



## Entscheid

26. August 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Ersatzrichter Claude Treyer und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch RA Dr.iur. Jürg Dubs,  
Klausstrasse 43, Postfach 362, 8034 Zürich,

**Rekurrenten,**

gegen

**Gemeinde C,**

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer (2. Rechtsgang)**

hat sich ergeben:

A. 1. Am 16. September 2004 schlossen B und A (nachfolgend Pflichtiger 1 oder 2 bzw. die Pflichtigen) mit D einen öffentlich beurkundeten Kaufvertrag betreffend das Grundstück Kat. Nr. XXXX (Wohnhaus und Schopf) im Halt von 1'249 m<sup>2</sup> an der .....strasse 12 in der Gemeinde C zum Kaufpreis von Fr. 824'340.- ab. Dieser Kaufvertrag wurde in der Folge grundbuchlich nicht vollzogen.

2. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 8. Dezember 2004 verkaufte D dasselbe Grundstück zu demselben Kaufpreis an die Sammelstiftung E. Im Gegensatz zum Kaufvertrag vom 16. September 2004 wurde derjenige vom 8. Dezember 2004 in der Folge am 5. Januar 2005 auch grundbuchlich vollzogen.

3. Aufgrund von Vorbringen der Enderwerberin E-Sammelstiftung vom 5. Februar 2010 in deren eigenen Grundstückgewinnsteuer-Einspracheverfahren, wonach vorgängig zum eigenen Erwerb des streitbetroffenen Grundstücks mehrere wirtschaftliche Handänderungen vorliegen sollten, sowie aufgrund weiterer eigener Abklärungen leitete die Abteilung Steuern der Gemeinde C mit separaten Schreiben vom 6. August 2010 gegen die Pflichtigen das Grundstückgewinnsteuer-Einschätzungsverfahren ein.

Am 4. Oktober 2012 auferlegte der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde C den Pflichtigen eine Grundstückgewinnsteuer im Betrag von Fr. 116'160.-. Zur Begründung führte er insbesondere aus, dass die Abfolge der Ereignisse unter Beachtung der bestehenden vertraglichen Verbindungen zwischen den involvierten Parteien wirtschaftliche Handänderungen zwischen D und der wirtschaftlichen Ersterwerberin F AG, zwischen der F AG und den Pflichtigen als wirtschaftliche Zweiterwerber sowie schliesslich zwischen den Pflichtigen und der wirtschaftlichen bzw. zivilrechtlichen Enderwerberin Sammelstiftung E zu qualifizieren seien. Die Pflichtigen seien daher als Veräusserer im letzten Glied eines sog. Kettenhandels grundstückgewinnsteuerpflichtig.

B. Die von den Pflichtigen erhobene Einsprache vom 7. November 2012, in welcher diese insbesondere darauf hingewiesen hatten, dass die fehlende Sicherstellung der Projektfinanzierung zur Rückabwicklung des Projektverkaufs bzw. zum Nicht-

vollzug des Kaufvertrags vom 16. September 2004 geführt und die Pflichtigen weder eine Zwischenerwerbsabsicht gehabt noch eine Entschädigung für den Verzicht auf den Kaufvertragsvollzug erhalten hätten, wies der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde C am 14. März 2013 ab.

Mangels Erfassung beider Pflichtigen im genannten Einspracheentscheid eröffnete der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde C im Nachgang an eine diesbezügliche Anerkennung im Rekursverfahren 2 GR.2013.18 den neuen Einspracheentscheid vom 21. Oktober 2013 beiden Pflichtigen. In diesem zweiten Einspracheentscheid prüfte der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde C von Amtes wegen den Eintritt der relativen fünfjährigen Veranlagungsverjährung gemäss § 215 Abs. 1 Satz 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) und verneinte diesen.

C. Mit Rekurs vom 28. November 2013 liessen die Pflichtigen beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben und keine Grundstückgewinnsteuer aufzuerlegen. Zudem verlangten sie eine Parteientschädigung.

Zur Begründung führten sie unter Verweis auf die Erwägungen im Verwaltungsgerichtsentscheid vom 16. Juni 1993 (RB 1993 Nr. 27) aus, dass bei wirtschaftlichen Handänderungen im Sinn eines Kettenhandels auf das Datum der (hier letzten) wirtschaftlichen Handänderung vom 16. September 2004 abzustellen sei, da sich der Tatbestand der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück zeitlich mit der Übertragung der Eigentümerbefugnisse bzw. der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück verwirkliche und in diesem Zeitpunkt auch der Steueranspruch gegenüber dem wirtschaftlichen Veräusserer entstehe. Die Einleitung des Grundstückgewinnsteuer-Einschätzungsverfahrens gegenüber den Pflichtigen mit separaten Schreiben vom 6. August 2010 erweise sich daher als verspätet.

