

# URTEIL

vom 17. Februar 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Grundstückgewinnsteuer

1. Die vier Geschwister ... waren Miteigentümer am Grundstück Nr. 638 in der Gemeinde .... Im Jahre 2004 wollte ... seinen Anteil veräussern. Zu diesem Zweck wurde das Grundstück Nr. 638 folgendermassen aufgeteilt: einerseits in das neue Grundstück Nr. 870 und andererseits in das Restgrundstück Nr. 638, welches flächenmässig gerade der Miteigentumsquote von ... entspricht. In der Folge erhielt ... das Restgrundstück Nr. 638 zu Alleineigentum zugewiesen. Die übrigen Geschwister ... partizipieren im Umfang ihrer ursprünglichen Anteile - allerdings mit angepassten Quoten - als Miteigentümer am neuen Grundstück Nr. 870. Mit Verfügungen vom 17. März 2005 veranlagte die Steuerverwaltung zu Lasten von ... eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 5'509.-- und zu Lasten von ... eine solche von je Fr. 3'166.--. Die von den Steuerpflichtigen dagegen erhobene Einsprache wies die kantonale Steuerverwaltung mit Entscheid vom 29. August 2005 ab.
2. Dagegen erhoben ... am 29. September 2005 Rekurs an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, den angefochtenen Einspracheentscheid und die ihm zugrunde liegenden Veranlagungsverfügungen aufzuheben. Die Rekurrenten machen zusammengefasst geltend, durch die partielle Realteilung habe sich wirtschaftlich und rechtlich nichts verändert. Insbesondere sei kein Grundstückgewinn realisiert worden. Eine Grundstückgewinnsteuer könne aber erst dann erhoben werden, wenn der latente Gewinn realisiert worden sei. Aus dem angefochtenen Entscheid gehe

nicht hervor, wie die Vorinstanz den Gewinn berechnet habe, worin eine Verletzung des rechtlichen Gehöres liege.

3. Die Steuerverwaltung Graubünden beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung wiederholte sie im Wesentlichen die schon im angefochtenen Entscheid angeführten Argumente. Sie habe in den Veranlagungsverfügungen aufgezeigt, wie der Gewinn berechnet worden sei.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

#### **Das Gericht zieht in Erwägung:**

1. Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) verpflichtet die Kantone, sämtliche Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran, ergeben, zu besteuern (Art. 12 Abs. 1). Damit müssen die Kantone zwingend die Veräusserung von im Miteigentum oder Gesamteigentum stehenden Anteilen der Grundstückgewinnsteuer unterwerfen (vgl. Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 Art. 12 StHG N 26). Von dieser verpflichtenden Besteuerung können nur solche Gewinne ausgenommen werden, bei denen der Harmonisierungsgesetzgeber in einer abschliessenden Aufzählung einen Steueraufschub vorsieht (Erbgang, Erbvorbezug, Schenkung, Begründung oder Aufhebung der ehelichen Gütergemeinschaft, bestimmte Arten von Landumlegungen, Ersatzbeschaffung von land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken oder Eigenheimen; Art. 12 Abs. 3 StHG). Dementsprechend wird die Steuerpflicht nach Art. 42 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes (StG) durch **jede** Veräusserung begründet, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird. Steuerbar ist der Veräusserungsgewinn im Sinne von Art. 46 StG bzw. Art. 12 Abs. 2 StHG.

2. Damit aus einem Grundstückwertzuwachs ein Gewinn entsteht, muss dieser Wertzuwachs durch einen Vorgang realisiert werden. Unter Realisierung ist im Regelfall die Verkörperung des Wertzuwachses in einem neuen Vermögensobjekt zu verstehen (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. A., § 22 N 19). Hauptfall der Realisierung ist die Veräusserung des Grundstücks gegen Entgelt. Daneben gibt es aber auch noch andere Formen. Da das Gesetz grundsätzlich jeden Eigentumswechsel als grundstückgewinnsteuerpflichtig betrachtet, wird die Gewinnrealisierung auch ausgelöst durch Tausch, **Realteilung**, Auflösung von Gesamthandschaften, Enteignung, Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft oder gemischte Schenkung (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 22 N 21 mit Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung).
  
