

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00001 vom 27. März 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-03-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00001

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00001 du 27 mars 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00001 del 27 marzo 2024

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Grundsteuerfolgen bei Wechsel von Gesamt- in Mit- bzw. Stockwerkeigentum. [Im Zuge der Liquidation einer einfachen Gesellschaft wurde das bislang in Gesamteigentum stehende Grundstück in Stockwerkeigentum umgewandelt und zwischen den bisherigen Gesellschaftern aufgeteilt]. Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Erhebung der Grundstückgewinnsteuer bei zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Handänderungen; Definition. Während die Umwandlung von Gesamt- in Alleineigentum eine zivilrechtliche Handänderung darstellt, wird die quotale Umwandlung von Gesamt- in Mit- bzw. Stockwerkeigentum bislang grundsteuerlich nicht erfasst (E. 2). Anders als beim gewöhnlichen Miteigentum führt die quotale Überführung in Stockwerkeigentum im jeweiligen Sonderrechtsbereich zu einer wesentlichen Verschiebung der Verfügungsgewalt und zu einer Beeinträchtigung der Eigentumsrechte der übrigen Miteigentümer, die wirtschaftlich einer Veräusserung gleichzustellen und analog der Überführung in Alleineigentum grundsteuerlich zu erfassen ist (E. 3). Während vorliegend die nicht sonderrechtsfähigen Innen- und Aussenparkplätze lediglich im Umfang der im Innenverhältnis abgetretenen Anteile (Akkreszenz) zu besteuern sind, liegt in Bezug auf die zugewiesenen Sondernutzungsrechte eine Handänderung vor, die analog der Überführung in Alleineigentum zu besteuern ist (E. 4 und 5). Ausgangsgemässe Teilung der Gerichtskosten und Nichtzusprechung von Entschädigungen (E. 6 und 7). Rechtsmittelbelehrung (E. 8). Sprungrückweisung in das Einspracheverfahren zur Neuberechnung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2024.00001 Urteil der 2. Kammer vom 27. März 2024 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen Gemeinde A, Beschwerdeführerin, gegen B, vertreten durch RA Dr. C, Beschwerdegegner, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. B (nachfolgend: der Pflichtige) bildete zusammen mit D und E sowie F eine einfache Gesellschaft zum Erwerb der Liegenschaft am G-Strasse 01 in A (Kat.-Nr. 02), welche sie gemeinsam mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 19. Mai 2016 zum Kaufpreis von Fr. ... als Gesamteigentümer erwarben. Der Anteil des Pflichtigen im internen Verhältnis betrug hierbei 20 %. In der Folge wurde die Erstellung eines Mehrfamilienhauses auf der erworbenen Liegenschaft bewilligt. Am 24. Mai 2017 hielten der Pflichtige (samt Ehegattin) und D schriftlich fest, dass der Pflichtige bereits vor dem Kauf der Liegenschaft (am 16. Mai 2016) einen Investitionsvorschuss von Fr. ... geleistet und als Gegenleistung

eine voraussichtlich im März 2018 fertiggestellte 4½-Zimmer-Eigentumswohnung in der erworbenen Liegenschaft für Fr. ... samt Tiefgaragenplatz für Fr. ... und Aussenparkplatz für Fr. ... erworben habe. In der Folge traten F und E sukzessive aus der einfachen Gesellschaft aus, wodurch der Anteil von D an der einfachen Gesellschaft im April 2019 auf 80 % anwuchs, während der Pflichtige weiterhin die restlichen 20 % hielt. Mit öffentlich beurkundeter Begründungserklärung vom 23. September 2019 teilten der Pflichtige und D das Grundstück in mehrere Miteigentumsanteile auf, die (bis auf einen Anteil von 162/1000 an der Tiefgarage) als Stockwerkeigentum ausgestaltet wurden. Am 10. Januar 2020 wurde sodann die Auflösung der einfachen Gesellschaft beurkundet und die Grundstücke GBB1 03, 04, und 05 (Stockwerkeigentumsanteil mit 151/1000 Miteigentum an Kat.-Nr. 02 und Sonderrecht an einer Obergeschosswohnung samt Abstellraum und einem Parkplatz in der Unterniveaugarage) sowie ein Aussenparkplatz dem Pflichtigen zu "Alleineigentum" zugewiesen. Der Wert dieser Grundstücke wurde hierbei im Liquidationsvertrag mit Fr. ... und der restliche Anteil von D mit Fr. ... bewertet. Noch im selben Jahr verkaufte der Pflichtige die ihm zugewiesene Wohnung eigenen Angaben zufolge für Fr. ... Die Gemeinde A qualifizierte die Auflösung der einfachen Gesellschaft mit Zuweisung von Stockwerkeigentum zu "Alleineigentum" als steuerbare Realteilung und setzte den steuerbaren Grundstücksgewinn am 31. Oktober 2022 auf Fr. ... und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... fest. Die hiergegen erhobene Einsprache wurde am 17. Juli 2023 abgewiesen. II. Den dagegen erhobenen Rekurs hiess das Steuerrekursgericht am 17. Juli 2023 gut. Die Grundstückgewinnsteuer wurde von Fr. ... auf Fr. ... herabgesetzt. III. Mit Beschwerde vom 5. Januar 2024 beantragte die durch den Gemeinderat vertretene Gemeinde A (nachfolgend: Beschwerdeführerin) dem Verwaltungsgericht, es sei der vorinstanzliche Entscheid aufzuheben und der Veranlagungsentscheid vom "9. November 2022" (recte: 31. Oktober 2022) samt der darin festgesetzten Grundstückgewinnsteuer zu bestätigen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Pflichtigen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, liess der Pflichtige die Abweisung der Beschwerde unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Gegenseite beantragen. 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 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, 4. A., Zürich 2021, § 216 N. 12 f. mit weiteren Hinweisen). 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 (VGr, 12. März 2014, SB.2013.00156, E. 4.1; RB 1977 Nr. 92; Richner et al., § 216 N. 64). 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; vgl. zum Ganzen VGr, 12. März 2014, SB.2013.00156, E. 4.1f.).

