

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00156 vom 10. Februar 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-02-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00156

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00156 du 10 février 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00156 del 10 febbraio 2014

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Wirtschaftliche Handänderung bei Auflösung einer (stillen) einfachen Gesellschaft. Mangels sachen- bzw. zivilrechtlicher Konsequenzen ist die Auflösung einer einfachen Gesellschaft nicht als zivilrechtliche Handänderung zu betrachten, wenn dabei weder durch Realteilung Gesamteigentum aufzulösen noch Alleineigentum auf einen anderen Gesellschafter oder Dritte zu übertragen ist. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein in die einfache Gesellschaft eingebrachtes Grundstück kommt im Innenverhältnis – ohne abweichende Regelung im Gesellschaftervertrag – den gesellschaftsrechtlich verbundenen Gesellschafter gemeinsam zu, unabhängig von der Grösse der gesellschaftsinternen Anteile und selbst wenn nach aussen lediglich ein einzelner Gesellschafter als sachenrechtlicher Alleineigentümer im Grundbuch eingetragen ist. Entsprechend stellt die Auflösung einer einfachen Gesellschaft, im Zuge welcher der sachenrechtlich zwar nicht als Eigentümer eingetragene, im Innenverhältnis jedoch gleichwohl wirtschaftlich mitberechtigte (stille) Gesellschafter zugunsten der zivilrechtlichen Alleineigentümer und Mitgesellschafter auf seine wirtschaftliche Verfügungsmacht verzichtet, eine wirtschaftliche Handänderung dar, sofern diese nicht gleichzeitig mit einer grundbuchlichen Mutation oder einem ausserbuchlichem Erwerb einhergeht und damit als zivilrechtliche Handänderung zu erfassen wäre. Schuldner der Grundstückgewinnsteuer ist diesfalls allein derjenige, welcher bei der Gesellschaftsauflösung gegen Entschädigung auf seine bisherige wirtschaftliche Verfügungsmacht und seinen gesellschaftsinternen Anteil am Grundstück verzichtet hat. Vorliegend wurde ein Grundstück von zwei Gesellschaftern einer eigens zu diesem Zweck gegründeten einfachen Gesellschaft erworben, wobei sich lediglich ein Gesellschafter als Eigentümer ins Grundbuch eintragen liess. Das Grundstück stand den beiden Gesellschaftern gemäss Gesellschaftsvertrag jedoch gleichermassen je zur Hälfte zu und diese partizipierten im Innenverhältnis gleichermassen an Gewinn und Verlust der Liegenschaft. Nach dem Tod des im Grundbuch als Eigentümer eingetragenen Gesellschafters vereinbarten dessen in die Gesellschafterstellung nachrückenden Erben mit dem überlebenden (stillen bzw. sachenrechtlich nach aussen nicht berechtigten) Gesellschafter die Auflösung der Gesellschaft gegen Entschädigung des stillen Gesellschafters für dessen gesellschaftsrechtlich begründete, wirtschaftliche Berechtigung am Grundstück. Letzterer wurde damit zufolge wirtschaftlicher Handänderung grundstückgewinnsteuerpflichtig. Ausgangsgemässe Kostenaufgabe an den Beschwerdegegner ohne Zusprechung von Parteientschädigungen. Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 02

an der E-Strasse 03/04 mit 1 ' 265 m

E. 2

OR auch schon im Voraus vereinbart werden, dass bei Dahinscheiden eines Gesellschafters die Gesellschaft mit den Erben fortbestehen soll. Dadurch wird die Gesellschafterstellung vererbbar und die untereinander gesamthänderisch verbundenen Erben treten eo ipso in die Gesellschafterstellung des verstorbenen Gesellschafters ein (vgl. Daniel Staehelin in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4. A., Basel 2012, Art. 545/546 OR N. 10; Stephan Wolf, Subjektwechsel bei einfachen Gesellschaften, ZBGR 81/2000, S. 19 f. mit weiteren Hinweisen). Ebenso kann die einfache Gesellschaft jederzeit durch gegenseitige Übereinkunft (Art. 545 Abs. 1 Ziff.

E. 2.1

Als personenbezogene Gesellschaftsform löst sich die einfache Gesellschaft beim Aus- bzw. Verscheiden einzelner Gesellschafter grundsätzlich auf, sofern der Fortbestand nicht vereinbart oder einstimmig beschlossen wird. So kann insbesondere durch eine sogenannte Nachfolgeklausel im Sinn von Art. 545 Abs. 1 Ziff.

