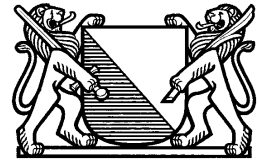


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2023.25

Entscheid

27. August 2024

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter Marius Obertüfer und Gerichtsschreiberin Angela Schorno

In Sachen

A,

vertreten durch B AG,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch den Gemeinderat,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Mit öffentlich beurkundetem Schenkungsvertrag übertrug A (nachfolgend die Rekurrentin) am XX.XX 2017 das zivilrechtliche Eigentum an der Liegenschaft "D" (Kat.Nr. ..., D, Plan Nr. 21, 763 m² Grundstücksfläche, Acker, Wiese, Weide) an ihren Sohn E. Gemäss Vertrag erfolgte die Abtretung vollständig als Schenkung (mit Ausgleichspflicht im Nachlass der Rekurrentin). In Ziffer 10 des Vertrages wurde zudem ein im Grundbuch vorzumerkendes Rückfallsrecht gemäss Art. 247 OR vereinbart, wonach für den Fall des Vorversterbens der erwerbenden Partei (d.h. des Sohnes) das Grundstück an die Rekurrentin zurückfallen solle. Zuzufolge dieser Handänderung verfügte der Gemeinderat der Gemeinde C am 20. Februar 2017 einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Schenkung.

Nachdem der Sohn am XX.XX 2023 verstorben war, widerrief der Gemeinderat C mit Veranlagungsentscheid vom 6. März 2023 den Steueraufschub vom 20. Februar 2017 und besteuerte im Nachsteuerverfahren einen Grundstückgewinn von Fr. 381'500.-, was zu einer reinen Grundstückgewinnsteuer von Fr. 71'000.- führte. Gleichentags verfügte der Gemeinderat C im Zusammenhang mit dem Übergang der Liegenschaft vom Sohn auf seine Erben einen Steueraufschub aufgrund Erbfolge und hinsichtlich des Übergangs der Liegenschaft von der Erbengemeinschaft auf die Rekurrentin einen Steueraufschub infolge Erbvermächtnisses.

B. Am 6. April 2023 erhob die Rekurrentin Einsprache gegen den Veranlagungsentscheid vom 6. März 2023 und beantragte dessen ersatzlose Aufhebung.

Mit Einspracheentscheid vom 22. Mai 2023 wies der Gemeinderat C die Einsprache ab und bestätigte den Grundstückgewinn von Fr. 381'500.- bzw. die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 71'000.-.

C. Hiergegen erhob die Rekurrentin am 24. Juni 2023 Rekurs unter Erneuerung ihres Antrags im Einspracheverfahren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Rekursgegnerin.

In der Rekursantwort vom 23. August 2023 beantragte die Rekursgegnerin die Abweisung des Rekurses unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Die Rekurrentin liess sich am 27. September 2023 nochmals vernehmen. Die Rekursgegnerin verzichtete auf weitere Stellungnahme.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Rekurrentin macht zunächst die Nichtigkeit des Einsprache- sowie auch des Veranlagungsentscheids vom 6. März 2023 geltend, da die fehlende Einleitung und Mitteilung des Nachsteuerverfahrens einen schwerwiegenden Verfahrens- bzw. Form- und Eröffnungsfehler darstellen würde. Dieser Fehler sei offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar und führe zur Nichtigkeit von Einsprache- und Veranlagungsentscheid.

b) Der Gemeinderat C bestreitet nicht, dass kein Nachsteuerverfahren eingeleitet und die Rekurrentin darüber nicht schriftlich in Kenntnis gesetzt wurde. Er macht hingegen geltend, die Gehörsverweigerung könne im Rechtsmittelverfahren geheilt werden. Bei einer formellen Eröffnung des Nachsteuerverfahrens hätte das Rechtsmittelverfahren den gleichen Verlauf genommen. Die Anzeige des Nachsteuerverfahrens habe lediglich zur Folge, dass die Gegenpartei eingeladen werde, Stellung zu nehmen und ihr das rechtliche Gehör gewährt werde. Da die Besteuerung infolge Rückfalls im Sinne von Art. 247 OR auf einer Verwaltungsgerichtsentscheid beruhe, habe ohnehin kein Raum für eine andersartige Beurteilung bestanden.

