

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00103 vom 11. Januar 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-01-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2016.00103](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00103)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00103 du 11 janvier 2017

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00103 del 11 gennaio 2017

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Grundstückgewinnsteuer; Steueraufschub und Übernahme der latenten Steuerlast durch den Ehegatten. [Die Pflichtige hat kurz vor der Scheidung von ihrem damaligen Ehegatten dessen hälftigen Miteigentumsanteil an der Familienwohnung übernommen, wobei die Grundstückgewinnsteuer mit ihrer Zustimmung gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG aufgeschoben wurde. Nachdem die Pflichtige kurz darauf 40 % der Liegenschaft in eine einfache Gesellschaft mit ihrem neuen Partner eingebracht hatte, wurde auch der aufgeschobene Grundstückgewinn in dem Masse fällig, als dass sie als Einbringerin am Gesellschaftsvermögen nicht beteiligt ist. Die Pflichtige macht nun geltend, dass ihr die Konsequenzen des beantragten Steueraufschubs (Übernahme der latenten Steuern durch den Erwerber) nicht bewusst gewesen seien und sie hierüber auch nicht aufgeklärt worden sei. Sodann sei ihr der Steueraufschubsentscheid nicht formell eröffnet worden und ein solcher unzulässig gewesen, ansonsten sei bei der Steuerberechnung von einem falschen Erwerbspreis ausgegangen worden.] Der Veranlagungsentscheid über den Steueraufschub wurde nur dem veräussernden und zu diesem Zeitpunkt allein steuerpflichtigen Ehegatten eröffnet. Da der Veranlagungsentscheid über den Steueraufschub dem erwerbenden Ehegatten nicht von Amtes wegen zuzustellen ist, wenngleich dies wünschenswert wäre, die Pflichtige als übernehmende Ehegattin aber bereits durch ihre vorgängige Zustimmungserklärung in das Verfahren miteinbezogen wurde, rechtzeitig um formelle Entscheidungszustellung hätte ersuchen können und als mitbetroffene Dritte rechtsmittellegitimiert ist, rechtfertigt es sich, die Bindungswirkung des Veranlagungsentscheids über den Steueraufschub auch auf sie zu erstrecken (E. 3). Zudem ist nicht ersichtlich, weshalb die Pflichtige trotz der klaren Formulierung der von ihr unterzeichneten Einverständniserklärung einem beachtlichen Willensmangel unterlegen sein soll, zumal es an ihr gelegen wäre, allfällige Unklarheiten durch Nachfragen zubeseitigen (E. 4.2 f.). Sodann waren auch die Aufschubsvoraussetzungen gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG erfüllt, kaufte die Pflichtige den hälftigen Miteigentumsanteil ihres damaligen Ehemannes doch zur Bereinigung der Wohnsituation im Hinblick auf die unmittelbar bevorstehende Scheidung zum Verkehrswert zurück, wobei eine güterrechtliche Bereinigung und nicht die Erzielung eines wirtschaftlichen Gewinns beabsichtigt war. Es wäre sodann an der Pflichtigen gelegen, die latent übernommene Grundstückgewinnsteuer bereits bei der Festlegung des Kaufpreises einzupreisen oder ihr Einverständnis zum Steueraufschub zu verweigern. Hingegen ist es eine hier nicht zu behandelnde zivilrechtliche Frage, inwieweit die Pflichtige den Kaufvertrag allenfalls wegen Willensmängeln hätte anfechten können oder wie dieser auszulegen ist (E. 4.4-4.6). Die Pflichtige muss sich aufgrund des gewährten Steueraufschubs nicht nur den auf ihren (früheren) Miteigentumsanteil erzielten Gewinn, sondern auch den auf den übernommenen Anteil ihres früheren Ehemannes entfallenden Grundstückgewinn vollumfänglich