E. 2.2

D sel. und der Pflichtige haben für die von ihnen gegründete einfache Gesellschaft "Konsortium H" im Sinn einer Nachfolgeklausel nach Art. 545 Abs. 1 Ziff. 2 OR vereinbart, dass bei Versterben eines Gesellschafters die Gesellschaft mit dessen Erben fortgesetzt würde, der überlebende Gesellschafter diesfalls jedoch die Veräusserung der Liegenschaft verlangen oder gemeinschaftlich eine andere Lösung gefunden werden könne. Obwohl die Erben von D sel. damit zufolge Universalsukzession nach dessen Tod von Gesetzes wegen und ausserbuchlich (Art. 560 Abs. 1 und 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB]) in dessen Eigentümerstellung nachgerückt sind, löst ein solcher Eigentümerwechsel durch Erbgang noch keine Grundstückgewinnsteuer aus, da ein Aufschubstatbestand nach § 216 Abs. 3 lit. a StG gegeben ist. Hinsichtlich der wirtschaftlichen Berechtigung des Pflichtigen am Grundstück hatte der Todesfall von D sel. zunächst lediglich die Auswirkung, dass er damit gemäss Gesellschaftsvertrag die Berechtigung erhielt, jederzeit innert Halbjahresfrist den Grundstücksverkauf zu verlangen. Mit der Vereinbarung betreffend die Auflösung der einfachen Gesellschaft "Konsortium H" vom 21. November bzw. 2. Dezember 2008 haben sich der Pflichtige und die verbleibenden Erben von D sel. per gegenseitige Übereinkunft gemäss Art. 545 Abs. 1 Ziff. 4 OR für die rückwirkende Auflösung der Gesellschaft per 30. September 2008 entschieden. Zu prüfen ist, ob und wie die vorgenommene Gesellschaftsauflösung als zivilrechtliche oder wirtschaftliche Handänderung steuerrechtlich zu erfassen ist. 3. 3.1 Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Als zivilrechtliche Handänderung gilt hierbei der Übergang von zivilrechtlichem (sachenrechtlichem) Eigentum an einem Grundstück oder einem Grundstückanteil vom bisherigen Rechtsträger auf einen anderen, was eines gültigen Rechtsgrundes und in der Regel eines Grundbucheintrags bedarf (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 216 N. 12 f. mit weiteren Hinweisen). 3.2 Mangels Rechtsfähigkeit kann die einfache Gesellschaft im Sinn von Art. 530 ff. OR nicht selbst Träger von Rechten und Pflichten sein, weshalb nur die einzelnen

und gemäss Art. 652 ZGB gesamthänderisch miteinander verbundenen Gesellschafter Steuersubjekte und (Gesamt-)Eigentümer eines Grundstücks sein können. Im Gegensatz zu der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft ist zur Begründung sachenrechtlichen Gesamteigentums grundsätzlich die Eintragung der einzelnen Gesellschafter erforderlich, da die einfache Gesellschaft nicht unter eigener Firma auftreten kann (vgl. Art. 90 Abs. 1 lit. b und c der Grundbuchverordnung vom 23. September 2011 [GBV]). Diese können sich als Gesamteigentümer und unter Angabe des die Gemeinschaft begründenden Rechtsverhältnisses im Grundbuch eingetragen lassen, wobei ihre gesellschaftsinternen (ideellen) Quoten aufgrund der Natur des von ihnen gebildeten Gesamteigentums nicht eintragungsfähig sind.

3.3 Die Realteilung von gesamthandschaftlichem Eigentum, z. B. bei Auflösung einer Personengesellschaft, führt dazu, dass den bisherigen Gesamteigentümern entsprechend ihrem Anteil am Gesamteigentum neu Alleineigentum zugewiesen wird. Dies wird praxismässig als zivilrechtliche Handänderung aufgefasst (VGr, 12. Juni 1992, StE 1993 B 42.21 Nr. 7, E. 3.b). Von dieser Umwandlung von Gesamt- in Alleineigentum (Realteilung) ist die blosser Umwandlung von Gesamt- in Miteigentum abzugrenzen, welche noch keine zivilrechtliche Handänderung darstellt (Richner et al., § 216 N. 54).

3.4 Ein- oder Austritt von Gesellschaftern sowie Verschiebungen der ideellen Beteiligungen am Gesamteigentum bewirkt bei der einfachen Gesellschaft zugleich auch die Dekretszenz (Abwachsung) respektive Akkreszenz (Anwachsung) der Anteile der (verbleibenden) Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen und eine (ausserbuchliche) Änderung der zivilrechtlichen Berechtigung an einem im Gesamteigentum der Gesellschafter stehenden Grundstück. Dem Grundbucheintrag ist diesfalls nur deklaratorische Wirkung zuzumessen (vgl. Roland Pfäffli, Einfache Gesellschaft – Bekanntes und Neues, ZBGR 88/2007, S. 411; vgl. auch Obergericht LU, 9. Dezember 1996, ZBGR 80/1999, S.