c) aa) Die Bestimmungen über die Grundsteuern enthalten neben der Erwähnung der Zuständigkeit der Gemeindebehörden in § 210 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) keine weiteren Vorschriften über die Nachsteuern. Damit gelangt § 206 StG zur Anwendung, gemäss welchem die Bestimmungen über die Staatssteuern sinngemäss unter Vorbehalt der nachfolgenden Bestimmungen auch für die

Grundsteuern gelten. Demnach beziehen sich die für die Staatssteuer aufgestellten Bestimmungen zur Nachsteuer in §§ 160 ff. StG auch auf die Grundstückgewinnsteuer. Gemäss § 162 Abs. 3 StG kann gegen den Einspracheentscheid Rekurs erhoben werden. Dafür zuständig ist allerdings in Grundstückgewinnsteuerangelegenheiten nicht wie in § 162 Abs. 3 StG erwähnt das Verwaltungsgericht, sondern das Steuerrekursgericht (vgl. § 212 StG; ausführlich StRG, 5. April 2022, 1 GR.2022.17, E. 1; bestätigt durch VGr, 9. November 2022, SB.2022.00027).

bb) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 160 Abs. 1 StG). Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (§ 160 Abs. 2 StG). Die betreffenden Bestimmungen finden sich auch in Art. 53 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG).

cc) Auf eine rechtskräftige Einschätzung darf im Nachsteuerverfahren nur zurückgekommen werden, wenn sich aufgrund neuer Tatsachen oder neuer Beweismittel ergibt, dass die Einschätzung unrichtig (entweder überhaupt nicht oder ungenügend) ausgefallen ist. Die Unkenntnis der Steuerbehörde über das Vorhandensein einer Tatsache muss daher kausal für die unrichtige Einschätzung gewesen sein. Unerheblich sind somit Tatsachen, die – wären sie der Steuerbehörde bekannt gewesen – nicht zu einer anderen Einschätzung geführt hätten. Der Kausalzusammenhang zwischen der nicht gehörigen Deklaration der steuerpflichtigen Person und dem Steuerausfall wird nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung unterbrochen, "wenn die Unzuverlässigkeit der Steuererklärung und der ihr beigefügten Belege der Veranlagungsbehörde bekannt war oder hätte bekannt sein müssen, und von dieser wider besseres Wissen oder aus Nachlässigkeit nicht beachtet wurde" (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 160 N 19).

Für die Beantwortung der Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon zur Zeit der Veranlagung bekannt waren, ist der Aktenstand zum Zeitpunkt der Veranlagung massgebend (Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden, 4. A., 2022, Art. 53 N 7a StHG). Was nicht aus den Akten ersichtlich war, gilt als neu (Looser, Art. 53 N 7a StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 160 N 25 StG).

dd) Das Nachsteuerverfahren ist im StHG nicht ausführlich geregelt, womit den Kantonen ein gewisser Regelungsspielraum verbleibt (Looser, Art. 53 N 26 f. StHG, auch zum Folgenden). Auch wenn Art. 53 StHG es den Kantonen nicht ausdrücklich vorschreibt, folgt aus Art. 53 Abs. 4 StHG implizit sowie aus dem Gebot des rechtlichen Gehörs, dass die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens dem Steuerpflichtigen anzuzeigen ist. Im Steuergesetz des Kantons Zürich ist dies explizit gesetzlich geregelt (§ 162 Abs. 1 StG). Diese Mitteilung dient in erster Linie der Wahrung des rechtlichen Gehörs.

Gemäss Bundesgericht verursacht eine unterlassene Mitteilung der Steuerbehörden an die steuerpflichtige Person über die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens keine weiteren Folgen (vgl. BGr, 7. August 2009, 2C_537/2008, E. 2 = StE 2010 B 24.4 Nr. 79, b = StR 2009, 822 ff., 824 f.; BGr, 11. Februar 2005, 2A.508/2004, E. 6.2). Ein Teil der Lehre schliesst aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung denn auch, dass die Mitteilung lediglich informativen Charakter hat und kein eigentliches Gültigkeitserfordernis darstellt, dessen Fehlen eine Nachbesteuerung ausschliessen würde (vgl. VGr BE, 7. August 2018, 100.2017.207U, E. 4.3.2, mit weiteren Hinweisen).

d) Gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung stellt der Rückfall beim Vorversterben des Sohnes eine Form der Auflösung der Schenkung ex tunc dar, welche das Nachsteuerverfahren auslöst (VGr, 8. Oktober 2014, SB.2014.00077, E. 3.3).