anrechnen lassen, kann sich dafür aber auch dessen Haltedauer anrechnen lassen. Hingegen ist bei der Grundstückgewinnsteuerberechnung die Handänderung auszublenden, für welche ein Steueraufschub gewährt wurde (E. 5). Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Land an der E-Strasse 02 in C. Der damalige Kaufpreis betrug Fr. .... Mit Kaufvertrag vom 1. Dezember 2014, welcher gleichentags grundbuchlich vollzogen wurde, veräusserte D seinen hälftigen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft zum Preis von Fr. ... an seine damals bereits von ihm getrennt lebende Ehefrau A, welche damit Alleineigentümerin der Liegenschaft wurde. Die Grundstückgewinnsteuer wurde mit Veranlagungsentscheid vom 6. Mai 2015 antragsgemäss infolge Abgeltung güter- und scheidungsrechtlicher Ansprüche aufgeschoben. A brachte ihrerseits mit Handänderung vom 4. März 2015 einen Gesamthandsanteil von 40 % zum Preis von Fr. ... in eine einfache Gesellschaft mit ihrem neuen Partner F ein. Hierauf auferlegte ihr die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C mit Veranlagungsentscheid vom 2. Dezember 2015 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... bei einem steuerbaren Gewinn von (abgerundet) Fr. .... Dabei stellte diese für die Berechnung des Gewinns und der Besitzdauer auf die letzte steuerbare Handänderung vom 28. September 2007 ab. Die von der Pflichtigen dagegen erhobene Einsprache wies die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C am 11. März 2016 ab. II. Den hiergegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht am 27. September 2016 in einem Nebenpunkt (Anerkennung wertvermehrender Aufwendungen) teilweise gut und setzte die der Pflichtigen auferlegte Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... herab. III. Mit Beschwerde vom 31. Oktober 2016 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der steuerrekursgerichtliche Entscheid vom 27. September 2016 aufzuheben und es sei das Geschäft an die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C, eventualiter an das Steuerrekursgericht, zur Neubehandlung zurückzuweisen. Eventualiter sei die Veranlagung dahingehend abzuändern, dass der Grundstückgewinn auf Fr. ... festgelegt werde. Subeventualiter sei die Veranlagung dahingehend abzuändern, dass der steuerpflichtige Grundstückgewinn auf Fr. ... festgelegt werde. Weiter ersuchte die Pflichtige um die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während sich die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C nicht vernehmen liess, verzichtete das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 213 in Verbindung mit § 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. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Auch die Einbringung in eine einfache Gesellschaft gilt hierbei im Umfang, in welchem der Einbringer am Gesellschaftsvermögen nicht beteiligt ist, als steuerauslösende Handänderung (vgl. Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 216 StG N. 48). Dabei ist der Grundstückgewinn gemäss § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG indessen bei Handänderungen unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht, sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 des Zivilgesetzbuchs [ZGB]) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, aufgeschoben, sofern beide Ehegatten einverstanden sind. Diesfalls geht die latente Steuerlast auf den erwerbenden Ehegatten über (vgl. § 219 Abs. 3 StG).

### **E. 2.2**

Es ist unbestritten, dass bei der Handänderung vom 1. Dezember 2014 grundsätzlich ein steuerbarer Grundstückgewinn angefallen ist, dieser aber auf Antrag der Pflichtigen und ihres damaligen Ehemannes aufgeschoben worden ist. Die Pflichtige macht jedoch geltend, sich der Konsequenzen des beantragten Steueraufschubs (Übernahme der latenten Steuern durch die erwerbende Pflichtige) nicht bewusst gewesen und hierüber auch nicht aufgeklärt worden zu sein. Sodann sei ihr der Steueraufschub nicht formell eröffnet worden und sei ein Steueraufschub gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG unzulässig gewesen, da die Handänderung vom 1. Dezember 2014 weder in einem güterrechtlichen Zusammenhang, noch zur Abgeltung scheidungsrechtlicher Ansprüche oder ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Familienunterhalt erfolgt sei. Eventualiter macht sie geltend, dass bei der Steuerberechnung von einem falschen Erwerbspreis ausgegangen worden sei.

### **E. 3.1**

Die Beschwerde der Pflichtigen richtet sich nicht nur gegen den Veranlagungsentscheid vom 2. Dezember 2015 und die nachfolgenden Rechtsmittelentscheide hierzu, sondern auch gegen den Veranlagungsentscheid vom 6. Mai 2015, mit welchem die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben wurde. Es ist vorab zu prüfen, ob der Veranlagungsentscheid vom 6. Mai 2015 der Pflichtigen gegenüber in Rechtskraft erwachsen ist und von ihr im vorliegenden Verfahren überhaupt angefochten werden kann.