E. 2.2

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 eintragen lassen, wobei ihre gesellschaftsinternen (ideellen) Quoten aufgrund der Natur des von ihnen gebildeten Gesamteigentums nicht eintragungsfähig sind.

E. 2.3

Die Realteilung von gesamthandschaftlichem Eigentum, z. B. bei Auflösung einer Personengesellschaft, führt in der Regel dazu, dass den bisherigen Gesamteigentümern entsprechend ihrem Anteil am Gesamteigentum neu Alleineigentum zugewiesen wird. Dies wird praxismässig als zivilrechtliche Handänderung aufgefasst (Richner et al., § 216 N. 52; VGr, 12. Juni 1992, StE 1993 B 42.21 Nr. 7, E. 3.b; Steuerrekurskommission TG vom

9./22. Dezember 1997, StR 53/1998, S. 674 ff., E. 4; VGr, 12. März 2014, SB.2013.00156, E. 3.3). Von dieser Umwandlung von Gesamt- in Alleineigentum im Sinn einer Realteilung ist aber einerseits die blosser Umwandlung von Gesamt- in (einfaches) Miteigentum abzugrenzen, welche weder eine Realteilung noch eine zivilrechtliche oder wirtschaftliche Handänderung darstellt, solange die Anteilsquoten der Gesamt- bzw. Miteigentümer keine Änderung erfahren. Die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt bleibt diesfalls vielmehr über das (gesamte) Grundstück unverändert und steht immer noch allen Eigentümern gemeinschaftlich zu (Moritz Seiler in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Stefan Osterhelt [Hrsg.], Immobiliensteuern, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Basel 2021, § 4 Rz. 111; Richner et al., § 216 N. 54; VGr, 12. März 2014, SB.2013.00156, E. 3.3 in fine). Andererseits stellt es nach gängiger Lehre grundsätzlich auch keine Handänderung bzw. Realteilung dar, wenn Gesamteigentum mit gleichbleibenden Quoten in Stockwerkeigentum überführt wird: Stockwerkeigentum ist qualifiziertes Miteigentum mit dem Sonderrecht, bestimmte Teile eines Gebäudes ausschliesslich zu benutzen und innen auszubauen (Art. 712a Abs. 1 ZGB). Die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse an der Liegenschaft bleiben hierdurch jedoch ebenfalls unverändert und es besteht sachenrechtlich auch kein Alleineigentum an der zugewiesenen Stockwerkeigentumseinheit. Wirtschaftlich kommt das Stockwerkeigentum zwar dem Alleineigentum nahe, gleichwohl findet aber praxisgemäss mit der quotalen Umwandlung von Gesamteigentum in Stockwerkeigentum noch keine massgebliche Umgestaltung der Eigentumsrechte im Sinn einer Realteilung statt (vgl. Martin Zweifel/Silvia Hunziker Oliver Margraf/Stefan Oesterheit [Hrsg.], Schweizerisches Grundsteuergewinnsteuerrecht, Zürich etc. 2021, § 6 Rz. 30; Richner et al., § 216 StG N. 54; vgl. auch VGr, 12. Juni 1992, StE 1993 B 42.21 Nr. 7, E. 3.b in fine und Finanzdirektion, 29. Januar 1993, ZStP 4/1993 S. 298 ff. [in Bezug auf die Umwandlung von gewöhnlichem Miteigentum in Stockwerkeigentum]; Steuerrekurskommission TG, 9./22. Dezember 1997, StR 53/1998 S. 674 ff., E. 5; In Bezug auf die Handänderungssteuer Seiler in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Stefan Osterhelt [Hrsg.], Immobiliensteuern, Basel 2021, § 4 Rz. 111; Regierungsrat Zug, GVP 2003 S. 283 ff., E. 3.1). Hierbei wird bei der quotalen Überführung in Stockwerkeigentum aber implizit von gleichwertigen Einheiten ausgegangen (vgl. Richner et al., § 216 StG N. 54 "gleichwertige Wohnungen").

