

Nr. 41 Grundstücksgewinnsteuer. Art. 12, Art. 13, Art. 14, Art. 17 GStG. Objekt einer Gesamtveräußerung i.S. von Art. 13 GStG ist unabhängig vom Erwerbszeitpunkt alles, das zusammen verkauft wird. Der Wortlaut von Art. 13 GStG ist insofern zu eng. Als Teilveräußerung i.S. von Art. 14 GStG gilt auch die Veräußerung von Stockwerkeigentum. Begründet der zivilrechtliche Rechtsvorgänger des Beschwerdeführers seit der letzten steuerbegründenden Handänderung an einem Grundstück als Stockwerkeigentum ausgestaltetes Miteigentum, ist diese Begründung von Miteigentum für die Berechnung der Grundstücksgewinnsteuer dem Beschwerdeführer zuzurechnen.

Obergericht, 06. September 2004, OG V 03 11

Aus den Erwägungen:

2. Zwischen dem Beschwerdeführer und der Vorinstanz ist einerseits streitig, ob bei Veräußerung einzelner Stockwerkeigentumseinheiten eine Teilveräußerung i.S. von Art. 14 Abs. 1 GStG vorliegt. Gemäss Art. 14 Abs. 1 GStG ist bei parzellenweiser Veräußerung der Gesamterwerbspreis nach dem Wertverhältnis im Zeitpunkt des Erwerbs anteilmässig anzurechnen. Aufwendungen sind anrechenbar, soweit sie die veräusserte Parzelle betreffen; nicht ausscheidbare Aufwendungen sind anteilmässig anzurechnen. Nach Art. 14 Abs. 2 GStG sind Gewinne aus Teilveräußerungen innert 12 Monaten für die Steuerberechnung nach Artikel 16 zusammenzurechnen. Nach Art. 14 Abs. 3 GStG können Verluste aus Teilveräußerungen nach vollständiger Veräußerung des Grundstückes den Anlagekosten der mit Gewinn veräusserten Parzellen anteilmässig zugerechnet werden.

a) In Art. 14 GStG wird gemäss Marginalie die Teilveräußerung geregelt. In Abs. 1 und 3 wird dann aber nur das Vorgehen bei parzellenweiser Veräußerung beschrieben. Nur gestützt auf den Wortlaut bedeutet daher eine Teilveräußerung vorerst nur die parzellenweise Veräußerung eines Grundstückes. Der Begriff der Parzelle wird im Gesetz nicht definiert. Die Parzelle wird beschrieben als ein durch Vermessung festgelegtes Grundstück oder ein Teil davon (z.B. als Baulandparzelle oder landwirtschaftliche Teilfläche; Peter Metzger, Schweizerisches juristisches Wörterbuch, Bern 1996, S. 426). Man versteht unter Parzelle also nur eine Liegenschaft (i.S. von Art. 655 Abs. 2 Ziff. 1 ZGB wie auch Art. 2 Abs. 1 lit. a GStG) bzw. eine Teilfläche davon. Liegenschaft ist jede Bodenfläche mit genügend bestimmten Grenzen (Art. 3 Abs. 2 GBV). Stockwerkeigentum ist dagegen rechtlich ein Miteigentumsanteil an einem Grundstück (i.S. von Art. 655 Abs. 2 Ziff. 4 ZGB wie auch Art. 2 Abs. 1 lit. d GStG), der dem Miteigentümer das Sonderrecht gibt, bestimmte Teile eines Gebäudes ausschliesslich zu benutzen und innen auszubauen (Art. 712a Abs. 1 ZGB).