E. 4

OR) oder – soweit sie auf unbestimmte Dauer oder Lebenszeit eines Gesellschafters geschlossen worden ist – durch Kündigung seitens eines Gesellschafters (Art. 545 Abs. 1 Ziff.

E. 4.1

Den als zivilrechtliche Handänderungen erfassten sachenrechtlichen Übertragungen des Eigentums an Grundstücken sind nach § 216 Abs. 2 lit. a StG die wirtschaftlichen Handänderungen gleichgestellt. Als solche gelten Rechtsgeschäfte, 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, ohne dass dabei die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse eine Änderung erfahren. 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. Eine solche Stellung ist wiederum in aller Regel spätestens dann anzunehmen, wenn derart wesentliche Teile der Verfügungsgewalt übertragen werden, dass der Berechtigte befugt ist, seinen Rechtsnachfolger frei bestimmen zu können, ohne dass der zivilrechtliche Eigentümer dagegen Einwände erheben kann bzw. noch rechtliche Entscheidungsbefugnisse hat (Richner et al., § 216 N. 63). Dies stellt jedoch lediglich eine obere Grenze dar, bei welcher eine eigentümerähnliche Stellung regelmässig zu bejahen ist. Alsdann ist nicht auf die formelle (äussere) Rechtswirkung, sondern auf die erzielte tatsächliche wirtschaftliche

Wirkung abzustellen (RB 1977 Nr. 92; Richner et al., § 216 N. 64). Eine darüber hinausgehende rechtsgeschäftliche Weitergabe der erlangten (wirtschaftlichen) Verfügungsmacht an einen Dritten ist hingegen lediglich in gewissen Fällen (Kettenhandel) erforderlich, jedoch kein generelles Merkmal der wirtschaftlichen Handänderung (Richner et al., § 216 N. 62; unzutreffend hingegen die Ansicht von August Reimann/ Ferdinand Zuppinger/ Erwin Schärler, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Band, Bern 1966, § 161 StG N. 46 , vgl. dazu die Kritik bei Felix Richner, Die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich [Teil 3], ZStP 3/1992, S. 169 f.).

E. 4.2

Der Nachweis einer wirtschaftlichen Handänderung obliegt – da es sich hierbei um eine steuerbegründende Tatsache handelt – der Steuerbehörde (RB 1990 Nr. 36; RB 1981 Nr. 90 mit Hinweisen; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 110). Diese hat aufzuzeigen und zu beweisen, dass der Ersterwerber die eigentumsähnlichen Befugnisse erworben hat, durch welchen Vorgang dies geschehen ist, dass er diese Befugnisse durch Übertragung auf eine Drittperson ausgeübt hat und durch welchen Vorgang dies geschehen ist (RB ORK 1953 Nr. 89).

E. 4.3

Auch wenn das sachenrechtliche Eigentum an einem in die Gesellschaft neu eingebrachten Grundstück bis zum grundbuchlichen Vollzug der Einbringung weiterhin dem bisherigen Alleineigentümer zukommt, kommt im Innenverhältnis der Gesellschaft die (wirtschaftliche) Verfügungsmacht ohne abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag von Beginn weg den gesellschaftsrechtlich verbundenen Gesellschaftern gemeinsam zu (vgl. Art. 535 OR sowie VGr, 23. August 2006, SB.2006.00017 = StE 2007 B 42.21 Nr. 9, E. 2.3.3 und VGr, 30. Oktober 1996, StE 1997 B 42.22 Nr. 7, E. 5.a.bb). Dabei ist der Grösse der ideellen Anteile der Gesellschafter nicht entscheidend für deren wirtschaftliche Verfügungsmacht: Während bei Immobiliengesellschaften erst eine beherrschende Beteiligung von über 50 % die (wirtschaftliche) Verfügungsgewalt über die Gesellschaftsgrundstücke vermittelt (Felix Richner, Die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich [Teil 4], ZStP 4/1992, S. 260; Richner et al., § 216 N. 93), vermittelt in Gesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit grundsätzlich bereits die Gesellschafterstellung als solche (gemeinsame) wirtschaftliche Verfügungsmacht, da die gesellschaftsinternen Verhältnisse vorbehaltlich besonderer Abreden vom Grundsatz der Einstimmigkeit und nicht vom Mehrheitsprinzip beherrscht werden (vgl. Art. 534 Abs. 1 OR und [sachenrechtlich] Art. 653 Abs. 2 ZGB). Ebenso wenig schliesst der Umstand, dass die einzelnen Gesellschafter gesellschaftsintern nicht allein über das gemeinsam verwaltete Grundstück verfügen können, deren (gemeinsame) wirtschaftliche Verfügungsgewalt aus : Wie bereits erwähnt stellt die Fähigkeit, seinen Rechtsnachfolger frei bestimmen zu können, ohne dass der zivilrechtliche Eigentümer dagegen Einwände erheben kann bzw. noch rechtliche Entscheidungsbefugnisse hat, lediglich eine Obergrenze dar, bei welcher eine eigentümerähnliche Stellung regelmässig zu bejahen ist (Richner et al., § 216 N. 63). Gerade bei gemeinsamer gesellschaftsrechtlicher Berechtigung erscheint dieses Kriterium jedoch untauglich, da diesfalls – in Bezug auf stille Gesellschaften zumindest im Innenverhältnis – überhaupt kein Gesellschafter alleinige Verfügungsmacht innehat. Somit kommt praxismässig gesellschaftsrechtlich verbundenen Gesellschaftern die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein in die Gesellschaft eingebrachtes Grundstück gemeinsam zu, selbst wenn dieses zivilrechtlich weiterhin im Alleineigentum eines