E. 2.4

Die blosser Überführung von Gesamt- in einfaches oder qualifiziertes Miteigentum mit gleichbleibenden Quoten stellt damit nach bisheriger Rechtsauffassung grundsätzlich weder eine Realteilung noch eine zivilrechtliche oder wirtschaftliche Handänderung dar. Dies entspricht auch der in der Schweiz herrschenden Lehre der sogenannt mehrfachen Eigentumszuständigkeit, wonach eine im Gesamteigentum stehende Sache nicht der Gemeinschaft der Gesamteigentümer, sondern den einzelnen Mitgliedern zusteht, unter Beschränkung ihrer individuellen Verfügungsmacht (Seiler in: Zweifel/Beusch/Osterhelt, Immobiliensteuern, § 4 Rz. 94 ff.). Wie nachfolgend aufgezeigt wird, ist diese Praxis jedoch in Bezug auf die Umwandlung in qualifiziertes Miteigentum (Stockwerkeigentum) zu präzisieren.

E. 3.1

Die Überführung von Gesamteigentum in Stockwerkeigentum kommt auch bei quotaler Überführung wirtschaftlich einer Realteilung nahe und die Stellung des Stockwerkeigentümers ist sowohl wirtschaftlich als auch in der grundbuchlichen Behandlung in vielerlei Hinsicht vergleichbar mit derjenigen eines Alleineigentümers: -

Wird die dem Gesamthandverhältnis zugrundeliegende Personengesellschaft aufgelöst, sind die bisherigen Gesellschafter nicht mehr vertraglich bzw. gesellschaftsrechtlich im Sinn von Art. 653 ZGB, sondern höchstens noch sachenrechtlich über das gemeinsame (Mit-)Eigentum miteinander verbunden. - Miteigentumsanteile an Stockwerkeigentum sind im Gegensatz zu gewöhnlichen Miteigentumsanteilen stets als gesonderte Grundstücke unter Bezeichnung des Eigentumsverhältnisses und der Wertquote in das Grundbuch aufzunehmen (Art. 23 Abs. 1 lit. b sowie Abs. 4 und 5 GBV). Auch wenn die Eigentumsverhältnisse am Stammgrundstück und dem Hauptbuchblatt mit der Überführung von Gesamteigentum in Stockwerkeigentum nicht ändern, wird die Begründung von Stockwerkeigentum im Grundbuch mit eigenem Grundbuchblatt und Grundstücksblatt für jeden Anteil nachvollzogen. Gewöhnliche Miteigentumsanteile werden hingegen nur dann mit eigenem Hauptbuchblatt als Grundstück in das Grundbuch aufgenommen, wo dies der Klarheit und Übersichtlichkeit dient (namentlich bei Vormerkungen oder Anmerkungen) oder sie mit einem Grundpfandrecht belastet werden (Art. 23 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 GBV; vgl. auch Art. 943 Abs. 1 ZGB; siehe zur unterschiedlichen grundbuchlichen Behandlung auch Jürg Schmid/Ruth Arnet in: Thomas Geiser/Stephan Wolf [Hrsg.], Zivilgesetzbuch II, Basler Kommentar, 7. Auflage, Basel 2023, Art. 943 ZGB N. 22 ff.). - Bei den im Sonderrecht ausgeschiedenen Gebäudeteilen hat der Stockwerkeigentümer das ausschliessliche Recht zur Benutzung und zum Innenausbau (Art. 712a Abs. 1 ZGB). Anders als bei gewöhnlichen Miteigentumsanteilen besteht überdies von Gesetzes wegen kein gesetzliches Vorkaufsrecht der Miteigentümer (Art. 712c ZGB). Die Verfügungsmacht des Stockwerkeigentümers über seinen eigenen Stockwerkanteil ist damit kaum eingeschränkt und mit derjenigen eines Alleineigentümers vergleichbar. Dies war auch ausdrückliche Intention des Gesetzgebers (vgl. dazu mit weiteren Hinweisen BGE 113 II 157 E. 1.a). - Während gewöhnliche Miteigentümer nur einen ideellen Anteil an der Gesamtsache haben, ist der zum Sonderrecht ausgeschiedene Anteil weitgehend verselbständigt und auch räumlich klar umgrenzt (Art. 712b Abs. 1 ZGB). Der Stockwerkeigentümer ist damit zwar nicht eigentlicher (Allein-)Eigentümer seiner Stockwerkeinheit, nimmt aber im Bereich seines Sonderrechts eine alleineigentümerähnliche Stellung ein. Die Zuweisung von Stockwerkeigentum ist mit einer Realteilung vergleichbar, da die Miteigentumsanteile diesfalls weitgehend verselbständigt werden, von Gesetzes wegen nicht mehr mit einem Vorkaufswert der anderen Miteigentümer belastet sind und das mit dem Stockwerkeigentum verbundene Sonderrecht dem Stockwerkeigentümer im räumlich umgrenzten Sonderrechtsteil eine dem Alleineigentümer vergleichbare Rechtsstellung einräumt. Sodann führt die Überführung von Gesamteigentum in Stockwerkeigentum innerhalb der bislang gesamthändisch verbundenen Gemeinschaft zwar nicht zu einem Eigentümerwechsel in Bezug auf das gemeinschaftliche (Stamm-)Grundstück, gleichwohl wird die Überführung gleich in mehrfacher Hinsicht auch grundbuchlich nachvollzogen: Einerseits ist mit der Auflösung des Gesamthandverhältnisses auch die Angabe des Rechtsverhältnisses, welches die Gemeinschaft oder Gesellschaft begründete, aus dem Eigentumseintrag zu löschen (Art. 96 Abs. 3 der Grundbuchverordnung vom 23. September 2011 [GBV]). Andererseits sind aber für die Sonderrechtseinheiten im dargelegten Sinn eigene Grundbuchblätter zu eröffnen und sind diese als verselbständigte Grundstücke unter Angabe der Eigentumsverhältnisse zu erfassen (Art. 23 GBV).