### **E. 3.2**

Veranlagungsentscheide werden rechtskräftig, wenn sie nicht innert 30 Tagen nach Zustellung mittels Einsprache angefochten werden (§ 211 in Verbindung mit § 140 Abs. 1 StG). Steuerentscheide sind allen Verfahrensbeteiligten individuell zuzustellen, also namentlich dem Steuerpflichtigen und allen weiteren rechtsmittellegitimierten Personen oder Stellen (Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich etc. 2008, § 15 Rz. 47). Im allgemeinen Verwaltungsrecht werden schriftliche Anordnungen auch weiteren Personen mitgeteilt, wenn sie durch die Anordnung berührt sind und ein schutzwürdiges Interesse an deren Änderung und Aufhebung haben. Die Eröffnung an mitbetroffene Drittpersonen setzt aber grundsätzlich ein entsprechendes Gesuch voraus und erfolgt nicht von Amtes wegen (vgl. § 10 Abs. 3 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG], sowie die entsprechende

Kommentierung durch Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014 [Kommentar VRG], § 10 N. 68 ff.). Zur Wahrung eines effektiven Rechtsschutzes und des rechtlichen Gehörs im Sinn von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) genügt es hierbei auch im Steuerrecht, wenn (allenfalls) mitbetroffene Dritte in angemessener Weise und rechtzeitig Kenntnis von den sie ebenfalls betreffenden Verfahren erlangen und innert (nach Massgabe von Treu und Glauben zu bestimmender) nützlicher Frist um Entscheidungszustellung ersuchen können.

### **E. 3.3**

Schuldner der Grundstückgewinnsteuer ist gemäss § 217 StG allein der Veräusserer, weshalb grundsätzlich auch nur dieser in das Verfahren einzubeziehen ist. Hingegen ist der Veranlagungsentscheid auch dann nicht dem Erwerber von Amtes wegen zu eröffnen, wenn dieser aufgrund eines steueraufschubsbegründenden Tatbestands die latente Steuerlast auf dem bis zur steuerprivilegierten Handänderung erzielten Gewinn übernimmt. Damit der Erwerber weiss, dass er bei einer Weiterveräusserung des privilegiert erworbenen Grundstücks mit einer Nachbesteuerung des latent übernommenen Gewinns rechnen muss, sieht das Steuergesetz bei Handänderungen unter Ehegatten in § 216 Abs. 3 lit. b StG immerhin vor, dass beide Ehegatten mit dem Aufschub der Grundstückgewinnsteuer einverstanden sein müssen. Ist dies der Fall und sind die übrigen Voraussetzungen gemäss § 216 Abs. 3 StG erfüllt, muss der Steueraufschub gewährt werden und steht es nicht im Belieben des Steueramts, ob es den Steueraufschub gewährt oder nicht.

### **E. 3.4**

Da der übernehmende Ehegatte bereits durch seine Zustimmungserklärung in das Verfahren miteinbezogen wurde und allenfalls (rechtzeitig) um eine formelle Entscheidungszustellung hätte ersuchen können, rechtfertigt es sich, die Bindungswirkung des Veranlagungsentscheids über den Steueraufschub auch auf den übernehmenden (und zustimmenden) Ehegatten zu erstrecken. Sodann kann im Steuerrecht, neben dem Steuerpflichtigen selbst, auch eine durch einen Steuerentscheid (potenziell) beschwerte Drittperson einsprachelegitimiert sein, selbst wenn deren Einsprachelegitimation vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich genannt wird und diese nicht eigentliche Verfügungsadressatin ist (vgl. Richner et al., § 140 StG N. 12 f. und 28 ff.; Zweifel/Casanova, § 24 Rz. 22 f. mit Hinweisen; Botschaft des Bundesrats über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff., 135 f.). Dies ergibt sich bereits aus der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV. Es muss deshalb davon ausgegangen werden, dass sich die Rechtskraft des Veranlagungsentscheids, mit welchem die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben wurde, auch auf den übernehmenden und durch die latent übernommene Steuerlast beschwerten Ehegatten erstreckt und dieser auf seiner Zustimmungserklärung zu behaften ist. Im Gegenzug muss der ebenfalls an den Aufschubsentscheid gebundene übernehmende Ehegatte aber auch rechtsmittellegitimiert sein. Hingegen ist im Sinn vorstehender Erwägungen eine formelle Entscheidungszustellung an den Ehegatten zwar wünschenswert, aber entbehrlich und zumindest nicht von Amtes wegen vorzunehmen, ist dieser doch bereits durch das Zustimmungserfordernis hinreichend in das Verfahren miteinbezogen worden und eine Zustellung von Amtes wegen durch den Gesetzgeber nicht vorgesehen.