einzelnen Gesellschafters steht und lediglich im Innenverhältnis keiner der Gesellschafter frei über die Rechtsnachfolge bestimmen kann.

E. 4.4

Da alleinige Verfügungsmacht in gemeinsame (wirtschaftliche) Verfügungsmacht überführt wird, liegt praxisgemäss insbesondere auch eine wirtschaftliche Handänderung vor, wenn der Alleineigentümer einer Liegenschaft diese ohne Grundbucheintrag nachträglich in eine (stille) einfache Gesellschaft einbringt. Damit dabei aber überhaupt ein steuerbarer Grundstücksgewinn anfällt, ist darüber hinaus noch erforderlich, dass der gesellschaftsinterne Verrechnungspreis für die eingebrachte Liegenschaft höher ist als deren Anlagewert (vgl. im Zusammenhang mit Kettengeschäften VGr, 30. Oktober 1996, StE 1997 B 42.22 Nr. 7, E. 5.c sowie Richner et al., § 216 N. 87). Hingegen ist noch keine wirtschaftliche Handänderung zu bejahen, wenn eine Liegenschaft bereits von Anfang an für die Gesellschaft bzw. die Gesamtheit der Gesellschafter erworben und deshalb im Innenverhältnis immer schon gemeinsam verwaltet wurde (VGr, 23. August 2006, SB.2006.00017 = StE 2007 B 42.21 Nr. 9, E. 2.3.3). Wenn die nachträgliche Einbringung einer Liegenschaft in eine (stille) einfache Gesellschaft ohne Grundbuchmutation als wirtschaftliche Handänderung zu betrachten ist, muss umgekehrt auch die Auslösung einer Liegenschaft aus der gesellschaftsintern gemeinsam ausgeübten Verfügungsmacht der Gesellschafter und Übertragung in die alleinige wirtschaftliche Verfügungsmacht einzelner Gesellschafter als wirtschaftliche Handänderung erfasst werden, sofern diese nicht gleichzeitig mit einer grundbuchlichen Mutation oder einem ausserbuchlichen Erwerb einhergeht und somit nicht schon als zivilrechtliche Handänderung zu erfassen wäre (vgl. zu letzterem – Umwandlung von Gesamt- in Alleineigentum – Steuerrekursgericht AG, 21. Oktober 1985, StE 1986, B 42.21 Nr. 2, E. 3 und Richner et al. § 216 N. 49).

