



## Entscheid

23. Juli 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Ersatzrichter Claude Treyer und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

**Erbe des A,**  
gestorben am .....,  
wohnhaft gewesen in B, nämlich:

**C,**

vertreten durch lic.iur. Silver Borer,  
EBD Rechtsanwälte,  
Rämistrasse 46, 8001 Zürich,

**Rekurrent,**

gegen

**Gemeinde D,**

vertreten durch die Kommission für die Grundsteuern,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Handänderungssteuer**

hat sich ergeben:

A. 1. A sel. veräusserte im März 2002 sechs an der .....strasse sowie zwei an der .....strasse in der Gemeinde D gelegene Wiesengrundstücke, mit welchen je ein Achtel unselbstständiges Miteigentum an der Parzelle Kat.Nr. ...., ...m<sup>2</sup> Wiese an der .....strasse subjektiv dinglich verbunden war, sowie verschiedene Miteigentumsanteile an den Grundstücken Kat.Nrn. (...m<sup>2</sup> Wiese an der .....strasse) bzw. (...m<sup>2</sup> Wiese an der .....strasse) an verschiedene Erwerber.

2. Anlässlich der öffentlichen Beurkundung der jeweiligen Kaufverträge erhob das zuständige Grundbuchamt im Rahmen der vorläufigen Einschätzung gemäss § 232 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) auf Basis der jeweiligen Kaufpreise für unüberbautes Bauland Handänderungssteuern im Gesamtbetrag von Fr. 23'742.50. Hiervon entfiel der hälftige Anteil von Fr. 11'871.25 auf A sel. als Verkäufer sämtlicher Parzellen. Dieser Betrag wurde durch das zuständige Grundbuchamt bezogen.

3. Mit Schreiben vom 16. April 2002 teilte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D den Vertragsparteien der vorstehend genannten Landkäufe mit, dass sie sich die (definitive) Einschätzung gemäss § 232 Abs. 3 StG vorbehalte.

4. Mit Entscheid vom 17. April 2012 belies die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D den durch A sel. bzw. durch seinen einzigen Erben C (nachfolgend: der Pflichtige) zu tragenden hälftigen Anteil bei Fr. 11'871.25 entsprechend der vorläufigen Einschätzung des Grundbuchamts. Auf die Nacherhebung einer Handänderungssteuer auf die jeweiligen Werkpreise im Sinn der sogenannten Zusammenrechnungspraxis verzichtete die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D. Sie begründete dies sinngemäss damit, dass eine solche Nacherhebung aufgrund der Einrede der (Veranlagungs-)Verjährung schwierig durchsetzbar sei. Die Rückleistung der durch das Grundbuchamt bezogenen Handänderungssteuer von Fr. 11'871.25 verweigerte sie unter Hinweis auf Art. 120 Abs. 3 OR.

B. Die hiergegen erhobene Einsprache vom 15. Mai 2012, in welcher der Pflichtige die Feststellung der fehlenden Rechtskraft der Handänderungssteuereinschätzung sowie die Rückerstattung des beim Grundbuchamt hinterlegten Betrags samt Zins zufolge Eintritts der Veranlagungsverjährung gemäss § 215 StG beantragen liess), wies die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D am 19. Juni 2012 ab.