b) Dagegen war in Art. 9 Ziff. 1 und 2 des alten Grundstückgewinnsteuergesetzes vom 27. Oktober 1963 (aGStG) weitergehend von der Veräusserung von Grundstücken oder von Anteilen an solchen oder von Teilen davon die Rede. Im Bericht und Antrag des Regierungsrates vom 5. August 1996 an den Landrat zur Änderung des Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer (GStG), Anhang II (Erläuterungen zum Gesetzesentwurf), werden zu Artikel 14 keine Ausführungen gemacht, wieso im neuen Gesetzestext nur die parzellenweise Veräusserung als Teilveräusserung genannt wird. Es wird auch in diesen Erläuterungen wieder auf die parzellenweise Veräusserung Bezug genommen: «Aufwendungen, die sich klar und eindeutig auf einen bestimmten Grundstückteil beziehen, sind im Rahmen der gesonderten Gewinnermittlung diesem Teil zuzuordnen». Im nächsten Satz der Erläuterungen steht dann weiter geschrieben, dass für unausscheidbare anrechenbare Aufwendungen eine entsprechende Aufteilung nach objektiven Kriterien erfolgt. In einer Klammer werden als solche objektive Kriterien neben dem Verhältnis der Landflächen auch Wertquoten genannt. Wertquoten sind die Anteile der einzelnen Stockwerkeigentümer an der ganzen Liegenschaft (Art. 712e Abs. 1 ZGB). Daraus ist ersichtlich, dass im Gesetz gewordenen Entwurf trotz des Wortlautes die Teilveräusserung i.S. von Art. 14 GStG auch den Verkauf einzelner Stockwerkeinheiten umfassen sollte. Diese Erkenntnis wird gestützt durch das von der Vorinstanz ins Recht gelegte Beispiel Nr. 5 zum Bericht und Antrag vom 5. August 1996. In diesem Beispiel wird die Regelung von Art. 14 Abs. 2 GStG aufgezeigt. Als Beispiel der Teilveräusserung dienen dabei nur die Veräusserungen einzelner Stockwerkeinheiten. Überhaupt ergeben sich aus den Erläuterungen keine Anhaltspunkte dafür, dass die bisherige Regelung der Teilveräusserung neu auf die parzellenweise Veräusserung einer Liegenschaft beschränkt werden sollte. Wäre für die GStG-Revision in dieser Hinsicht tatsächlich eine materielle Änderung der Rechtslage beabsichtigt gewesen, wäre ein Hinweis und eine Begründung dieser Änderung angebracht gewesen und mit Bestimmtheit auch erfolgt, da es sich um eine wesentliche Änderung gehandelt hätte.

c) Auch ein Vergleich mit dem Zürcher Steuergesetz (StG/ZH) stützt die Auslegung von Art. 14 GStG, wonach auch die Veräusserung von Stockwerkeinheiten Teilveräusserungen sind. § 224 Abs. 1 – 3 StG/ZH vom 8. Juni 1997 wie schon § 169 des alten zürcherischen Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG/ZH) lautet gleich wie Art. 14 GStG ohne Abs. 2 und ohne den letzten Satz von Abs. 3. Auch nach § 224 Abs. 1 StG/ZH bzw. § 169 Abs. 1 aStG/ZH ist der Gesamterwerbspreis bei parzellenweiser Veräusserung nach dem Wertverhältnis im Zeitpunkt des Erwerbs anteilmässig anzurechnen. Nach der Rechtsprechung des Zürcher Verwaltungsgerichts und der Lehre zu diesen Bestimmungen liegen auch Teilveräusserungen vor, wenn an einem Grundstück im Verlauf der Besitzesdauer als Stockwerkeinheiten ausgestaltetes Miteigentum begründet und veräussert wird. Die Bestimmungen betreffend parzellenweise Veräusserung finden analoge

Anwendung (Entscheid Verwaltungsgericht des Kantons Zürich vom 16.11.1978, SR-36/1978, publ. in Rechenschaftsbericht 1978 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an den Kantonsrat, Nr. 78; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N. 7 zu § 224; Reimann/Zuppinger/Schärler, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. IV, Bern 1966, N. 15 zu § 169). Es kann davon ausgegangen werden, dass die Bestimmung des § 169 aStG/ZH unter Berücksichtigung der dazu ergangenen Rechtsprechung und Lehre vom ernerischen Gesetzgeber für Art. 14 GStG übernommen wurde, ohne dass er eine Einschränkung bezüglich der erfassten Fälle gegenüber Art. 9 Ziff. 3 aGStG beabsichtigte.