E. 3.2

Auch aus teleologischer und systematischer Sicht rechtfertigt es sich, die Umwandlung in Stockwerkeigentum mit einer grundsätzlich grundsteuer auslösenden (wirtschaftlichen) Handänderung gleichzusetzen: - Wie bereits dargelegt wurde, weist ein Stockwerkeigentumsanteil auch eine räumliche Komponente auf, die dem gewöhnlichen Miteigentumsanteil fehlt: Während bei gewöhnlichem Miteigentum lediglich eine quotale Berechtigung am Gesamtgrundstück besteht und gleiche (ideelle) Quoten (mangels physischer Zuweisung) zwingend denselben Wert aufweisen, ist bei Stockwerkeigentum ein klar umgrenzter Bereich im Sonderrecht ausgeschieden und können die einzelnen Stockwerkeinheiten deshalb auch bei gleicher quotaler Berechtigung am Stammgrundstück unterschiedliche Verkehrswerte aufweisen, je nach Lage, Grundriss etc. Ein Wertzuwachs hängt damit nicht bloss mit einer Akkreszenz der Quote, sondern auch und vor allem mit der Qualität der im Sonderrecht zugewiesenen Gebäudeteile ab. Je nach Lage und Qualität des Sonderrechtsbereichs kann deshalb sogar eine Reduzierung der quotalen Berechtigung zu einer wertmässigen Erhöhung des zugewiesenen Anteils führen. Es findet damit wirtschaftlich betrachtet eine reale Teilung statt, die über eine bloss ideelle Berechtigung am Stammgrundstück hinausgeht und selbst bei gleichbleibenden quotalen Anteilen zu einem Grundstücksgewinn führen kann (vgl. auch – wenngleich im Ergebnis letztlich abweichend – die Urteilsbesprechung eines Entscheids der Zürcher Finanzdirektion vom 29. Januar 1993, ZStP 4/1993, S. 301 f.). In der Lehre wird entsprechend auch nur dann die Umwandlung von Mit- in Stockwerkeigentum als grundsteuerlich irrelevant erachtet, wenn die quotale zugewiesenen Stockwerkeigentumsanteile der bisherigen Beteiligung "gleichwertig" sind (vgl. Richner et al., § 216 StG N. 54), was aber häufig gerade nicht der Fall ist. - Weiter kann über den Sonderrechtsbereich von Beginn weg exklusiv wie ein Alleineigentümer verfügt werden. Wirtschaftlich betrachtet findet damit mit der Überführung ins Stockwerkeigentum eine Teilung der Sache statt, selbst wenn die Berechtigungen am Stammgrundstück hierbei (noch) nicht ändern. - Der Gesetzgeber behandelt Miteigentumsanteile als Grundstücke (§ 207 Abs. 1 lit. d StG; vgl. auch Art. 655 Abs. 2 ZGB) und hat für typische Fälle der Auflösung von Gesamthandverhältnissen (Erbteilung, Auflösung der ehelichen Gütergemeinschaft, vgl. § 216 Abs. 3 StG) Aufschubtatbestände statuiert, womit im Umkehrschluss auch naheliegt, dass die Auflösung von Gesamthandverhältnissen grundsätzlich eine Grundstücksgewinnsteuer auslöst. Die Gesetzessystematik gebietet deshalb, die Ausnahmen hiervon restriktiv auszulegen und auf die quotale Überführung in gewöhnliches Miteigentum zu beschränken, wo mangels physischer Zuweisung von Sonderrechtsbereichen per se keine Verschiebung von Vermögenswerten erfolgt. - Trotz fehlender zivilrechtlicher Handänderung wird die quotale Umwandlung von Gesamt- in Miteigentum nach Zürcher Praxis als "Eigentumsänderung" im Sinn von § 25 Abs. 1 des Notariatsgesetzes vom 9. Juni 1985 (NotG) betrachtet, welche entsprechende Notariats- und Grundbuchgebühren auslöst (VGr, 9. Februar 2001, VB.2000.00397, publiziert in ZBGR 82/2001, S. 226 ff., E. 2). Der zitierte Entscheid verweist zwar auch auf die abweichende grundsteuerliche Behandlung, hält aber zugleich fest, dass die entsprechende Überführung trotz fehlendem Wechsel der Berechtigten zu einer gebührenausschöpfenden Änderung des sachenrechtlichen Status führt (vgl. E. 2.f und 2.h). Es liegt deshalb nahe, zumindest bei der Überführung in Stockwerkeigentum auch grundsteuerlich von einer massgeblichen (wirtschaftlichen) Handänderung auszugehen. - Auch der Vergleich mit der grundsteuerlichen Behandlung der Errichtung eines Baurechts zeigt auf, dass mit der quotalen Überführung in Stockwerkeigentum grundsteuerlich wesentliche Teile der Verfügungsgewalt übertragen werden: Wird ein Baurecht selbständig