3. a) Vorliegend geht es um eine (partielle) Realteilung von Miteigentum. Bei der Realteilung, der körperlichen Aufteilung eines Grundstücks, welches sich im gemeinschaftlichen Eigentum (Mit- oder Gesamteigentum) befindet, in mehrere neue Grundstücke, welche den bisherigen Miteigentums- oder Gesamteigentumsanteilen wert- und flächenmässig entsprechen (Art. 651 ZGB), wird ähnlich dem Tausch die Grundstückgewinnsteuer ausgelöst. Auch wenn jeder der bisherigen Mit- oder Gesamteigentümer nach der Teilung wert- und flächenmässig gleich viel wie zuvor besitzt und ihm kein Geld zufließt, erfolgt aus steuersystematischen Gründen eine steuerliche Abrechnung im Umfang der "Fremdquote". Eine Veräusserung wird also nur im Umfange der "Fremdquote" angenommen, nicht dagegen hinsichtlich der "Eigenquote", also des bisherigen Anteils des Veräusserers. Diesbezüglich findet auch eine Unterbrechung der Besitzdauer statt (AGVE 1998, 252; gleich die Zürcher Praxis, vgl. Richner/Frei/ Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 216 N 49 mit Hinweisen; StE 1993 B 42.21 Nr. 7; Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2.A, § 96 N 17). Letzteres folgt auch aus dem StHG, da die Ausnahmen für den Steueraufschub dort abschliessend geregelt sind (vgl. Zwahlen, a.a.O., Art. 12 N 61; ZBGR 85 [2004] S. 79). Die Erhebung der

Grundstückgewinnsteuer bei Realteilungen ergibt sich daher auch als zwingende Folge des StHG.

- b) Diese Grundsätze können am folgenden, dem Aargauer Kommentar (§ 96 N 19) entnommenen Beispiel erläutert werden:

A und B sind Miteigentümer eines 2000 m<sup>2</sup> grossen Grundstückes je zur Hälfte. Durch Parzellierung wird das Grundstück in zwei neue Grundstücke zu je 1000 m<sup>2</sup> aufgeteilt. Wert- und flächenmässig besitzen sowohl A und B gleich viel wie vor der Parzellierung. Sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich liegt im Umfang der sog. "Fremdquote" eine steuerbare Veräusserung vor. A war vor der Parzellierung am neuen Grundstück des B zur Hälfte beteiligt und umgekehrt B zur Hälfte am neuen Grundstück des A. Die Realteilung bewirkt - wie erwähnt - keinen Steueraufschub. A und B haben den Mehrwert auf je 500 m<sup>2</sup> als Grundstücksgewinn zu versteuern. Insofern ist der Mehrwert nach herrschender Lehr und Rechtsprechung als realisierter Gewinn zu betrachten.

- c) Genauso ist die Vorinstanz auch im vorliegenden Fall vorgegangen. Sie hat die an den Alleineigentum erhaltenden Bruder der Rekurrenten veräusserte Fremdquote besteuert. Dies ging aus dem Beiblatt zur Veranlagungsverfügung - wenn auch nicht mit überragender Deutlichkeit - auch hervor, wurde doch dort auf die Berechnung der anteiligen Fremdquoten hingewiesen. Dadurch konnte die Berechnung nachvollzogen werden. So besaßen zwei Brüder vor der Teilung der Parzelle je einen Miteigentumsanteil von 458/2633. Dieser Anteil am Gesamtgrundstück bildete die Fremdquote am neuen Grundstück im Alleineigentum des anderen Bruders von 1058 m<sup>2</sup>. In Quadratmetern ausgedrückt beträgt diese Quote 184 m<sup>2</sup>, also jene Fläche, für deren Mehrwert die Besteuerung erfolgte. Die Steuerverwaltung hat demnach das Steuerobjekt richtig ermittelt. Wenn zum Nachvollzug der vorinstanzlichen Besteuerung auch die obige Berechnung angestellt werden muss, kann doch die Begründung in den Veranlagungsverfügungen als knapp genügend bezeichnet werden, ging doch daraus hervor, für welchen Anteil die Steuer erhoben wurde. Insoweit

wurde auch der Anspruch auf das rechtliche Gehör nicht verweigert. Der Rekurs ist infolgedessen abzuweisen.

4. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten unter solidarischer Haftbarkeit zulasten der Rekurrenten.

**Demnach erkennt das Gericht:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 1'500.--
- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 126.--
zusammen	<u>Fr. 1'626.--</u>

gehen unter solidarischer Haftbarkeit zulasten von ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.