d) Dieses Ergebnis folgt auch aus der Systematik des Gesetzes und aus dem Zweck der Regelung. Unter dem Titel «Besondere Fälle» werden in Art. 13 GStG die Gesamtveräusserung und in Art. 14 GStG die Teilveräusserung geregelt.

aa) Zur Gesamtveräusserung wird in Art. 13 GStG bestimmt, dass der Gewinn und die Eigentumsdauer gesondert zu ermitteln sind, wenn zu verschiedenen Zeiten erworbene Grundstücke oder Anteile an solchen zusammen veräussert werden. Der Steuersatz bemisst sich dagegen nach dem gesamten Gewinn. Unter den Begriff des Anteils an einem Grundstück lässt sich auch der Begriff des Miteigentumsanteils subsumieren. Die Regelung will also den Gewinn zusammen besteuern, wenn das Objekt einer Veräusserung aus mehreren Teilen besteht (seien es ganze Grundstücke oder nur Eigentumsanteile daran). Das hat aber nicht nur dann zu gelten, wenn der Erwerb der Teile zu verschiedenen Zeiten erfolgte. Denn werden grundbuchlich verschiedene Grundstücke als Einheit, d.h. gleichzeitig an denselben Erwerber, veräussert, so ist steuerrechtlich nur eine Handänderung anzunehmen (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N. 3 ff. zu § 223). Dieser Grundsatz gilt unabhängig davon, ob die mehreren Grundstücke oder Teile davon gleichzeitig oder zu verschiedenen Zeiten erworben worden sind (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärler, a.a.O., N. 45 ff. zu Art. 164). Der Wortlaut von § 168 aStG/ZH, § 223 StG/ZH und Art. 13 GStG ist insofern zu eng. Bei zu verschiedenen Zeiten erworbenen Grundstücken sind aber nach diesen Bestimmungen zur Berechnung des Gesamtgewinnes die Gewinne auf den einzelnen Teilen gesondert zu berechnen und dann zusammenzuzählen. Bei gleichzeitig erworbenen Grundstücken ist die gesonderte Berechnung nicht nötig. Wesentlich für den Vergleich mit Art. 14 GStG ist, dass Objekt einer Gesamtveräusserung unabhängig vom Erwerbszeitpunkt alles ist, das zusammen verkauft wird.

bb) In Art. 14 GStG wird dann der gegenteilige Fall geregelt, nämlich die Veräusserung einzelner Teile eines ursprünglich einheitlichen Grundstücks. In diesem Fall ist die Steuer grundsätzlich separat zu erheben. Art. 14 Abs. 1 GStG zeigt nur auf, wie die Gewinne auf den einzelnen Teilen zu berechnen sind. Es ist nun nicht ersichtlich, warum diese Regeln nur bei parzellenweiser

Veräußerung gelten sollen. Auch wenn ein ursprünglich einheitliches Grundstück in Stockwerkeigentum aufgeteilt wird und die Stockwerkeinheiten gesondert verkauft werden, stellt sich genau gleich wie bei parzellenweiser Veräußerung die Frage, wie der Gewinn auf den einzelnen Einheiten zu berechnen ist. Weil die Lösung für die parzellenweise Veräußerung eines Grundstücks auch für die Veräußerung von Stockwerkeigentum sachgerecht ist, hat die Regel von Art. 14 Abs. 1 GStG auch für die «stockwerkeinheitenweise» Veräußerung eines Grundstückes zu gelten. Eine andere Lösung für das Stockwerkeigentum drängt sich nicht auf (Dass das ursprüngliche Grundstück anders als bei der Parzellierung bestehen bleibt, ändert nichts. Denn ein separates Eigentum und damit eine separate Veräußerung des Stammgrundstücks ist trotzdem nicht möglich. Das Stammgrundstück ist im gemeinschaftlichen Eigentum der verschiedenen Stockwerkeigentümer).

