



Entscheid

26. März 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Marcus Thalmann, Steuerrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

vertreten durch B ag,

Rekurrent,

und

1. **C,**

2. **D,**

3. **E,**

4. **F,**

5. **G,**

Mitbeteiligte,

gegen

Stadt H,

vertreten durch die Kommission für das Steuerwesen,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige), C (nachfolgend die Mitbeteiligte Nr. 1), D (nachfolgend die Mitbeteiligte Nr. 2), E (nachfolgend der Mitbeteiligte Nr. 3), F (nachfolgend der Mitbeteiligte Nr. 4) und G (nachfolgend die Mitbeteiligte Nr. 5) verkauften am ... 2017 je einen Miteigentumsanteil von einem Achtel am Grundstück GBBL ... / Kat.Nr. ... (Industriegebäude an der ...strasse XX, H, 1968 m² Grundstücksfläche) zum Preis von Fr. 1'575'000.- an I und J. Die beiden Erwerber, die bereits zuvor je zu einem Achtel am Grundstück beteiligte waren, wurden durch den Erwerb je zu hälftigen Miteigentümern am Grundstück.

Zufolge dieser Handänderungen verfügte die Steuerkommission der Stadt H am 25. Oktober 2017 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 200'340.-, welche sie den sechs Grundstücksverkäufern gemeinsam auferlegte. Grundlage für die Steuerberechnung bildete für alle übertragenen Miteigentumsanteile ein einziger Gesamtgewinn.

B. Am 27. November 2017 erhoben der Pflichtige und die Mitbeteiligte Nr. 1 Einsprache gegen diesen Veranlagungsentscheid und machten (im Eventualstandpunkt) geltend, jeder der 6 Verkäufer habe je einen Miteigentumsanteil von 1/16 an beide Erwerber veräussert. Somit lägen 12 Handänderungen vor, weshalb 12 Gewinne zu errechnen und entsprechend 12 Grundstückgewinnsteuern zu veranlagern seien.

Mit Einspracheentscheid vom 7. Mai 2018 hiess die Steuerkommission die Einsprache teilweise gut und setzte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 197'344.- herab. Im Entscheid ging die Steuerkommission, in Bestätigung des angefochtenen Entscheids und entgegen des diesbezüglichen Antrags der Einsprecher, wiederum von einer einzigen Handänderung und entsprechend von einem einzigen Gesamtgewinn aus.

C. Am 8. Juni 2018 erhob der Pflichtige Rekurs gegen diesen Einspracheentscheid und beantragte erneut eine Steuerberechnung auf der Basis von 12 Handänderungen und 12 Gewinnen. Zur Begründung berief er sich auf die Entscheide des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich (VGr, 2. Juli 2008, SB.2007.00100) und des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 14. Februar 2007 (VGr LU, 14. Februar 2007, A 06 31_2 = LGVE 2007 II Nr. 26).

In der Rekursantwort vom 17. Juli 2018 beantragte die Rekursgegnerin die Abweisung des Rekurses und verwies zur Begründung auf den angefochtenen Einspracheentscheid.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben.

Die steuerpflichtige Person ist der Veräusserer (§ 217 StG), welcher (bei zivilrechtlichen Handänderungen) im Grundbuch eingetragen ist und das zivilrechtliche Eigentum an einen Dritten überträgt (§ 216 Abs. 1 StG). Bei wirtschaftlichen Handänderungen ist Veräusserer, wer die Verfügungsgewalt über ein Grundstück tatsächlich innehat und diese Verfügungsgewalt auf einen Dritten überträgt (§ 216 Abs. 2 lit. a StG) oder wer als Eigentümer eines Grundstücks dieses mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen belastet (§ 216 Abs. 2 lit. b StG).

Bei einer Veräusserung einer Mehrheit von Grundstücken oder Grundstücksanteilen ist für die Gewinnermittlung vom Kaufgeschäft auszugehen. Was gemäss Vertrag veräussert wird, bildet die Grundlage für die Gewinnermittlung. Werden also grundbuchlich verschiedene Grundstücke als Einheit in einem einzigen Rechtsgeschäft veräussert, ist steuerrechtlich eine Gesamtveräusserung und damit nur eine einzige Handänderung anzunehmen, welche die Grundlage für die Gewinnermittlung bildet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A.,

2013, § 223 N 3 f.). Dies gilt auch dann, wenn, eine Mehrheit von Eigentümern ein Grundstück gemeinsam veräussert. In diesem Fall müssen die Eigentümer den erzielten Gesamtgewinn gemeinsam versteuern (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 15 mit Hinweisen).