und dauernd errichtet und als Grundstück mit eigenem Grundbuchblatt im Grundbuch eingetragen, kann das entsprechende Grundstück am Rechtsverkehr teilnehmen, verkauft und sogar dinglich belastet oder verpfändet werden. Das Bundesgericht geht deshalb bei der Errichtung eines solchen Baurechts grundsätzlich von einer grundsteuerlich der Veräusserung gleichzustellenden, dauernden und wesentlichen Beeinträchtigung im Sinn von Art. 12 Abs. 3 lit. c StHG aus, wenngleich den Kantonen harmonisierungsrechtlich ein gewisser Entscheidungsspielraum verbleibt (BGr, 1. Mai 2014, 2C_704/2013, E. 4.2 ff., mit Hinweisen). Die Begründung von Stockwerkeigentum führt im bereits ausführlich dargelegten Sinn ebenfalls zu einer gesonderten grundbuchlichen Erfassung und das hieraus resultierende Grundstück kann gleichfalls am Rechtsverkehr teilhaben, verkauft und dinglich belastet oder verpfändet werden. Die Begründung bzw. Überführung in Stockwerkeigentum führt sogar zu einer noch weitergehenden Übertragung von Verfügungsgewalt (bzw. Beeinträchtigung der Eigentumsrechte der übrigen Miteigentümer), da anders als beim Baurecht weder ein Heimfall im Sinn von Art. 779c in Verbindung mit Art. 779f ZGB droht, noch ein gesetzliches Vorkaufsrecht im Sinn von Art. 682 ZGB besteht.

E. 3.3

Hieraus erhellt, dass die quotale Überführung in Stockwerkeigentum im jeweiligen Sonderrechtsbereich zu einer wesentlichen Verschiebung der Verfügungsgewalt und Beeinträchtigung der Eigentumsrechte der übrigen Miteigentümer führt, die wirtschaftlich einer Veräusserung gleichzustellen ist. Die in Lehre und Praxis vereinzelt gleichwohl vertretene Auffassung, dass die quotale Überführung in Stockwerkeigentum keine wirtschaftliche Handänderung darstellen könne, da damit keine wesentlichen Teile der Verfügungsgewalt über ein Grundstück rechtsgeschäftlich auf einen Dritten übertragen werden (vgl. die bereits erwähnte Urteilsbesprechung eines Entscheids der Zürcher Finanzdirektion vom 29. Januar 1993, ZStP 4/1993, S. 301 f.), vermag deshalb nicht zu überzeugen und geht stillschweigend von gleichwertigen Anteilen aus. Während eine grundsteuerlich beachtliche Verschiebung der Verfügungsgewalt bei der quotalen Überführung in gewöhnliches Miteigentum zweifelhaft erscheint (und auch nicht mit einer Verschiebung von Vermögenswerten einhergeht), verschafft die Begründung von Stockwerkeigentum dem Anteilsinhaber im Sonderrechtsbereich im dargelegten Sinn eine eigentümerähnliche Rechtsstellung mit entsprechender Beeinträchtigung der Rechtsstellung der übrigen Miteigentümer.