Richtigerweise hätte somit vorliegend das Nachsteuerverfahren eröffnet und der Rekurrentin mitgeteilt werden müssen. Der Gemeinderat C erliess am 6. März 2023 den Veranlagungsentscheid. Aus den Anmerkungen zum Einschätzungsentscheid geht Folgendes hervor: "Da die Schenkung aufgrund der Klausel jedoch resolutiv bedingt ist, fällt im Fall der Rückübertragung der Schenkungswille nachträglich dahin, weshalb der Steueraufschub nachträglich aufzuheben und ein Nachsteuerverfahren zu eröffnen ist". Diese Nachsteuerveranlagung ersetzte somit die Einleitungshandlung (vgl. BGr, 7. August 2009, 2C_533/2008, E. 2).

Im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung führt die unterlassene Mitteilung nicht zur Nichtigkeit der entsprechenden Veranlagung und kann die Gehörsverweigerung im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens geheilt werden (BGr, 11. Februar 2005, 2A.508/2004, E. 6). Zudem ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass das Verfahren auch bei Eröffnung und Mitteilung des Nachsteuerverfahrens keinen anderen Verlauf genommen hätte. Der Antrag der Rekurrentin ist somit abzuweisen.

2. a) aa) In materieller Hinsicht macht die Rekurrentin geltend, der ursprüngliche Steueraufschub vom 20. Februar 2017 bleibe auch bei Rückfall der Schenkung im Sinne von Art. 247 OR bestehen. Sie führt im Wesentlichen aus, das Verpflichtungsgeschäft und das Verfügungsgeschäft seien gleich zu behandeln: Werde steuerlich auf den Vollzug abgestellt, müsse dies sowohl für das Verpflichtungs- wie auch für das Verfügungsgeschäft gelten. Konsequenterweise müsse somit steuerlich von einer vollzogenen Schenkung ausgegangen werden mit der Folge, dass der Steueraufschub auch beim Eintritt der Resolutivbedingung Bestand habe. Folge man dagegen dem Zivilrecht und lasse man das Verpflichtungsgeschäft mit dem Bedingungseintritt ex tunc wegfallen, müsse dies steuerlich auch für das damit zusammenhängende Verpflichtungsgeschäft gelten. Diesfalls müsse die Schenkung rückabgewickelt werden und seien die Parteien so zu stellen, wie wenn es die Schenkung nie gegeben habe.

bb) Der Gemeinderat C stützte seine Begründung auf das Verwaltungsgerichtsurteil vom 8. Oktober 2014 (SB.2014.00077), wonach bei Rückfall i.S.v. Art. 247 OR der Steueraufschub widerrufen und die nachträgliche Besteuerung des Grundstückgewinns im Nachsteuerverfahren erfolge. Da die Schenkung resolutiv bedingt sei, falle bei Rückfall der Schenkungswille nachträglich dahin und werde die ursprüngliche Schenkung der Rekurrentin an ihren Sohn nun in einen Kauf zu Drittpreisen umgewandelt. Als Veräusserungserlös zog der Gemeinderat den Verkehrswert als Ersatzwert heran.

b) aa) Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 StG erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Nach § 219 Abs. 1 StG ist Grundstücksgewinn der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen) übersteigt. Laut § 222 StG gilt als Erlös der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Bei einer Handänderung infolge Erbanges (Erbfolge, Erbteilung,

Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben (§ 216 Abs. 3 lit. a StG).