### **E. 3.5**

Die von der Pflichtigen geltend gemachten Willensmängel richten sich letztlich gegen ihre Zustimmungserklärung zum Steueraufschub und den darauf ergangenen Veranlagungsentscheid vom 6. Mai 2015, nicht aber gegen den im vorliegenden Verfahren angefochtenen Veranlagungsentscheid vom 2. Dezember 2015. Geht man im Sinn der vorstehenden Erwägungen davon aus, dass der Veranlagungsentscheid vom 6. Mai 2015 korrekt eröffnet worden ist (bzw. gegenüber der Pflichtigen nicht mittels individueller Zustellung eröffnet werden musste) und auch gegenüber der Pflichtigen bereits in Rechtskraft erwachsen ist, ist dieser nur noch mittels Revision anfechtbar. Es ist im vorliegenden Verfahren jedoch nicht zu klären, ob die Pflichtige die Revision des rechtskräftigen Veranlagungsentscheids vom 6. Mai 2015 verlangen könnte und über den Wortlaut von § 155 StG hinaus hierzu überhaupt aktivlegitimiert wäre. Ebenso wenig können die Aufschubsvoraussetzungen gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG im vorliegenden Verfahren infrage gestellt werden, nachdem der diesbezügliche Veranlagungsentscheid vom 6. Mai 2015 unangefochten geblieben und bereits in Rechtskraft erwachsen ist. Soweit die Beschwerde damit auf eine Revision des bereits rechtskräftigen Veranlagungsentscheids vom 6. Mai 2015 abzielt, ist auf diese nicht einzutreten. Zudem hat das Gemeindesteueramts mit Schreiben vom 18. Dezember 2015 zurecht auch von einer formellen Zustellung des Veranlagungsentscheids vom 6. Mai 2015 (betreffend Steueraufschub) abgesehen, war dieser der Pflichtigen doch im Sinn obenstehender Ausführungen nicht von Amtes wegen zuzustellen und hat die durch ihre Zustimmungserklärung bereits hinreichend informierte Pflichtige erst um formelle Zustellung ersucht, als der Veranlagungsentscheid bereits in Rechtskraft erwachsen war.

#### **E. 4.1**

Selbst wenn man die Rechtskraft des Veranlagungsentscheids vom 6. Mai 2015 nicht auf die Pflichtige erstrecken würde, wären keine beachtlichen Willensmängel bei ihrer Zustimmungserklärung oder andere Mängel bei dem gegenüber dem veräussernden Ehegatten gewährten Steueraufschub ersichtlich:

#### **E. 4.2**

Nachdem die Pflichtige und ihr damaliger Ehemann bereits im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 1. Dezember 2014 erklärten, die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG aufschieben zu wollen, hat die Pflichtige am 28. April 2015 gemäss den Vorgaben von § 216 Abs. 3 lit. b StG erneut schriftlich ihre Zustimmung zum Steueraufschub bekundet. Der Wortlaut des hierfür verwendeten Formulars entspricht der Empfehlung gemäss Ziff. 13 des Kreisschreiben der Finanzdirektion über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer unter Ehegatten vom 19. Juni 2001 (ZStB I Nr. 37/456) und erscheint hinreichend klar formuliert, um die betroffenen Ehegatten über die Folgen des Steueraufschubs aufzuklären: So geht aus der Einverständniserklärung einerseits klar hervor, dass die Besteuerung des Grundstückgewinnes zufolge Abgeltung güter- und scheidungsrechtlicher Ansprüche beziehungsweise ausserordentlicher Beträge gemäss Art. 165 ZGB aufgeschoben wird. Andererseits wird auch die übernehmende Partei über die Steuerfolgen im Falle der Weiterveräusserung des Grundstücks in Kenntnis gesetzt. Sollte die Pflichtige die Tragweite oder den Inhalt ihrer Einverständniserklärung nicht erfasst haben, hätte sie sich durch entsprechende Nachfragen beim Steueramt erkundigen können und müssen (vgl. auch BGE 138 V 495 E. 2.4). Dieses durfte wiederum aufgrund der vorbehaltlosen Unterzeichnung der Einverständniserklärung davon ausgehen, dass die Pflichtige sich den steuerlichen Konsequenzen ihres Tuns bewusst war. Jedenfalls bestand

keine Pflicht des Steueramts, aktiv nach allfälligen Willensmängeln der unterzeichnenden Ehegatten zu forschen und diese von sich aus über den klaren Wortlaut der Einverständniserklärung hinaus über allfällige Steuerfolgen aufzuklären.

