolgt etwa beim Vollzug von Kettengeschäften. Ein solcher Kettenhandel liegt vor, wenn der Berechtigte vom Grundeigentümer die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht nur eingeräumt erhält, sondern diese zugunsten eines Dritten, der hernach das Grundeigentum erwirbt, tatsächlich ausübt. Bei diesem Vorgang sind demnach zwei Schritte zu unterscheiden, von denen jeder für sich als wirtschaftliche Handänderung steuerbar ist. Eine Person, der ein Kaufrecht an einem Grundstück eingeräumt wird, erwirbt die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück. Verzichtet sie auf das Recht zu Gunsten einer bestimmten Drittperson und erwirbt diese das Eigentum am Grundstück, so hat die berechtigte Person ihre wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück ausgeübt und auf die Drittperson übertragen (RB 1997 Nr. 55; VGr Zürich, 20. November 1990, StE 1992 B 42.22 Nr. 6; VGr Basel-Land, 27. Juli 1983, und BGr, 22. März 1985, beide in StE 1985 B 42.22 Nr. 1).

## **E. 2.3**

Der Pflichtige erwarb das Eigentum an der streitbetroffenen Liegenschaft am 29. November 2002. Nach deren Überbauung mit drei Mehrfamilienhäusern im Stockwerkeigentum durch das "Baukonsortium G", dem er als geschäftsführender Gesellschafter angehörte, veräusserte er die Eigentumswohnungen in den Jahren 2002 bis 2004 an verschiedene Erwerber.

### **E. 2.3.1**

Zwischen den Parteien ist streitig, ob diese Eigentumsübertragung als zivilrechtliche Handänderung zu würdigen ist oder bloss das erforderliche letzte Glied eines Kettenhandels mit zwei wirtschaftlichen Handänderungen gebildet hat. Eine zivilrechtliche Handänderung wäre anzunehmen, wenn sich herausstellte, dass der Pflichtige das Eigentum an den Wohnungen direkt auf die Erwerber übertragen hat, d.h. ohne vorgängig die wirtschaftliche Verfügungsmacht am Grundstück Drittpersonen verschafft zu haben, welche hernach die Verfügungsmacht an den Wohnungen ihrerseits den Eigentumserwerbern übertragen haben. Andernfalls lägen zwei wirtschaftliche Handänderungen vor, vom Pflichtigen auf die Gesellschafter des Konsortiums und von diesen auf die Erwerber der Eigentumswohnungen.

### **E. 2.3.2**

Nach Auffassung der Rekurskommission hat der Pflichtige nach Erwerb des Eigentums die wirtschaftliche Verfügungsmacht am Grundstück auf das "Baukonsortium G" bzw. an die Gesellschafter des Konsortiums übertragen. Diese hätten in der Folge den Käufern zum Erwerb des Eigentums an den Wohnungen verholfen. Sie hätten nämlich die "höchste Entscheidungskompetenz bei der Realisierung des Bauvorhabens, beim Weiterverkauf und damit bei der Erreichung des Gesellschaftsziels" gehabt. Denn die Gesellschafterversammlung, welcher alle Gesellschafter angehörten, habe das oberste Organ gebildet, das befugt gewesen sei, über wichtige und grundsätzliche Angelegenheiten

Beschluss zu fassen. Entscheidend für die Annahme der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Grundstück sei aber, dass die Gesellschafter eine Gewinn- und Verlustbeteiligung nach Massgabe ihrer Gesellschaftsanteile vereinbart hätten. Die Gesellschafter hätten daher im Umfang ihrer Beteiligung die für Eigentümer massgebliche Befugnis der Veräusserung auf eigene Rechnung gehabt und demgemäss wie Eigentümer aus dem Verkauf der Liegenschaften einen grösstmöglichen Gewinn erzielen können, der ihnen im Ausmass ihrer Beteiligungen verblieben sei. Umgekehrt hätten sie wie zivilrechtliche Eigentümer das anteilmässige Verlustrisiko getragen. Der Pflichtige macht darüber hinaus geltend, die im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Kaufrechte der Mitgesellschafterinnen hätten diesen die wirtschaftliche Verfügungsgewalt verschafft, welche sie ausgeübt hätten, indem sie unter eigener gesellschaftsvertraglicher Mitwirkung Dritten den Erwerb des Eigentums ermöglicht hätten.

### **E. 2.3.3**

Die Rekurskommission und der Pflichtige übersehen, dass die Gesellschaft bzw. die Gesamtheit der Gesellschafter aufgrund der im Gesellschaftsvertrag des "Baukonsortiums G" geregelten Entscheidungsbefugnisse und Kaufrechte von Beginn an die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das streitbetroffene Grundstück innegehabt hat. Der Pflichtige hat mit anderen Worten nie (allein) diese Verfügungsmacht gehabt und hat sie daher auch nicht der Gesellschaft bzw. den Gesellschaftern übertragen können. Er hat das Eigentum am Grundstück auf Geheiss der Gesellschafter erworben und die Stockwerkeinheiten an den hernach erstellten Bauten auf Anordnung der Gesellschafter veräussert. Mithin liegen keine wirtschaftlichen Handänderungen vom Pflichtigen an die Gesellschafter und von diesen an die Erwerber der Eigentumswohnungen vor. Die Übertragung des Eigentums vom Pflichtigen auf die Erwerber der Wohnungen ist demnach nicht das letzte Glied eines Kettenhandels, sondern ist direkt an diese im Einklang mit den Gesellschaftern des Konsortiums als Inhaber der wirtschaftlichen Verfügungsmacht erfolgt. Somit liegt eine zivilrechtliche Handänderung zwischen dem Pflichtigen und den Wohnungserwerbern vor. Dass der Pflichtige das Eigentum erworben und wieder veräussert hat, ohne je (allein) die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück besessen zu haben, ändert daran nichts. Denn jede Übertragung des (sachenrechtlichen) Eigentums ist kraft § 216 Abs. 1 StG eine derartige Handänderung, unbekümmert darum, ob mit ihr die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt einhergeht oder nicht (vgl. RB 1986 Nr. 72). Die Dinge liegen insoweit gleich wie im Fall von Erwerb und Veräusserung eines Grundstücks aufgrund eines Treuhandvertrags.

### **E. 2.4**

Dadurch, dass sie die Sache zur Veranlagung aller Gesellschafter des Konsortiums für eine wirtschaftliche Handänderung von diesen auf die Wohnungserwerber an den Gemeinderat X zurückgewiesen hat, hat die Rekurskommission rechtsverletzend entschieden, weil der Einspracheentscheid insoweit nicht an einem Verfahrensmangel gelitten hat. Sie wird somit im Neuentscheid selber über die Steuern materiell zu entscheiden haben. Das führt zur Gutheissung der Beschwerde.

### **E. 3**

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens sind dem unterliegenden Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG), dem auch die verlangte Parteientschädigung nicht zusteht (§ 17 Abs. 2 des

Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 213 StG, auch zum Folgenden). Der obsiegenden Gemeinde ist indessen ebenfalls keine Entschädigung zuzusprechen, da ihr kein besonderer Aufwand erwachsen ist und der angefochtene Entscheid nicht offensichtlich unbegründet war. Demgemäss entscheidet die Kammer:

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