aaa) Der steuerrechtliche Schenkungsbegriff umfasst folgende Elemente: Zuwendung unter Lebenden, Bereicherung des Empfängers aus dem Vermögen des Schenkers, Unentgeltlichkeit und Schenkungswille (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 7 N 14 f., auch zum Folgenden). Soweit die schenkungsweise Grundstückübertragung vollständig unentgeltlich erfolgt, liegt eigentlich überhaupt keine (entgeltliche) Veräusserung vor, die eine Grundstückgewinnsteuer auslösen würde, womit sich technisch gesehen auch ein Steueraufschub erübrigen würde (vgl. auch Moritz Seiler, Grundstückgewinnsteuerliche Folgen der Schenkung mit Nutzniessungsvorbehalt, ASA 80 633 ff., 636 und 638 f.). Nichtsdestotrotz sieht § 216 Abs. 3 lit. a StG in einem solchen Fall den Steueraufschub vor. Dies hat den Vorteil, dass bei der Wiederveräusserung auf die Anlagekosten des Veräusserers abgestellt und die Anrechnung dessen Besitzesdauer gewährt wird.

bbb) Ein (vollständiger) Steueraufschub tritt auch bei den gemischten Schenkungen ein, welche die weitaus häufigsten Fälle darstellen (VGr, 4. November 2003, SB.2003.00012 = StE 2004 B 42.32 Nr. 7 = ZStP 2004, 130; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 193 StG). Ein solcher, entgeltliche und unentgeltliche Elemente enthaltender Vertrag darf nur angenommen werden, wenn die Parteien den Kaufpreis bewusst unter dem wahren Wert des Grundstücks angesetzt haben mit dem Willen, die Differenz dem Erwerber unentgeltlich zukommen zu lassen.

Angesichts dieser Rechtsfolge bei gemischten Schenkungen (vollständiger Steueraufschub) muss zwischen Leistung und Gegenleistung ein offensichtliches Missverhältnis gegeben sein. Die Zuwendung muss auf einem Schenkungswillen und nicht auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Durch das Merkmal des Schenkungswillens unterscheidet sich die Schenkung von anderen Zuwendungen und insbesondere von der grundlosen Bereicherung (z.B. infolge Übervorteilung oder Irrtum, aber auch vom blossen Freundschaftspreis; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 194 StG). Wo die gänzliche oder wenigstens teilweise Unentgeltlichkeit einer Zuwendung augenfällig ist, spricht eine natürliche Vermutung für das Vorhandensein des Schenkungswillens, sofern überdies enge verwandtschaftliche oder sonstige nahe persönliche Beziehungen zwischen den Parteien bestehen. Fehlen dagegen verwandtschaftliche Beziehungen, spricht dies gegen eine Schenkung.

bb) Gemäss Art. 247 Abs. 1 OR kann der Schenker den Rückfall der geschenkten Sache an sich selbst vorbehalten für den Fall, dass der Beschenkte vor ihm sterben sollte. Damit wird die Schenkung mit einer auflösenden Bedingung versehen (Nedim Peter Vogt/Annaig L. Vogt, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. A., 2019, Art. 247 N 1 ff. OR, auch zum Folgenden). Tritt die auflösende Bedingung des Vorversterbens des Beschenkten ein, so fällt der Schenkungsvertrag ex tunc dahin. Bei Grundstücken entsteht durch die Vormerkung im Grundbuch nach Art. 247 Abs. 2 OR ein besonderer Schutz des dinglichen Anspruchs des Schenkers gegenüber den Erben des Beschenkten.

cc) Bei der Schenkungssteuer entfaltet die Übertragung des Vermögenswertes unter einer Resolutivbedingung bereits ihre volle Wirkung. Eine auf diese Weise bedingte Zuwendung ist bei ihrer Ausrichtung zu besteuern und zu bewerten (Oehrli/Attinger, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 20 N 10, auch zum Folgenden). Somit hat die Resolutivbedingung keinen wertvermindernden Einfluss. Dies gilt, auch wenn die Zuwendung später aufgrund der Bedingungen tatsächlich wegfallen sollte. Ist dies der Fall, rechtfertigt sich jedoch eine Revision.

dd) Gemäss Verwaltungsgericht stellt der Eintritt der Resolutivbedingung einen Nachsteuergrund gemäss § 160 StG für den bereits rechtskräftig verfüigten Aufschub der Grundstückgewinnsteuer dar (VGr, 8. Oktober 2014, SB.2014.00077, E. 3.2). Der Rückfall beim Vorversterben des Sohnes stelle eine Form der Auflösung der Schenkung ex tunc dar, welche das Nachsteuerverfahren auslöse (VGr, 8. Oktober 2014, SB.2014.00077, E. 3.3). In diesem Verwaltungsgerichtsurteil handelte es sich bei der Übertragung der Liegenschaft um eine gemischte Schenkung, da der Erwerber als Gegenleistung eine effektive Schuldpflicht mit Bezug auf dem Grundstück lastenden Schuldbriefen übernommen hatte.