E. 4.5

Der Grundstückserwerb durch D sel. steht in unmittelbarem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem gleichentags abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag, gemäss welchem der Pflichtige als stiller Teilhaber hälftig am (Grundstücks-) Geschäft partizipieren sollte. Da der abgeschlossene Gesellschaftsvertrag und der Grundstückserwerb einander wechselseitig bedingten, ist zwar allein D sel. als Eigentümer ins Grundbuch eingetragen worden, er und seine Erben haben aber bis zur Gesellschaftsauflösung nie (allein) die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt. Vielmehr kam diese während der Dauer des Gesellschaftsverhältnisses stets der Gesamtheit der Gesellschafter zu, somit D sel. (bzw. dessen Erben nach dessen Dahinscheiden) und dem Pflichtigen gemeinsam. Im Gesellschaftsvertrag wurde sodann auch offenkundig eine Gleichstellung der Gesellschafter angestrebt, welche gleichermaßen an Gewinn und Verlust als auch an der Liegenschaft selbst partizipieren sollten und welche dem Pflichtigen die Mitsprache in allen wichtigen Liegenschaftsbelangen sicherte. Da damit die wesentlichsten Eigentümerbefugnisse geteilt wurden, fällt nicht mehr ins Gewicht, ob D sel. die "gewöhnliche [n] Verwaltungshandlungen, dringliche Massnahmen und augenscheinlich der Sache dienende, nicht erhebliche Arbeiten" auch ohne die interne Zustimmung des Pflichtigen vornehmen konnte. Mit dem Tod von D sel. wuchs die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Pflichtigen sogar noch weiter an, konnte er nun doch gemäss Gesellschaftsvertrag jederzeit und einseitig den Verkauf des Grundstücks innerhalb eines halben Jahres verlangen. Infolge der Auflösung der einfachen Gesellschaft wurde die bis anhin dem Pflichtigen und den Rechtsnachfolgern von D sel. gemeinsam zukommende

(wirtschaftliche) Verfügungsmacht über das Grundstück allein an letztere übertragen. Auch wenn ein zivilrechtlicher (grundbuchlicher) Eigentümerwechsel nicht stattfand, liegt diesbezüglich eine wirtschaftliche Handänderung vor, da den Erben von D sel. im Zuge der Gesellschaftsauflösung neu die alleinige wirtschaftliche Verfügungsmacht eingeräumt wurde, welche zuvor nur der Gesamtheit der Gesellschafter zugekommen ist. Diese Qualifikation als wirtschaftliche Handänderung wird entgegen den Ausführungen des Beschwerdegegners auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass die ursprüngliche Einbringung des Grundstücks in die Gesellschaft gemäss dem bereits mehrfach zitierten Entscheid des Verwaltungsgericht (VGr, 23. August 2006, SB.2006.00017 = StE 2007 B 42.21 Nr. 9, E. 2.3.3) selbst noch nicht als wirtschaftliche Handänderung zu erfassen ist: Da das Grundstück von Beginn weg für die gleichentags gegründete einfache Gesellschaft erworben wurde und D sel. damit nie die alleinige wirtschaftliche Verfügungsmacht zukam, wechselten die wirtschaftlichen Machtverhältnisse tatsächlich erst mit der Gesellschaftsauflösung. Eine (mindestens) zweimalige wirtschaftliche Handänderung ist jedoch nur bei Kettengeschäften erforderlich, ansonsten jedoch nicht Voraussetzung zur Annahme einer wirtschaftlichen Handänderung (vgl. E. 4.1 vorstehend). Damit ist eine steuerbare (erstmalige) wirtschaftliche Handänderung zufolge Gesellschaftsauflösung (ohne sachenrechtliche Eigentumsübertragung) zu bejahen. 5.

E. 5

in Verbindung mit Art. 546 OR) aufgelöst werden. Ein Eigentumswechsel zufolge Erbgang stellt sodann ein Steueraufschubstatbestand im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. a StG dar.

E. 5.1

Steuersubjekt der Grundstückgewinnsteuer ist gemäss § 217 StG der Veräusserer, d. h. bei zivilrechtlichen Handänderungen der in der Regel im Grundbuch eingetragene Eigentümer und bei wirtschaftlichen Handänderungen der Inhaber tatsächlicher Verfügungsmacht bzw. wesentliche Herrschaftsbefugnisse über ein Grundstück, welcher diese ohne zivilrechtliche Handänderung einem Dritten überträgt (Richner et al., § 217 N. 2 ff.; Reimann/Zuppinger/Schärrer, § 162 StG N. 1). Da eine wirtschaftliche Betrachtungsweise erst greifen kann, wenn eine zivilrechtliche Handänderung zu verneinen ist, bestimmt sich der Kreis der Steuerpflichtigen bei einer zivilrechtlichen Handänderung anhand der sachenrechtlichen Eigentümerstellung und unabhängig davon, ob und durch wen wirtschaftliche Verfügungsgewalt übertragen wird (vgl. VGr, 23. August 2006, SB.2006.00017 = StE 2007 B 42.21 Nr. 9, E. 2.3.3 in fine; vgl. auch Richner et al., § 217 N. 6, wonach blosse Geldgeber bei zivilrechtlichen [sic] Handänderungen auch dann nicht Steuersubjekt sein können, wenn sie zugleich stille Gesellschafter an einem Grundstück sind). Erst wenn keine zivilrechtliche Handänderung vorliegt, ist im Rahmen einer wirtschaftlichen Handänderung darauf abzustellen, wer als Überträger wesentlicher Herrschaftsbefugnisse erscheint (vgl. Richner et al., § 217 N. 4 und § 216 N. 73 ff.). Wird ein Grundstück durch eine einfache Gesellschaft veräussert, sind die gesellschaftsrechtlich verbundenen Gesellschafter Veräusserer und gemeinsam in das Veranlagungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer miteinzubeziehen (RB 1961 Nr. 75; Felix Richner, Die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich (Teil 8), ZStP 4/1993, S. 272 f.; Richner et al., § 217 N. 17 und 19; Reimann/Zuppinger/Schärrer, § 162 StG N. 5; Ferdinand Zuppinger et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. A., Bern 1983, § 162 StG N. 1). Da grundsätzlich der Gesamtheit aller Gesellschafter im Innenverhältnis die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein gemeinsam