Auch bei einer gemeinsamen und gleichzeitigen Veräusserung einer Mehrheit von Miteigentumsanteilen auf einen Dritten oder mehrere Dritte, welche eine einfache Gesellschaft bilden, ist die Gesamtheit der veräussernden Miteigentümer gemeinsam für den Gesamtgewinn steuerpflichtig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 16 mit Hinweisen).

Diese Regelung entspricht der langjährigen Zürcher Praxis, welche bereits unter der Herrschaft des alten Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG) Anwendung fand (Reimann/Zuppinger/Schärker, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Band, 1966, § 164 N 46, 51 aStG).

Da sich das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) zur Frage der Person des Steuerpflichtigen nicht äussert, ist es den Kantonen freigestellt, wen sie als Steuersubjekt bezeichnen wollen. Der Kanton Zürich musste seine Praxis daher auch nach Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes nicht an das höherrangige Recht anpassen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 1).

b) Im angefochtenen Einspracheentscheid errechnete die Rekursgegnerin für die Handänderung an den 6 Miteigentumsanteilen, welche je zur Hälfte auf die beiden Erwerber übertragen wurden, einen einzigen Gesamtgewinn. Nach Massgabe der Zürcher Praxis erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid, zumindest was die Verkäuferseite betrifft, als rechtmässig. Nach der Zürcher Praxis wird für die Annahme einer einzigen Handänderung insbesondere nicht vorausgesetzt, dass alle Miteigentümer ihre Anteile veräussern (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 16).

Unter Berufung auf den oben zitierten Entscheid des Luzerner Verwaltungsgerichts macht der Pflichtige in diesem Zusammenhang geltend, es seien insgesamt nicht alle Miteigentumsanteile, sondern nur 6/8 veräussert worden, weshalb die Gewinnberechnung auf Verkäuferseite für jeden Miteigentumsanteil getrennt vorgenommen wer-

den müsse. Damit beantragt der Pflichtige sinngemäss eine Präzisierung der Zürcher Praxis.

c) So wenig das Vertrauen in den Fortbestand der Gesetze eine Schranke für Gesetzesänderungen bildet, so wenig ist den rechtsanwendenden Behörden eine Änderung oder Präzisierung ihrer Praxis untersagt, wenn ernsthafte sachliche Gründe dafürsprechen (RB 1979 Nr. 34, BGE 126 I 122 = StE 2000 A 25 Nr. 8 = StR 2000, 715 = ZStP 2000, 27; BGE 125 I 458 = Pra 2000 Nr. 178 = ASA 70, 779 = StR 2000, 198; BGE 122 I 57 = StR 1987, 90). Eine auf sachlichen Gründen beruhende Praxisänderung oder Praxispräzisierung ist deshalb stets zulässig (BGE 126 I 122 = ASA 69, 905, = StE 2000 A 25 Nr. 8 = StR 2000, 715). Eine Praxis muss grundsätzlich geändert werden, wenn die Behörde zur Einsicht gelangt, dass das Recht bisher unrichtig angewendet wurde oder eine andere Rechtsanwendung dem Sinn des Gesetzes oder geänderten Verhältnissen besser entspricht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-131 N 95 mit zahlreichen Hinweisen).

Indessen kann einer Praxisänderung das Gebot der Rechtssicherheit entgegenstehen. Je länger die Praxis dauerte, desto höher sind die Anforderungen an die Zulässigkeit einer Praxisänderung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119-131 N 97 und 102 ff.).

d) Das Luzerner Verwaltungsgericht entschied, dass nur bei der Veräusserung sämtlicher Miteigentumsanteile an einen Dritten ein Gesamtgewinn zu besteuern sei. Wenn hingegen nur einzelne Miteigentumsanteile veräussert worden seien, welche gesondert und zeitlich gestaffelt verkauft werden könnten, sei jeder Miteigentümer individuell für den Gewinn aus seinem Anteil steuerpflichtig. Denn nach Art. 646 Abs. 3 ZGB könne jeder Miteigentümer seinen Anteil individuell veräussern. Ein Gesamttakt aller Miteigentümer mit Verfügung über die ganze Sache liege auch dann nicht vor, wenn die Veräusserer die Eigentumsanteile in einem einheitlichen, zeitlich koordinierten und offenkundig planmässig abgewickelten Prozedere einem Miteigentümer verkauft hätten. Nur wenn das ganze Grundstück an einen Dritten veräussert worden sei, was die Zustimmung aller Miteigentümer voraussetze (Art. 648 Abs. 2 ZGB), rechtfertige sich die Besteuerung eines Gesamtgewinns.