E. 3.4

Die bisherige Praxis ist deshalb sowohl aus teleologischen als auch aus systematischen Gründen zu präzisieren bzw. auf die quotale Überführung in einfaches Miteigentum zu beschränken. Bei der Überführung in Stockwerkeigentum wird hingegen – in Übereinstimmung mit vergleichbaren Fällen einer Realteilung – die Grundstückgewinnsteuer bereits mit der grundbuchlichen Begründung und Zuweisung von Stockwerkeigentum fällig und nicht erst mit einer späteren Veräusserung des Stockwerkeigentums.

E. 3.5

Wenn bereits die quotale Überführung in Stockwerkeigentum als grundsteuerlich relevant erachtet wird, stellt sich weiter die Frage, wie sich die daraus resultierende Grundstückgewinnsteuer berechnet. Während bei Verschiebung ideeller Anteile der

Berechtigten lediglich im Umfang der im Innenverhältnis abgetretenen Gesellschaftsanteile (Akkreszenz) eine Steuerpflicht ausgelöst wird (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), geht die Praxis bei der Überführung in Alleineigentum von einer Handänderung im Umfang der bisherigen Fremdquote aus (Richner et al., § 216 StG N. 52). Die quotale Überführung in Stockwerkeigentum räumt dem Stockwerkeigentümer eine dem Alleineigentümer vergleichbare Rechtsstellung ein und steht damit der zweitgenannten Konstellation näher, weshalb sie analog zu dieser zu behandeln ist. Hierbei kann aber nicht allein von der Fremdquote ausgegangen werden, da sich der Wert von Stockwerkeigentum nicht primär quantitativ anhand des Umfangs der quotalen Berechtigung am Stammgrundstück, sondern vielmehr aus der Qualität des zugewiesenen Sonderrechtsbereichs ableitet. Die Grundstückgewinnsteuer bemisst sich entsprechend aus einem Vergleich des konkreten Wertes des früheren Anteils am Gesamteigentum und dem Wert des neu zugewiesenen Stockwerkeigentums und nicht bloss aus einem Vergleich der jeweiligen quotalen Berechtigungen, die bei Stockwerkeigentum trotz gleichbleibenden Quoten von völlig unterschiedlicher Qualität sein können.

E. 4.1

Im vorliegenden Fall ist vorab strittig, ob a) mit der Auflösung der einfachen Gesellschaft gemäss den vorinstanzlichen Erwägungen Gesamteigentum quotal in (qualifiziertes) Miteigentum bzw. Stockwerkeigentum umgewandelt wurde oder b) im Sinn der Beschwerdeschrift das Gesamteigentum bei Liquidation der Gesellschaft mit Wohnungs- und Parkplatzzuweisungen und entsprechenden Steuerfolgen in "Alleineigentum" der früheren Gesellschafter übertragen worden ist. Wie ohne Weiteres aus den Akten erhellt, wurde dem Pflichtigen lediglich Stockwerk- und nicht Alleineigentum an der verfahrensgegenständlichen Wohnung eingeräumt. In Bezug auf die Innen- und Aussenparkplätze liegt schon mangels Sonderrechtsfähigkeit gewöhnliches Miteigentum vor. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerdeschrift und der etwas irreführenden Terminologie im öffentlich beurkundeten Liquidationsvertrag betreffend die Auflösung der einfachen Gesellschaft vom 10. Januar 2020, wo fälschlicherweise von der Zuweisung von "Alleineigentum" die Rede ist, ist ein Stockwerkeigentümer nicht sachenrechtlicher Alleineigentümer, sondern Miteigentümer des Gesamtgrundstücks mit einem Sonderrecht an den hierfür ausgeschiedenen Gebäudeteilen. Ebenso wenig liegt eine zivilrechtliche Handänderung oder Veräusserung vor, vielmehr zielte das gewählte Vorgehen der bisherigen Gesamteigentümer auf eine (angeblich) quotale Umwandlung des bisherigen Gesamteigentumsanteils in (qualifiziertes) Miteigentum ab. Die steueramtlichen Ausführungen zur steuerlichen Behandlung bei der Zuweisung von Alleineigentum zielen deshalb an der Sache vorbei. Vielmehr ist zu prüfen, welche grundsteuerlichen Folgen die vorgenommene Umwandlung von Gesamteigentum in Mit- bzw. Stockwerkeigentum hat.