verwaltetes Grundstück zugekommt, sind dabei zumindest bei wirtschaftlichen Handänderungen sowohl die im Grundbuch als zivilrechtliche (Allein-)Eigentümer eingetragenen als auch die aus diesem nicht ersichtlichen stillen Gesellschafter miteinzubeziehen (vgl. VGr, 30. Oktober 1996, StE 1997 B 42.22 Nr. 7; hingegen wurde bei VGr, 23. August 2006, SB.2006.00017 = StE 2007 B 42.21 Nr. 9, E. 2.3.3 eine zivilrechtliche Handänderung angenommen und der stille Gesellschafter ohne sachenrechtliche Eigentümerstellung deshalb in korrekter Weise nicht in die Veranlagung miteinbezogen). Sind nicht alle Steuerpflichtige in das Veranlagungsverfahren einbezogen worden, führt dies zur Nichtigkeit der Veranlagungsverfügung, eine "Berichtigung der Parteibezeichnung" ist nicht möglich (Richner et al., § 217 N. 20 mit weiteren Hinweisen; VGr, 29. Dezember 1993, StE 1994 B 43 Nr. 1; VGr, 6. April 1982, ZB 1 83 [1982], 514).

E. 5.2

Damit ergibt sich, dass bei einer zivilrechtlichen Handänderung alle bisherigen (Gesamt-)Eigentümer in das Veranlagungsverfahren miteinzubeziehen sind, jedoch nicht die stillen Gesellschafter ohne sachenrechtliche Eigentümerstellung (vgl. VGr, 23. August 2006, SB.2006.00017 = StE 2007 B 42.21 Nr. 9, E. 2.3.3). Bei einer wirtschaftlichen Handänderung sind wiederum alle gesellschaftsrechtlich am Grundstück berechtigten Gesellschafter gemeinsam zu veranlagern, inklusive den lediglich gesellschaftsintern, jedoch nicht auch sachenrechtlich am Grundstück berechtigten stillen Gesellschafter (vgl. VGr, 30. Oktober 1996, StE 1997 B 42.22 Nr. 7). Die diesbezügliche Praxis bezieht sich aber auf Fälle einer Veräusserung an Dritte, welche im Rahmen von Kettengeschäften als wirtschaftliche, ansonsten als zivilrechtliche Handänderungen erfasst werden und bei welchen alle wirtschaftlich bzw. gesellschaftsintern am Grundstück mitberechtigten Gesellschafter zusammenwirken müssen. Bei einer wirtschaftlichen Handänderung zufolge Gesellschaftsauflösung erscheint aber weniger die Gesamtheit der Gesellschafter als Veräusserer, vielmehr verzichtet der eigentumslose, aber bislang wirtschaftlich mitberechtigte (stille) Gesellschafter auf seine gesellschaftsinterne Machtposition, wofür er sich in der Regel nach Massgabe des Werts seines ideellen Anteils am Grundstück entschädigen lässt. Wie beim Austritt eines Gesamthänders aus einem Gesamthandsverhältnis gemäss Lehre allein der ausscheidende Gesamthänder Steuersubjekt ist (Reimann/Zuppinger/Schärer, § 162 StG N. 10), muss auch bei Auflösung der einfachen Gesellschaft unter Entschädigung des stillen, zivilrechtlich nicht am "Gesellschafts-" Grundstück berechtigten Gesellschafters angenommen werden, dass allein letzterer als steuerpflichtiger Veräusserer im Sinn von § 217 StG fungiert.