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass auch bei der Veräußerung einzelner Stockwerkeinheiten eine Teilveräußerung i.S. von Art. 14 GStG vorliegt. Die Regeln von Art. 14 GStG müssen auch zur Anwendung kommen, wenn nicht einzelne Parzellen, sondern einzelne Stockwerkeinheiten eines ursprünglich einheitlichen Grundstückes verkauft werden.

cc) Aus den Ausführungen in E. 2 d/bb, dass bei einer Teilveräußerung grundsätzlich die Steuer separat zu erheben ist, kann der Beschwerdeführer aber nichts zu seinen Gunsten ableiten. Im Gegensatz zur Gesamtveräußerung gilt zwar grundsätzlich die gesonderte Besteuerung. Es ging in E. 2d/bb aber nur darum, aufzuzeigen, dass aus sachlichen Überlegungen Art. 14 GStG nicht nur für die parzellenweise Veräußerung, sondern auch den Verkauf einzelner Stockwerkeinheiten gelten muss. Zu diesem Grundsatz der gesonderten Besteuerung bringt Art. 14 Abs. 2 GStG nun einen ausdrücklichen Vorbehalt an. Der Beschwerdeführer bestreitet die Geltung von Art. 14 Abs. 2 GStG nur bei Veräußerung einzelner Stockwerkeinheiten. Wenn aber die Regelung von Art. 14 Abs. 1 GStG nicht nur bei parzellenweiser Veräußerung, sondern auch bei der Veräußerung einzelner Stockwerkeinheiten gelten muss, muss das auch für Art. 14 Abs. 2 GStG gelten. Im Übrigen ist gerade in Art. 14 Abs. 2 GStG von Gewinnen aus Teilveräußerungen und nicht aus parzellenweiser Veräußerung die Rede.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Wortlaut von Art. 14 GStG nur die parzellenweise Veräußerung als Teilveräußerung erfasst. Die Materialien zu dieser Bestimmung, die Systematik und sachliche Überlegungen führen hingegen zu einem umfassenderen Begriff der Teilveräußerung, der auch die Veräußerung von einzelnen Stockwerkeinheiten beinhaltet. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifellos eine sachlich richtige Lösung ergab (BGE 125 II 179 E. 3). Es findet keine bestimmte Auslegungsmethode vorrangig oder ausschliesslich

Anwendung. Vielmehr werden die verschiedenen Methoden kombiniert, d.h. nebeneinander berücksichtigt. Es muss dann im Einzelfall abgewogen werden, welche Methode oder Methodenkombination geeignet ist, den wirklichen Sinn der betreffenden Norm wiederzugeben (BGE 121 III 225 E. 1 d/aa, 110 I 68, 83 IV 128 E. 2; Entscheid Obergericht des Kantons Uri vom 09.04.2003, OG V 02 18, E. 2d m.H.; Häfelin/Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 5. Aufl., Zürich 2001, Rnr. 130). Diese Abwägung führt vorliegend zum Ergebnis, dass auch die Veräusserung von Stockwerkeigentum als Teilveräusserung i.S. von Art. 14 GStG gilt. Dieses Ergebnis wird gestützt durch einen Vergleich mit der Regelung des alten wie des neuen Zürcher Steuergesetzes, dessen Bestimmungen zur Teilveräusserung sehr ähnlich lauten wie Art. 14 GStG.

3. Zwischen dem Beschwerdeführer und der Vorinstanz ist weiter streitig, ob die Begründung des Stockwerkeigentums durch den Vater des Beschwerdeführers diesem, also dem Beschwerdeführer, zugerechnet werden kann.

a) Gemäss Handänderungsmitteilung Tgb. 746/95 wurde mit Grundbucheintragung vom 13. April 1995 am Grundstück HB 238 L Stockwerkeigentum neu begründet (Änderung StWE), wobei die Stockwerkeinheiten HB 1065, 1066 und 1673 – 1689 entstanden. Gleichzeitig wurden für die Miteigentumsanteile an der Stockwerkeinheit HB 1066 (Autoeinstellhalle) besondere Blätter (HB 1690 – 1700) angelegt. Gemäss Handänderungsmitteilung Tgb. 757/95 erwarb dann mit Grundbucheintragung gleichen Datums der Beschwerdeführer von seinem Vater Z die Stockwerkeinheiten HB 1674, 1675 – 1688 und 1695 – 1700. Mit Grundbucheintrag vom 21. Februar 2002 übertrug der Beschwerdeführer das Eigentum an S1684.1206 an X, mit Eintrag vom 22. März 2002 das Eigentum an S1687.1206 und M1699.1206 an Y. Es handelte sich dabei unstreitig um Stockwerkeinheiten, die der Beschwerdeführer am 13. April 1995 von seinem Vater erworben hatte.