#### **E. 4.3**

Eine entsprechende Aufklärungspflicht der Steuerbehörde entfällt weiter unabhängig davon, ob die Initiative für den Steueraufschub nach § 216 Abs. 3 lit. b StG von der Pflichtigen und ihrem Ehemann ausgegangen ist oder der entsprechende Steueraufschubsgrund – wie von der Pflichtigen behauptet – erst vom Steuersekretär der Gemeinde C anstelle eines Steueraufschubs aufgrund von Ersatzbeschaffung (wohl im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. i StG) vorgeschlagen worden sei: Gerade weil die Pflichtige und ihr damaliger Ehemann die Grundstückgewinnsteuer ursprünglich aus einem anderen Grund hätten aufschieben wollen, hätten sie sich zu weiteren Nachfragen veranlasst sehen müssen, falls und nachdem ihnen der Steuersekretär einen anderen Aufschubsgrund vorgeschlagen hatte.

#### **E. 4.4**

Auch hinsichtlich den Aufschubsvoraussetzungen gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG weist der Veranlagungsentscheid vom 6. Mai 2015 keinen Rechtsfehler auf: Eine Handänderung unter Ehegatten erfolgt im Sinn des Aufschubtatbestands von § 216 Abs. 3 lit. b StG im Zusammenhang mit dem Güterrecht, wenn damit eine Bereinigung der finanziellen Verhältnisse unter den Ehegatten erreicht werden soll, unabhängig davon, ob darüber hinaus auch noch eine Eheauflösung oder ein Güterstandswechsel beabsichtigt ist (vgl. Richner et al., § 216 StG N. 199). Kein Steueraufschub ist hingegen zu gewähren, wenn die Erzielung eines wirtschaftlichen Gewinns und nicht die Bereinigung der finanziellen Verhältnisse zwischen den Ehegatten im Vordergrund stehen, würde doch ansonsten der übernehmende Ehegatte durch den Steueraufschub und die damit latent übernommene Steuerschuld benachteiligt (vgl. Botschaft des Bundesrats über die Steuerharmonisierung vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff., 102). Ziel der Transaktion vom 1. Dezember 2014 war auch nach Darlegung der Pflichtigen die Bereinigung der (ehelichen) Eigentumsverhältnisse betreffend die bisherige Familienliegenschaft. Die Pflichtige und ihr damaliger Ehemann führten die Transaktion zum vollen Verkehrswert des Miteigentumsanteils durch, ohne dass der veräussernde Ehegatte hierdurch wirtschaftlich einen Gewinn zu erzielen versuchte. Zwar mag es zutreffen, dass die Parteien des Kaufvertrags vom 1. Dezember 2014 die latent von der Pflichtigen übernommene Grundstückgewinnsteuer bei der Festsetzung des Kaufpreises nicht berücksichtigt haben. Jedoch ist auch zu beachten, dass dieser Umstand zumindest für die Steuerbehörde nicht erkennbar war und für diese – und wohl auch für die Vertragsparteien des Kaufvertrags vom 1. Dezember 2014 selbst – damals auch noch gar nicht absehbar war, wann und in welcher Höhe inskünftig eine Grundstückgewinnsteuer anfallen würde. Es wäre deshalb an der Pflichtigen gelegen, die latent übernommene Grundstückgewinnsteuer bereits bei der Festlegung des Kaufpreises einzupreisen oder ihr Einverständnis zu einem Steueraufschub zu verweigern, zumal sie zumindest zum Zeitpunkt ihrer Einverständniserklärung vom 28. April 2015 bereits der (Steuerfolgen auslösenden) Einbringung der Liegenschaft in eine einfache Gesellschaft zugestimmt hatte und diesbezüglich über einen Informationsvorsprung gegenüber der Steuerbehörde verfügte. Damit handelt es sich objektiv entgegen der Ansicht der Pflichtigen gerade um eine güterrechtliche Transaktion im Sinn des Steueraufschubtatbestands von § 216 Abs. 3 lit. b StG, mit welchem eine