E. 4.2

Während nach dargelegter Praxis die quotale Überführung von Gesamt- in Miteigentum bzw. von gewöhnlichem Miteigentum in Stockwerkeigentum generell keine Grundsteuerfolgen haben soll, ist hiervon im Sinn obenstehender Ausführungen zumindest bei der Begründung von Stockwerkeigentum abzuweichen. In Bezug auf den Tiefgaragenparkplatz wurde kein Stockwerkeigentum begründet, sondern lediglich Gesamt- in gewöhnliches Miteigentum umgewandelt. Soweit dies entsprechend der vorbestehenden ideellen Quoten erfolgt, wird allein hierdurch keine Besteuerung ausgelöst, ansonsten wird

nach dargelegter ständiger Praxis im Umfang der im Innenverhältnis abgetretenen Anteile (Akkreszenz) eine Steuerpflicht ausgelöst. In Bezug auf die Wohnungen im Stockwerkeigentum wurde das Gesamthandverhältnis aufgehoben und das Eigentum mit der Zuweisung der Sondernutzungsrechte zumindest in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ähnlich einer Realteilung räumlich aufgeteilt. Die früheren Gesellschafter sind diesbezüglich lediglich noch sachenrechtlich miteinander verbunden, wobei sie im Rahmen des zugewiesenen Sonderrechts eine Stellung erhalten haben, welche einem Alleineigentümer gleichkommt. In dieser Konstellation ist zumindest steuerrechtlich von einer Handänderung auszugehen und die Grundstücksgewinnsteuer mittels eines Vergleichs des konkreten Wertes des bisherigen Gesamteigentumsanteils und des Wertes des konkret zugewiesenen Stockwerkeigentums zu bestimmen.

E. 05

162/1000 (gewöhnliches Miteigentum) davon 09–010 9/10 CHF ... Anteil E.H.
Aussenparkplätze 5/6 1 CHF ... (gewöhnliches Miteigentum) Total CHF ... 1 Übernahme von fünf der insgesamt sechs Aussenparkplätze 2 Fr. ... – Fr. ... – Fr. ... 3

E. 5.1

Gemäss öffentlich beurkundetem Liquidationsvertrag vom 10. Januar 2020 war der Pflichtige im Auflösungszeitpunkt (weiterhin) zu 20 % und der einzige noch verbliebene weitere Gesellschafter (D) zu 80 % an der aufzulösenden Gesellschaft beteiligt. Nach den im Liquidationsvertrag festgelegten Übernahmewerten, sowie den insoweit unbestrittenen Ausführungen in einer Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 9. November 2022 und im Einspracheentscheid vom 17. Juli 2023, übernahm der Pflichtige hierauf folgende Miteigentumsanteile: Objekt Grundbuchblatt Quote interner Übernahmewert Wohnung OG samt Abstellraum UG (Stockwerkeigentum) 03 151/1000 CHF ... Tiefgaragenplatz (gewöhnliches Miteigentum)

E. 5.2

In Bezug auf die im gewöhnlichen Miteigentum übertragenen Innen- und Aussenparkplätze ist es zu einer Quotenverschiebung zugunsten von D gekommen und wird der Pflichtige im Umfang der im Innenverhältnis abgetretenen Anteile (Akkreszenz) grundstücksgewinnsteuerpflichtig. Konkret hat sich die Quote von D für die Tiefgaragenplätze von 8/10 (80 %) auf 9/10 (90 % bzw. 9 von 10 Parkplätzen) und in Bezug auf die Aussenparkplätze von 4/5 (80 %) auf 5/6 (rund 83 % bzw. 5 von 6 Parkplätzen) erhöht, womit es zu einer grundsteuerlich zu erfassenden Quotenverschiebung von 1/10 (Tiefgaragenparkplätze) bzw. 1/30 (Aussenparkplätze) gekommen ist. In Bezug auf das übertragene Stockwerkeigentum ist der Pflichtige als Veräusserer der D zugewiesenen (vier) Stockwerkeigentumseinheiten zu betrachten und im Umfang der bisherigen Fremdquote (20 %) für diese grundsteuerpflichtig. Der Anteil der Innen- und Aussenparkplätze am Verkehrswert und den Anlagekosten ist hierbei aussenvor zu lassen, da für diese kein Stockwerkeigentum begründet wurde und stattdessen (lediglich) im dargelegten Umfang die Akkreszenz der Anteile zu besteuern ist.