Die Argumentation des Luzerner Verwaltungsgericht kann nicht überzeugen. Das Gericht räumte ja bei der rechtlichen Beurteilung des betreffenden Sachverhalts

selber ein, dass die Verkäufer ihre Miteigentumsanteile in einem einheitlichen, zeitlich koordinierten und offenkundig planmässig abgewickelten Prozedere einem Miteigentümer verkauften. Ein überzeugender sachlicher Grund, diese Sachverhaltskonstellation anders zu behandeln als den Verkauf aller Miteigentumsanteile an einen Dritterwerber, ist nicht ersichtlich. Der blosser Hinweis auf die zivilrechtlichen Besonderheiten der Sachverhaltsvarianten rechtfertigt jedenfalls keine steuerliche Sonderbehandlung. Es kann nicht angehen, lediglich besondere Sachverhaltselemente hervorzuheben und dies als Begründung für eine Praxisänderung oder Praxispräzisierung anzuführen. Im blossen Vorliegen von besonderen Sachverhaltselementen kann kein ernsthafter sachlicher Grund für eine Praxispräzisierung liegen.

Sodann ist darauf hinzuweisen, dass der Entscheid des Luzerner Verwaltungsgerichts nicht auf einer langjährigen Luzerner Praxis beruht. Vielmehr vollzog das Gericht, das sich (offenbar) im Allgemeinen sehr stark an der Zürcher Praxis orientiert, in diesem Einzelfall mit wenig überzeugender Begründung eine Praxispräzisierung, welche offenbar selbst für die Vorinstanz überraschend erfolgte.

Aus diesen Gründen kann der Rechtauffassung des Luzerner Verwaltungsgerichts nicht gefolgt werden. Für eine Praxisänderung oder Praxispräzisierung sind keine ernsthaften sachlichen Gründe vorhanden. Hinsichtlich der Verkäuferseite ist somit von einem einzigen Gesamtgewinn auszugehen.

e) Was die Erwerberseite betrifft, nahm die Rekursgegnerin an, dass die beiden Erwerber die Miteigentumsanteile nicht hälftig und getrennt, sondern zusammen erwarben. Der Pflichtige macht in diesem Zusammenhang geltend, die Miteigentumsanteile seien den Erwerbern je hälftig übertragen worden. Für beide Erwerber seien daher für jeden der 6 übertragenen Miteigentumsanteile je zwei getrennte Handänderungen anzunehmen.

Die beiden Erwerber verfolgten im Rahmen einer einfachen Gesellschaft einen gemeinsamen Zweck. Denn sie erwarben die Miteigentumsanteile zeitlich koordiniert, planmässig und in einem einheitlichen Rechtsgeschäft. Auch beabsichtigten sie, wovon auszugehen ist, das erworbene Grundstück als hälftige Miteigentümer gemeinsam zu bewirtschaften. Aufgrund der Existenz dieser einfachen Gesellschaft lag auf Erwerberseite eine Personengesamtheit und nicht zwei verschiedene Personen vor. Demgemäss wurden die 6 Miteigentumsanteile nicht je zur Hälfte an die beiden

Erwerber, sondern je als Ganzes an die Gesamtheit der beiden Erwerber veräussert (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 16).

Der vom Pflichtigen angerufene Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts (VGr, 2. Juli 2008, SB.2007.00100) erweist sich für den vorliegenden Fall als nicht einschlägig. Denn die damalige Rekurrentin verkaufte die streitbetroffenen Grundstücke mittels verschiedener Rechtsgeschäfte an zwei verschiedene Erwerber. Vorliegend liegt jedoch nur ein einziges Rechtsgeschäft vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 223 N 3).

Der angefochtene Einspracheentscheid erweist sich aus diesen Gründen, was die Erwerberseite betrifft, als rechtmässig.

f) Aus vorstehenden Erwägungen folgt, dass das Vorbringen des Pflichtigen unbegründet ist. Der Rekurs ist daher abzuweisen.

2. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Rekursverfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht diesem keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]