Bereinigung der finanziellen Verhältnisse unter den Ehegatten erreicht werden sollte. Ebenfalls entgegen der Ansicht der Pflichtigen liegt es im Wesen einer (ausgeglichenen) güterrechtlichen Bereinigung, dass die ausgetauschten Vermögenswerte zum Verkehrswert angerechnet werden und zumindest per Saldo keine Verschiebung der Vermögensverhältnisse angestrebt wird. Ob die Transaktion hierbei in zeitlichem und sachlichem Konnex zur kurz darauf erfolgten Scheidung der Ehegatten stand, ist letztlich nicht entscheidend, jedoch vorliegend ebenfalls zu bejahen, wurde die Bereinigung der Eigentumsverhältnisse doch gerade durch die erfolgte Ehetrennung erforderlich und erfolgte die Auflösung des gemeinsamen Miteigentums auch nach Darstellung der Pflichtigen "im Hinblick auf die unmittelbar bevorstehende Ehescheidung" bzw. "zur Bereinigung der Wohnsituation der Parteien" (vgl. Rz. 72 der Beschwerdeschrift vom 31. Oktober 2016). Auch gemäss Ziff. 6 der weiteren Bestimmungen des Kaufvertrags vom 1. Dezember 2014 wird klar festgehalten, dass die Handänderung im Hinblick auf die Ehescheidung der Vertragsparteien vollzogen werde und diese aus diesem Grund den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG beantragen würden.

#### **E. 4.5**

Die Klausel im Kaufvertrag vom 1. Dezember 2014, wonach der Veräusserer eine allfällige Grundstückgewinnsteuer zu bezahlen habe, vermag sodann allein die Parteien des Kaufvertrags, nicht aber die am Vertragsschluss nicht beteiligte Gemeinde zu binden. Es ist eine hier nicht zu behandelnde zivilrechtliche Frage, wie diese Klausel im Verhältnis zwischen den Vertragsschliessenden auszulegen ist und inwieweit die Pflichtige den Kaufvertrag diesbezüglich allenfalls wegen Willensmängeln hätte anfechten können.

#### **E. 4.6**

Damit wären auch bei einem Eintreten auf die entsprechenden Vorbringen der Pflichtigen allfällige Willensmängel bei der erteilten Zustimmung zum Steueraufschub unbeachtlich und wäre die Pflichtige auf ihre Zustimmungserklärung zu behaften. Zu klären bleibt, ob die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer im Veranlagungsentscheid vom 2. Dezember 2015 korrekt erfolgte.

#### **E. 5.1**

Die Pflichtige hat die Liegenschaft an der E-Strasse 02 in C in zwei Etappen erworben, indem sie am 28. September 2007 zunächst einen hälftigen Miteigentumsanteil erwarb und durch den Erwerb des Miteigentumsanteils ihres damaligen Ehemannes per 1. Dezember 2014 Alleineigentümerin wurde. Die Pflichtige macht diesbezüglich in ihrem nunmehr gegen den Veranlagungsentscheid vom 2. Dezember 2015 gerichteten Eventualantrag geltend, dass sie lediglich Teile des per 1. Dezember 2014 zum Verkehrswert von Fr. ... (50 % von Fr. ...) erworbenen Miteigentumsanteil veräussert habe und hierauf der Grundstückgewinn zu berechnen sei.

#### **E. 5.2**

Gemäss § 219 StG ist der Grundstückgewinn der Betrag, um welcher der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Bei der Berechnung fallen aber gemäss § 219 Abs. 3 StG alle Handänderungen, die zu einem Steueraufschub im Sinn von § 216 Abs. 3 StG geführt haben – samt den damit zusammenhängenden Erwerbskosten des (jetzigen) Veräusserers – ausser Betracht (Richner et al., § 219 StG N. 39 f.; ZStP 2000, S. 59).