C. Mit Rekurs vom 13. Juli 2012 liess der Pflichtige seine bisherigen Anträge erneuern und zusätzlich die Festsetzung der Handänderungssteuern auf Fr. 0.- beantragen. Ein Antrag auf Zusprechung einer Parteientschädigung fehlte. In seiner Begründung wies der Pflichtige darauf hin, dass die Grundsteuerbehörde der Gemeinde D in der Periode zwischen der Mitteilung des Einschätzungsvorbehalts vom 16. April 2002 und dem Einschätzungsentscheid vom 19. April 2012 betreffend Handänderungssteuern untätig geblieben sei, weshalb die Veranlagungsverjährung gemäss § 215 i.V.m. § 130 Abs. 1 StG längst eingetreten sei. Die Veranlagungsverjährung stehe dabei nicht nur der Einschätzung der Handänderungssteuer auf einem allfälligen Werkpreisanteil, sondern der Einschätzung der Handänderungssteuer insgesamt entgegen. Die Grundsteuerbehörde der Gemeinde D könne mangels rechtskräftiger Einschätzung auch keine Verrechnung der verjährten Handänderungssteuerforderung mit dem Rückforderungsanspruch des Pflichtigen erklären, da die Steuerforderung nie fällig gewesen sei und sich die beiden Forderungen daher zu keinem Zeitpunkt verrechenbar gegenüber gestanden hätten. Selbst bei Fälligkeit der Handänderungssteuerforderung vor Eintritt der Verjährung schliesse die jüngere Lehre die Möglichkeit der Verrechnung durch das Gemeinwesen aus. Zudem stünde auch Art. 125 Ziff. 1 OR der Verrechnung durch das Gemeinwesen entgegen, da Verpflichtungen zur Rückgabe oder zum Ersatz hinterlegter Sachen nicht wider den Willen des Gläubigers durch Verrechnung getilgt werden könnten.

Die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D schloss in ihrer Rekursantwort vom 23. August 2012 unter Verweis auf die Erwägungen des Einspracheentscheids auf Abweisung des Rechtsmittels.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Vorliegend ist eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung zu beantworten. Die Sache ist deshalb trotz des Streitwerts von weniger als Fr. 20'000.- vom Steuerrekursgericht in Dreierbesetzung zu entscheiden (§ 114 Abs. 3 StG).

2. Vorab ist festzustellen, dass dem Pflichtigen gegen die definitive Einschätzung der Handänderungssteuer bzw. letztlich gegen den diesbezüglichen Einspracheentscheid der zuständigen kommunalen Grundsteuerbehörde auch dann das uneingeschränkte Rekursrecht zusteht, wenn er gegen die vorläufige Einschätzung durch das Grundbuchamt keine Einsprache erhoben hat (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisiertem Zürcher Steuergesetz, 1999, § 232 N 12).

3. Zwischen den Parteien ist primär streitig, welche Wirkung der Eintritt der Veranlagungsverjährung gemäss § 215 Abs. 1 StG im Verfahren der Einschätzung der Handänderungssteuer zeitigt. Diese Rechtsfrage ist – nach der Prüfung des tatsächlichen Eintritts der Veranlagungsverjährung – an erster Stelle zu klären.

a) aa) Gemäss § 215 Abs. 1 Satz 1 StG verjährt das Recht, Grundsteuern zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Handänderung stattfand. Die Gründe, welche bei der Veranlagungsverjährung zum Stillstand oder zur Unterbrechung der Verjährungsfristen führen, sind kraft Verweises in § 215 Abs. 2 StG in § 130 Abs. 2 und 3 StG geregelt.

bb) § 130 Abs. 3 lit. a StG sieht vor, dass die Veranlagungsverjährung durch jede auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebracht wird, unterbrochen wird und damit neu zu laufen beginnt.

cc) In den Akten finden sich keine Hinweise, dass die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D nach den Mitteilungen des Einschätzungsvorbehalts vom 16. April 2002 bis zum Einschätzungsentscheid vom 19. April 2012 Amtshandlungen, welche spezifisch auf die Feststellung oder Geltendmachung der Handänderungssteu-

erforderung gerichtet gewesen wären, vorgenommen hat. Die Frage, ob in der vorliegenden Konstellation, in welcher bei der Ermittlung der Handänderungssteuer die Zusammenrechnung der jeweiligen Landkaufpreise mit den jeweiligen Werkpreisen zur Diskussion stand, auch die Mahnungen zur Einreichung der Grundstückgewinnsteuererklärung(en) samt Werkverträge als Amtshandlungen auch auf Feststellung oder Geltendmachung der Handänderungssteuerforderung gewertet werden könnten, kann offenbleiben. Das Steuerrekursgericht hat in den rechtskräftig erledigten parallelen Rekursverfahren betreffend die Grundstückgewinnsteuer festgestellt, dass die fünfjährige relative Frist für den Eintritt der Veranlagungsverjährung nur einmal Ende Juli/Anfang August 2005 unterbrochen worden und daher die Veranlagungsverjährung Ende Juli/Anfang August 2010 eingetreten ist (StRG, 20. November 2012, 2 GR.2012.27 - 34, E. 4).