b) Nach Art. 2 Ziff. 2 lit. a (des damals gültigen) aGStG fielen für die Grundstücksteuer jene Handänderungen ausser Betracht, die u.a. auf Rechtsgeschäften zwischen Eltern und Kindern beruhten. Dass es sich dabei um einen Steueraufschub und nicht eine Steuerbefreiung handelte, ergibt sich aus Art. 6 Ziff. 6 und Art. 14 Ziff. 2 aGStG. Dieser Steueraufschub ist unbestrittenermassen gemäss Art. 12 Abs. 1 und Art. 17 Abs. 4 GStG für die Berechnung der Gewinnsteuer zu berücksichtigen. Demnach ist für die Berechnung der Anlagekosten und für die Ermittlung der Eigentumsdauer auf die letzte steuerbegründende Handänderung abzustellen. Es geht nun darum, ob für die Besteuerung gemäss Art. 14 Abs. 2 GStG auch die Begründung des Stockwerkeigentums durch den Vater des Beschwerdeführers diesem zugerechnet werden muss. Diese Frage ist zu bejahen. Wenn bei einer Handänderung die Grundstückgewinnbesteuerung aufgeschoben wird, wird bei einer späteren steuerbegründenden Handänderung die steuerbefreite

Handänderung für die Berechnung der Steuer nicht berücksichtigt. Bei der nächsten steuerbaren Realisierung wird bei der Bestimmung der massgebenden Wertgrössen für das Bemessungsobjekt nicht auf den Zeitpunkt des Aufschubs, sondern auf denjenigen der letzten steuerbaren Handänderung abgestellt (Bernhard Zwahlen, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N. 61 zu Art. 12 StHG). Die Handänderung, anlässlich welcher ein Steueraufschub gewährt wurde, bildet also nicht Ausgangspunkt der Steuerberechnung. Vielmehr ist von der letzten steuerbaren Veräusserung auszugehen (Ferdinand Zuppinger, Grundstückgewinn- und Vermögenssteuer, in ASA 61 S. 317 f.). Dadurch wird verhindert, dass derjenige Wertzuwachs, der sich seit der letzten steuerbegründenden Handänderung bis zum Zeitpunkt des Steueraufschubes einstellt, als Steuersubstrat verloren geht (Samuel Bussmann, Das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung, Bern 2002, S. 144). Wenn nun wie vorliegend seit der letzten steuerbegründenden Handänderung der zivilrechtliche Rechtsvorgänger des Beschwerdeführers an einem Grundstück als Stockwerkeigentum ausgestaltetes Miteigentum begründet, ist diese Begründung von Miteigentum für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Dass nur die Berechnung der Anlagekosten und die Ermittlung der Eigentumsdauer bei Steueraufschüben in Art. 12 und Art. 17 Abs. 4 – 6 GStG ausdrücklich geregelt sind, bedeutet nicht, dass im Übrigen der Steueraufschub nicht zu berücksichtigen ist. Art. 12 und Art. 17 Abs. 4 – 6 GStG bezwecken vielmehr nur, die verschiedenen Berechnungsmethoden für Anlagekosten und Eigentumsdauer aufzuzeigen. Auch die besondere Bestimmung von Art. 14 Abs. 2 GStG ist also zu berücksichtigen, wenn dessen Tatbestand seit der letzten steuerbaren Handänderung erfüllt wurde. Dieses Ergebnis wird durch einen Vergleich mit der zürcherischen Regelung in § 224 StG/ZH und § 169 aStG/ZH gestützt. Auch danach ist die Erfüllung des Teilveräusserungstatbestands über einen Steueraufschub hinaus möglich (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N. 13 zu § 224; Reimann/Zuppinger/Schärfer, a.a.O., N. 7 zu § 169).

Gesagtes erhellt, dass die Beschwerde abzuweisen ist.