#### **E. 5.3**

Die von der Pflichtigen subeventualiter als Anlagekosten geltend gemachten Handänderungskosten im Zusammenhang mit dem am 28. September 2007 erfolgten Erwerb der Liegenschaft sowie weitere wertvermehrende Aufwendungen in Höhe von (rund) Fr. ... wurden bereits von der Vorinstanz (zu 40 %, entsprechend dem aufgrund der Einbringung in die einfache Gesellschaft zu versteuernden Anteil) berücksichtigt. Hingegen hat die Vorinstanz die Erwerbskosten für die Eigentumsübertragung vom 1. Dezember 2014 (Erwerb des Miteigentumsanteils des damaligen Ehemannes) nicht als Anlagekosten berücksichtigt, da bei der Steuerberechnung gemäss § 219 Abs. 3 StG allein auf die frühere Handänderung vom 28. September 2007 abzustellen ist, welche nicht auf eine in § 216 Abs. 3 StG genannte Ursache zurückzuführen ist. Die Pflichtige muss sich damit nicht nur den auf ihren (früheren) Miteigentumsanteil erzielten Gewinn, sondern auch den auf den übernommenen Anteil ihres früheren Ehemannes entfallenden Grundstücksgewinn vollumfänglich anrechnen lassen, kann sich dafür aber auch dessen Haltedauer anrechnen lassen. Damit spielt es auch keine Rolle, welcher frühere Miteigentumsanteil in die einfache Gesellschaft eingebracht wurde, ist doch immer auf die Handänderung vom 28. September 2007 abzustellen und die Handänderung vom 1. Dezember 2014 für die Berechnung unbeachtlich.

#### **E. 5.4**

Gewöhnliche Miteigentumsanteile stellen ohnehin lediglich ideelle Quoten, nicht aber reale Anteile an der im gemeinschaftlichen Eigentum befindlichen Sache dar (Christoph Brunner/Jürg Wichterich in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser [Hrsg.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 5. A., Basel 2015, Vor Art. 646 ZGB N. 1). Entsprechend ist es auch nicht möglich, die jeweilige Miteigentumsquote lediglich auf bestimmte Teile des gemeinschaftlichen Eigentums zu beziehen, vielmehr bezieht sich der Miteigentumsanteil immer auf die gesamte Sache. Werden sämtliche Miteigentumsanteile von derselben Person erworben, entsteht zufolge Vereinigung Alleineigentum. Auch bei Gesamthandsverhältnissen – z. B. zufolge der Einbringung eines Grundstücks in eine einfache Gesellschaft – bezieht sich der Gesamthandsanteil auf die gesamte gemeinschaftliche Sache und nicht auf einen realen Anteil. Auch deshalb steht es nicht im Belieben der steuerpflichtigen Person, bei der Weiterveräusserung von zu unterschiedlichen Zeiten und Preisen erworbenen Miteigentumsanteilen selbst zu bestimmen, welche (ideellen) Anteile später jeweils weiterveräussert werden. Dies gilt erst recht, wenn die Veräusserung durch die Einbringung in eine einfache Gesellschaft geschieht, kann sich der Gesamthandsanteil doch immer nur auf die gesamte Liegenschaft beziehen und kann bis zur Auflösung des Gesamthandsverhältnisses und der Durchführung der Realteilung der jeweilige Gesellschafteranteil nicht einem bestimmten Anteil an der Liegenschaft zugeordnet werden. Wie die Vorinstanz zu Recht ausführte, kann die Pflichtige somit nicht wählen, von welcher Erwerbshälfte sie den Gesamthandsanteil von 40 % veräusserte. Der vorinstanzliche Entscheid ist damit auch in diesem Punkt zu bestätigen. Damit ist die vorinstanzliche Berechnung der Grundstückgewinnsteuer vollumfänglich zu bestätigen und die diesbezüglichen (Sub-)Eventualanträge der Pflichtigen abzuweisen.

#### **E. 6.1**

Dass der Pflichtigen in der vorliegenden Konstellation kein Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung möglich ist, da sie die fragliche Liegenschaft (auch) selbst bewohnt, ist für den vorliegenden Entscheid irrelevant.

### **E. 6.2**

Da der Sachverhalt liquide erscheint, kann auch auf eine Rückweisung oder weitere Beweisabnahmen – wie der beantragten Befragungen des Steuersekretärs der Gemeinde C oder des früheren Ehemannes der Pflichtigen sowie einer Parteibefragung der Pflichtigen selbst – verzichtet werden. Damit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

### **E. 7**

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 und § 213 Satz 2 StG) und ist dieser auch keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 213 Satz 2 StG sowie § 152 und § 153 Abs. 4 und StG).

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