c) Die Gemeinde C begründete ihre Veranlagung bzw. ihren Einspracheentscheid mit dem vorerwähnten Verwaltungsgerichtsurteil. Es stellt sich die Frage, ob dieses Urteil auf den vorliegenden Fall anwendbar ist.

aa) Beim verwaltungsgerichtlichen Urteil handelte es sich um einen Fall, bei welchem der Sohn die effektive Schuldpflicht, welche auf der Liegenschaft lastete, übernahm. Dem veräussernden Vater wurde ein Kaufsrecht sowie ein limitiertes

Vorkaufsrecht eingeräumt. Für den Fall, dass der Sohn vor dem Vater sterben sollte, wurde ein Rückfallsrecht vereinbart. Diese vorgemerkten Rechte wurden unentgeltlich gewährt. Das Verwaltungsgericht erwog, für die Belastung durch das Kaufs-, Vorkaufs- und Rückfallsrecht sei bei der Berechnung des unentgeltlichen Teils der Übertragung der Liegenschaft kein Wert abzuziehen. Es kam zum Schluss, dass es sich bei der Übertragung der Liegenschaft um eine gemischte Schenkung handle (bedingt unentgeltliche Übertragung der Liegenschaft), welche zu einem Steueraufschub führte.

bb) aaa) Im vorliegend zu beurteilenden Fall handelt es sich um ein unbebautes Grundstück, auf welchem keine Hypothek lastete. Die Schenkung wäre im Nachlass der veräussernden Partei (d.h. der Rekurrentin) zur Ausgleichung zu bringen gewesen. Zudem wurde das Rückfallsrecht unentgeltlich eingeräumt.

Wenn nun aufgrund des Rückfalls bzw. des Eintritts der Resolutivbedingung die (reine) Schenkung ex tunc aufgelöst wird, kann dies vorliegend nicht zu einer Umwandlung in einen Kauf zu Drittpreisen führen – ein solcher war von den Parteien weder gewollt noch vereinbart. Im Gegensatz zur gemischten Schenkung, welche eine Kombination von entgeltlichen und unentgeltlichen Veräusserungsvertragselementen in einem Vertrag darstellt, handelt es sich vorliegend um eine vollständig unentgeltliche Veräusserung des Grundstückes. Fällt der Schenkungswille nachträglich weg, kann nicht, wie bei der gemischten Schenkung, auf einen nach wie vor bestehenden Kaufvertrag abgestellt werden und die vormalige Schenkung in einen Grundstückkaufvertrag umgewandelt werden.

bbb) Die Frage, ob die Liegenschaft infolge Auflösung der Schenkung mit Wirkung ex tunc in den Nachlass fiel und der Rekurrentin anschliessend mittels Vermächtnisses übertragen wurde oder ob die Liegenschaft direkt an die Rekurrentin zurückfiel, spielt für die hier zu beurteilende Frage keine Rolle, da in beiden Fällen keine Grundstücksgewinnsteuer erhoben bzw. diese aufgeschoben wird. Im Falle einer späteren Veräusserung wird für die Bestimmung der massgebenden Besitzesdauer und der Anlagekosten auf den ursprünglichen Erwerb des Grundstücks durch die Rekurrentin abgestellt (§ 219 Abs. 3 StG).

cc) Aufgrund der vorangehenden Ausführungen kann das Obiter dictum im Verwaltungsgerichtsurteil vom 8. Oktober 2014, wonach der Rückfall der Schenkung bzw. Auflösung der Schenkung ex tunc zur Umqualifikation in einen Verkaufsvertrag zu

Drittpreisen und damit zum Widerruf des Steueraufschubs führt, nicht auf den vorliegenden Fall angewendet werden.

3. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 212 i.V.m. § 151 Abs. 1 StG) und ist der Rekurrentin eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid des Gemeinderats C vom 22. Mai 2023 wird aufgehoben und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 71'000.- auf Fr. 0.- herabgesetzt.

[...]