dd) In einem ersten Schritt ist daher festzustellen, dass vorliegend die fünfjährige relative Veranlagungsverjährungsfrist am 1. Januar 2003 zu laufen begonnen und frühestens am 31. Dezember 2008, spätestens aber Ende Juli/Anfang August 2010, geendet hat. Im Zeitpunkt des Einschätzungsentscheids der Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D betreffend Handänderungssteuer vom 19. April 2012 war die Veranlagungsverjährung folglich bereits eingetreten.

b) Die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D hat dem Eintritt der Veranlagungsverjährung dahingehend Rechnung getragen, als sie von der Zusammenrechnung von Landpreis und Werkpreis als Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer abgesehen und lediglich die grundbuchamtliche Steuerbemessung aufgrund des blossen Landpreises aus dem Jahr 2002 bestätigt hat. Eine Wirkung der Veranlagungsverjährung auch auf die vorläufige Einschätzung durch das Grundbuchamt verneint sie. Der Pflichtige hingegen vertritt die Ansicht, dass sich die Veranlagungsverjährung auch auf die vorläufigen Einschätzungen des Grundbuchamts auswirken müsse, da diese zufolge der Einschätzungsvorbehalte der zuständigen Gemeindebehörde niemals in Rechtskraft erwachsen seien.

aa) Das in § 232 Abs. 1 und 3 StG geregelte Einschätzungsverfahren für die Handänderungssteuer bezüglich Handänderungen, welche im Grundbuch zur Eintragung gelangen, unterscheidet sich als amtliches Veranlagungsverfahren insofern vom gemischten Veranlagungsverfahren bei der ordentlichen Einschätzung der Staats- und Gemeindesteuern, als das als Einschätzungsbehörde agierende Grundbuchamt bereits

anlässlich der Anmeldung von sich aus eine vorläufige Einschätzung der Handänderungssteuer vornimmt, ohne dass es einer hinsichtlich der Steuerermittlung spezifischen selbstständigen Mitwirkung der steuerpflichtigen Person bedürfte (vgl. allgemein zum amtlichen Verfahren: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, Vorbemerkungen zu §§ 132 - 142 N 8). Die vom Grundbuchamt vorzunehmende vorläufige Einschätzung ist dabei insofern stark formalisiert, als es keinen Raum für ein kontradiktorisches Verfahren bzw. ein Beweisverfahren lässt. Vielmehr muss das Grundbuchamt jeden eintragungspflichtigen Vorgang – so insbesondere wie vorliegend jede zivilrechtliche Handänderung an einem Grundstück – zum Anlass nehmen, sofort die Handänderungssteuer aufgrund des zwischen den Kaufparteien vereinbarten und beurkundeten Kaufpreises für das Grundstück bzw. des Entgelts für Belastungen mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen zu erheben und zu beziehen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn – wie vorliegend – in diesem Zeitpunkt eine Berufung auf Steuerbefreiungsgründe gemäss § 229 StG fehlt (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 20. November 1970 zu §§ 183 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951, SR 47/1970).

Diese dem Grundbuchamt übertragene (vorläufige) Einschätzungskompetenz entspricht dem Wesen der Handänderungssteuer als grundsätzlich schlicht aufgrund des beurkundeten Kaufpreises/Entgelts zu erhebenden Rechtsverkehrssteuer. Mit der grundbuchamtlichen (vorläufigen) Einschätzung wird gewissermassen der einzig durch den beurkundeten Kaufpreis/Entgelt definierte Sockel der Handänderungssteuer in einem einfachen Verfahren festgesetzt. Die mangels fristgerechter Intervention des Steuerpflichtigen (Einsprache gemäss § 232 Abs. 2 StG) bzw. der Gemeinde (Einschätzungsvorbehalt gemäss § 232 Abs. 3 StG) eintretende Rechtskraft der Handänderungssteuereinschätzung dient einer raschen und effizienten definitiven Steuererhebung bei den Grundbuchämtern als Quelle des einschlägigen Rechtsverkehrs.