E. 5.3

Damit ist vorliegend allein der Pflichtige Schuldner der Grundstückgewinnsteuer, welcher bei der Gesellschaftsauflösung gegen Entschädigung auf seine bisherige wirtschaftliche Verfügungsmacht und seinen gesellschaftsinternen, hälftigen Anteil am Grundstück verzichtet hat. 6. 6.1 Grundstücksgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG). Zu den Aufwendungen zählen unter anderem solche für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dauernde Verbesserungen des Grundstücks (§ 221 Abs. 1 lit. a StG). Dabei wird zwischen anrechenbaren wertvermehrenden und nicht anrechenbaren werterhaltenden Aufwendungen unterschieden. Die wertvermehrenden Aufwendungen sind in der Höhe des tatsächlich bezahlten Betrags anzurechnen; der objektiv geschaffene Mehrwert ist unbeachtlich (RB 1982 Nr. 108). Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren

Leistungen des Erwerbers (§ 222 StG). 6.2 Der Umfang der Steuerpflicht bemisst sich analog der Verschiebungen ideeller Anteile bei zivilrechtlichen Gesamteigentum (vgl. hierzu Richner et al., § 216 N. 57) nach der Grösse des gesellschaftsintern abgetretenen Anteils am Grundstück. 6.3 Der Pflichtige war gemäss Gesellschaftsvertrag vom 2. August 1999 hälftig an der Liegenschaft beteiligt und partizipierte im selben Ausmass an Gewinn und Verlust. Als Gegenleistung haftete er hierfür intern für die Hälfte der aufgenommenen Grundpfandschulden in Höhe von zunächst insgesamt Fr. ... und musste einen Kaufpreisanteil von Fr. ... entrichten. Der Erwerbspreis für seinen hälftigen Anteil an der Liegenschaft beträgt somit Fr. ... ($\frac{1}{2}$ von Fr. ... + Fr. ...). Unter anteilmässiger, d. h. hälftiger, Berücksichtigung wertvermehrender Aufwendungen von insgesamt Fr. ... resultieren daraus gesamte Anlagekosten in Höhe von Fr. ... ($\frac{1}{2}$ von Fr. ... + Fr. ...). Dieselben Anlagekosten wurden auch der Grundstückgewinnsteuerberechnung im Einsprache-Entscheid vom 17. September 2012 zugrundegelegt. In der Vereinbarung betreffend die Auflösung der einfachen Gesellschaft "Konsortium H" gingen die Parteien von einem gegenwärtigen Liegenschaftswert von Fr. ... aus. Nach Abzug der auf dem Grundstück lastenden Schuldbriefe in Höhe von Fr. ... und der jeweiligen Kaufpreisanteile des Pflichtigen und von D sel. von je Fr. ... gingen die Parteien von einem Wertzuwachs von Fr. ... aus. Weiter schätzten sie die Grundstückgewinnsteuer bei einem Verkauf zum Zeitpunkt der Gesellschaftsauflösung auf Fr. ... , woraus sie einen "Wertzuwachs netto" von Fr. ... errechneten. Daraus errechneten sie einen Vergütungsanspruch des Pflichtigen von Fr. ... , zusammengesetzt aus dessen hälftigen Anteil am "Wertzuwachs netto" ($\frac{1}{2}$ von Fr. ...) und aus der Rückzahlung seines Kaufpreisanteils (Fr. ...). Bei der Übernahme der zuvor gesellschaftsintern hälftig vom Pflichtigen zu tragenden Schuldbriefschulden und der ebenfalls entsprechend seinem (ideellen) Anteil am Grundstück hälftig zu übernehmenden Grundstückgewinnsteuer handelt es sich um weitere Leistungen des Erwerbers gemäss § 222 StG, welche bei der Erlösberechnung zu berücksichtigen sind. Der relevante Erlös beträgt damit: $\frac{1}{2}$ der Schuldbriefforderungen ... $\frac{1}{2}$

Grundstückgewinnsteuer	... Rückbezahlter Kaufpreisanteil	... $\frac{1}{2}$
Anteil Wertzuwachs netto	... Erlös	...

Zum selben Erlös gelangt man vorliegend auch, wenn man den in der Auflösungsvereinbarung vom 21. November/2. Dezember 2008 zugrundegelegten Liegenschaftswert von Fr. ... hälftig teilt. Dieser Erlös-Betrag wurde ebenfalls der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer im Einsprache-Entscheid vom 17. September 2012 zugrundegelegt. Damit erscheint die Steuerberechnung des Einsprache-Entscheids korrekt und die Beschwerde ist gutzuheissen. 7. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152, 153 Abs. 4 und § 213 StG) . Weil die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für das vorliegende Verfahren nicht über das Mass hinausgegangen sind, das von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erwartet werden darf, hat sie keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (§ 152 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und 213 StG und § 17 Abs. 2 lit. a VRG).