E. 5.3

Während das Steuerrekursgericht von einer grundsteuerlich nicht wesentlichen Überführung von Gesamt- in Miteigentum ausgeht, legt die Beschwerdeführerin ihrer Berechnung eine Betrachtung zugrunde, die nicht zwischen der Quotenverschiebung bei der Parkplatzzuweisung und der Begründung des Stockwerkeigentums differenziert. Beide

Ansichten sind im dargelegten Sinn und der vorzunehmenden Praxispräzisierung nicht korrekt. Die Sache ist deshalb zur Neuberechnung im Sinn der Erwägungen an die Beschwerdeführerin in das Einspracheverfahren zurückzuweisen (sog. Sprungrückweisung; vgl. VGr, 11. Oktober 2023, VB.2023.00472, E. 2.2; Marco Donatsch, Kommentar VRG, § 64 N. 4). Eine Überprüfung der steueramtlich zugrundegelegten Verkehrswert- und Anlagekosten hat sodann erst in einem zweiten Rechtsgang zu erfolgen, während es sich verfahrensökonomisch nicht rechtfertigt, diese bereits im vorliegenden Verfahren einer Überprüfung zu unterziehen, nachdem sich hierzu bislang auch das Steuerrekursgericht nicht vertieft geäußert hat. Selbiges gilt auch für die weiteren im Rekursverfahren vorgebrachten Rügen. 6. Nach § 213 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 151 Abs. 1 StG sind die Gerichtskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Bei teilweiser Gutheissung werden die Kosten anteilmässig aufgeteilt. Die Rückweisung an das Gemeindesteuernamt erfolgt vorliegend zur Neuberechnung im Sinn der Erwägungen und der vorzunehmenden Praxispräzisierung. Inwieweit sich dies auf die konkret fällig werdende Grundsteuer auswirken wird und inwiefern der Pflichtige mit seinen weiteren (vorab durch die Vorinstanzen zu behandelnden) Vorbringen durchdringen wird, lässt sich noch nicht abschätzen. Es rechtfertigt sich daher, die Kosten des vorinstanzlichen und des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens je hälftig auf die Parteien aufzuteilen. 7. 7.1 Der Pflichtige ist grundsätzlich nach Massgabe seines Obsiegens für das verwaltungs- und das steuerrekursgerichtliche Verfahren zu entschädigen (§ 213 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG). Diese orientiert sich für das verwaltungsgerichtliche Verfahren praxisgemäss an den in der Regel auf 1/3 zu kürzenden Ansätzen von § 4 der Verordnung über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV, vgl. dazu Richner et al., § 152 StG N. 12 f. und § 153 StG N. 68). Die entsprechenden Grundsätze sind jedoch nur bedingt auch auf das Rekursverfahren übertragbar (RB 2007 Nr. 5; RB 2005 Nr. 93). Sodann sind Parteientschädigungen nur auf Antrag zuzusprechen (Richner et al., § 152 StG N. 9). 7.2 Im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren ist kein entschädigungsfähiger Aufwand ersichtlich, nachdem der Rechtsvertreter des Pflichtigen ausschliesslich auf seine früheren Eingaben verweist und der Pflichtige lediglich teilweise als obsiegend erachtet werden kann. Für das steuerrekursgerichtliche Verfahren ist hingegen schon mangels entsprechenden Antrags im vorinstanzlichen Verfahren keine (reduzierte) Parteientschädigung zuzusprechen. 7.3 Der in ihrem amtlichen Wirkungskreis tätigen Beschwerdeführerin steht keine Entschädigung zu, zumal sie vorliegend ohnehin nicht als überwiegend obsiegend zu betrachten ist. 8. Letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, sind grundsätzlich als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren (BGE 144 V 280 E. 1.2; 134 II 124 E. 1.3). Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Verbleibt der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, jedoch kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, werden Rückweisungsentscheide nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Endentscheide behandelt (BGE 144 V 280 E. 1.2; 134 II 124 E. 1.3).

x Fr. ... 4 5 x Fr. ... Während die Beschwerdeführerin den internen Übernahmewert von Fr. ... in Bezug auf die dem Pflichtigen zugewiesenen Werte als nicht wesentlich unter dem Verkehrswert liegend einschätzte (vgl. aber auch den zeitnah erzielten Verkaufserlös von Fr. ...), erachtete sie den internen Übernahmewert der an D übertragenen Wohnungen und Parkplätze von Fr. ... aufgrund einer nicht in den Verfahrensakten liegenden Aufstellung von Dipl. Ing. Arch. H zu den erzielbaren Marktpreisen als zu tief. Demnach sollte allein der Verkehrswert der übertragenen Wohnungen (inkl. Tiefgaragenplätze) Fr. ... betragen, woraus sich zuzüglich der fünf Aussenparkplätze zu je Fr. ... ein Verkehrswert von Fr. ... ergeben würde. Objekt Grundbuchblatt Quote Verkehrswert 4 Wohnungen samt Abstellräumen 06-07, 08 687/1000 (Stockwerkeigentum) Tiefgaragenplatz 05 162/1000 CHF ... (gewöhnliches Miteigentum) davon 09-010 9/10 Anteil E.H. Aussenparkplatz 5/6* CHF ... (gewöhnliches Miteigentum) Total CHF ...

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