bb) Behält sich die Gemeinde indes gemäss § 232 Abs. 3 StG die (definitive) Einschätzung der Handänderungssteuer vor, haben die zuständigen Gemeindebehörden ein ordentliches Einschätzungsverfahren gemäss §§ 209 ff. StG vorzubereiten bzw. durchzuführen. Die Mitteilung des Einschätzungsvorbehalts gegenüber dem Steuerpflichtigen bewirkt einen vollständigen Übergang der Einschätzungs- und Entscheidungskompetenz an die Gemeinde (sog. Devolutiveffekt). Die Gemeinde ist daher gehalten, das definitive Einschätzungsverfahren gemäss § 232 Abs. 3 StG noch vor Ablauf der Veranlagungsverjährungsfristen gemäss § 215 Abs. 2 StG i.V.m. § 130

Abs. 2 und 3 StG durch einen die vorläufige Einschätzung des Grundbuchamt entweder bestätigenden oder aber davon nach unten (z.B. beim Vorliegen von Steuerbefreiungsgründen) oder oben (z.B. bei der Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn als Basis für die Festsetzung der Handänderungssteuer) abweichenden eigenen Entscheid abzuschliessen.

Unterlässt sie dies, kann sich die Gemeinde aufgrund des Devolutiveffekts nicht mehr darauf berufen, dass der durch den beurkundeten Kaufpreis/Entgelt definierte Sockel der Handänderungssteuer, welcher in einem einfachen amtlichen Verfahren durch das Grundbuchamt festgesetzt worden ist, von der einredeweise geltend gemachten Veranlagungsverjährung nicht betroffen sei. Die Säumnis der Gemeinde kann in dieser Konstellation mit anderen Worten nicht die Rechtskraft der vorläufigen Einschätzung des Grundbuchamts zur Folge haben.

c) Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Veranlagungsverjährung bereits im Zeitpunkt des Einschätzungsentscheids der Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D betreffend Handänderungssteuer vom 19. April 2012 eingetreten war und die Veranlagungsverjährung vollumfänglich – d.h. auch bezüglich der vorläufigen Einschätzung der Handänderungssteuer durch das Grundbuchamt – Wirkung zeitigt. Der Einspracheentscheid der Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D vom 19. Juni 2012 ist daher in Gutheissung der diesbezüglichen sinngemässen Anträge des Pflichtigen aufzuheben und es ist festzustellen, dass zufolge Eintritts der Veranlagungsverjährung keine Handänderungssteuer geschuldet ist.

4. Der Pflichtige lässt die Rückerstattung der anlässlich der vorläufigen Einschätzung bezogenen Handänderungssteuer im Umfang von Fr. 11'871.25 beantragen, während die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D Verrechnungsgründe geltend macht. Auf beide Anträge kann im Rahmen des vorliegenden Rekursverfahrens nicht eingetreten werden, da beide Fragestellungen den Bezug der Steuerforderung betreffen. Die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D wird nach der allfälligen Rechtskraft des vorliegenden Entscheids diese Fragen im Rahmen eines Bezugsentscheids zu beantworten haben, wobei dem Pflichtigen der spezifische Rechtsmittelweg hiergegen offenstehen würde.

5. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rekurses, soweit darauf eingetreten werden kann. Der Einspracheentscheid ist ersatzlos aufzuheben. Bei diesem Prozessausgang, in welchem der Pflichtige beinahe vollständig mit seinen Begehren durchdringt, sind die Gerichtskosten der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist mangels eines entsprechenden Antrags des Pflichtigen nicht zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, 3. A., § 152 N 9 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid der Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D vom 19. Juni 2012 wird aufgehoben. Es wird festgestellt, dass der Rekurrent aufgrund des Eintritts der Veranlagungsverjährung keine Handänderungssteuer schuldet.

[...]