E. 10

ff.). Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts gelten damit Veränderungen im Gesellschafterbestand und Verschiebungen bei den quotenmässigen (ideellen) Anteilen an einem Grundstück unter einfachen Gesellschaftern als zivilrechtliche Handänderungen,

selbst wenn das sachenrechtliche Eigentum davon unbeeinflusst bleibt. Die Steuerpflicht wird dabei aber lediglich im Umfang der im Innenverhältnis abgetretenen Gesellschaftsanteile ausgelöst (VGr, 6. Juni 1991, StE 1992 B 42.21 Nr. 6; RB 1983 Nr. 69; VGr, 17. Juni 1978, ZBl 80/1979, S. 80 ff., E. 3; RB 1964 Nr. 79; Richner et al., § 216 N. 57).

3.5 Hingegen ist die Einbringung eines Grundstücks " quoad dominium " in eine einfache Gesellschaft als derivativer Erwerb vom bisherigen Alleineigentümer zu betrachten und bedarf deshalb sowohl der öffentlichen Beurkundung (Art. 657 Abs. 1 ZGB) als auch eines konstitutiv wirkenden Grundbucheintrags (Art. 656 Abs. 1 ZGB; Martin Lenz, Die Form der Eigentumsübertragung am Immobilienvermögen bei Personengesellschaften, Bern 2001, S. 66 ff. ; Christian Brückner, Ausserbuchlicher Eigentumserwerb an Grundstücken, ZBGR 81/2000, S. 217 ff., 225 f.). Entsprechend ist ein ausserbuchlicher Erwerb von (Gesamt-)Eigentum an einem Grundstück unter durch ein Gesamthandsverhältnis verbundene Gesellschafter zwar möglich, jedoch nur bei Änderungen im Gesellschafterbestand oder im Beteiligungsverhältnis innerhalb der Gesellschaft, nicht aber bei Einbringung eines Grundstücks " quoad dominium " in die Gesellschaft. Schliessen sich somit mehrere Personen zwecks Erwerbs und Bewirtschaftung eines Grundstücks in Form einer einfachen Gesellschaft zu einem Konsortium zusammen und lässt sich sodann einer der Gesellschafter allein für das erworbene Grundstück im Grundbuch eintragen, geht das zivilrechtliche Eigentum nicht ipso iure ausserbuchlich auf die Gesellschaftergesamtheit über. Insbesondere erwirbt der nicht im Grundbuch eingetragene (stille) Gesellschafter nicht schon allein dadurch Gesamteigentum, dass er sich mit dem im Grundbuch als Alleineigentümer eingetragenen Grundstückseigner zu einer einfachen Gesellschaft zusammenschliesst (VGr, 20. Dezember 1988, StE 1989 B 42.21 Nr. 5; vgl. auch VGr, 30. Oktober 1996, StE 1997 B 42.22 Nr. 7, E. 5a.aa). Umgekehrt werden die zivilrechtlichen Eigentumsrechte des im Grundbuch weiterhin als Alleineigentümer eingetragenen (offenen) Gesellschafters durch eine nachfolgende Gesellschaftsauflösung nicht tangiert. Mangels sachen- bzw. zivilrechtlichen Konsequenzen ist deshalb die Auflösung einer einfachen Gesellschaft nicht als zivilrechtliche Handänderung zu betrachten, wenn dabei weder durch Realteilung Gesamteigentum aufzulösen, noch Alleineigentum eines Gesellschafters einem anderen Gesellschafter oder Dritten zu übertragen ist.

3.6 Auch wenn der Pflichtige und D sel. von Beginn weg eine einfache Gesellschaft bildeten, war stets nur D sel. als Alleineigentümer des Grundstücks eingetragen. Mit dem Tod von D sel. traten sodann dessen Erben zufolge Universalsukzession in dessen Eigentümerstellung ein. Da der Pflichtige nie als (Gesamt-)Eigentümer im Grundbuch eingetragen wurde und auch nie ausserbuchlich zivilrechtliches Eigentum erworben hatte, führte die Gesellschaftsauflösung vorliegend weder zu einer Realteilung von gesamthandschaftlichem Eigentum noch zu einer Änderung der zivilrechtlichen Berechtigung an einem im Eigentum der Gesellschafter stehenden Grundstück. Vielmehr waren sowohl vor als auch nach der Gesellschaftsauflösung stets D sel. bzw. dessen Erben sachenrechtliche Eigentümer des Grundstücks. Mangels sachenrechtlicher Eigentumsübertragung ist deshalb eine zivilrechtliche Handänderung zufolge Gesellschaftsauflösung zu verneinen.

4.

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