Bezüglich des Bestands einer für sie steuerbaren wirtschaftlichen Handänderung begründeten die Pflichtigen ihren Antrag damit, dass kein von der Rechtsprechung für die Besteuerung eines Kettenhandels geforderter enger Zusammenhang zwischen ihrem Verzicht auf den grundbuchlichen Vollzug des Kaufvertrags vom 16. September 2004 und der Beurkundung des neuen Kaufvertrags zwischen D und der E Sammelstiftung am 8. Dezember 2004 bestanden habe. Vielmehr sei die F AG in eigenem Namen federführend für den Abschluss der Reservationsvereinbarung und

der erneuten Beurkundung des Grundstückkaufs gewesen. Schliesslich erweise sich auch der errechnete Grundstücksgewinn aus verschiedenen Gründen als unmöglich.

In seiner Rekursantwort vom 30. Januar 2014 schloss der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde C auf Abweisung des Rechtsmittels unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen und beantragte die Zusprechung einer Parteientschädigung.

D. Die Pflichtigen liessen sich zur zugestellten Rekursantwort nicht mehr vernehmen. Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Zwischen den Parteien ist sowohl das Vorliegen der Voraussetzungen für die Besteuerung einer wirtschaftlichen Handänderung gemäss § 216 Abs. 2 lit. a StG als auch der Eintritt der sog. Veranlagungsverjährung gemäss § 215 Abs. 1 Satz 1 StG i.V.m. § 130 Abs. 3 lit. a StG strittig. Da bei Geltendmachung der Veranlagungsverjährung gemäss § 215 Abs. 1 Satz 1 StG die generelle Verwirkung des Rechts zur Besteuerung von Grundstücksgewinnen durch die zuständige kommunale Grundsteuerbehörde infolge Zeitablaufs zur Diskussion steht, ist diese Frage vorab zu behandeln.

2. Gemäss § 215 Abs. 1 Satz 1 StG (in der für den vorliegenden Sachverhalt geltenden Fassung vom 11. September 2000) verjährt das Recht, Grundsteuern zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Handänderung stattfand (relative Veranlagungsverjährungsfrist). Diese fünfjährige relative Veranlagungsverjährungsfrist kann kraft Verweisung in § 215 Abs. 2 StG gemäss § 130 Abs. 3 lit. a StG mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die dem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird, unterbrochen werden, so dass sie neu beginnt. § 130 Abs. 4 StG schliesslich bestimmt, dass das Recht, eine Steuer zu veranlagern, 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode

(bzw. bei der Grundstückgewinnsteuer sinngemäss dem Jahr, in welchem die Handänderung stattfand) auf jeden Fall verjährt (absolute Veranlagungsverjährung).

3. Streitgegenstand bildet vorliegend die Frage, welche Handänderung bei einem Kettenhandel den Ausgangspunkt für den im Folgejahr beginnenden Lauf der relativen fünfjährigen Veranlagungsverjährungsfrist gemäss § 215 Abs. 1 Satz 1 StG bildet. Während die Pflichtigen an den Zeitpunkt der jeweiligen wirtschaftlichen Handänderungen anknüpfen, erachtet der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde C den Zeitpunkt der abschliessenden zivilrechtlichen Handänderung als ausschlaggebend. Für die Beantwortung dieser Frage ist § 215 Abs. 1 Satz 1 StG auszulegen.

Ziel der Auslegung ist es, den Sinngehalt einer Norm zu ergründen. Auszugehen ist dabei vom Wortlaut der auszulegenden Bestimmung, doch kann dieser nicht allein massgebend sein, namentlich wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt. Vielmehr muss nach der wahren Tragweite des Wortlauts gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich Entstehungsgeschichte und Zweck der Norm. Wichtig ist auch die Bedeutung, welche der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Im Bereich des harmonisierten Steuerrechts kommt deshalb als zusätzliches Element das harmonisierungsspezifische Auslegungselement hinzu. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist stets von einem Methodenpluralismus auszugehen, wobei vom klaren Wortlaut nur dann abgewichen werden darf, wenn triftige Gründe dafür sprechen, dass dieser nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, dem Sinn und Zweck der Vorschrift sowie aus dem Zusammenhang mit anderen Normen ergeben. Soweit verschiedene Entscheidungen aufgrund der Auslegung möglich sind, ist der verfassungskonformen Auslegung der Vorrang einzuräumen (vgl. zur Auslegung und den Auslegungsmethoden allgemein: Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. A., 2012, N 75 ff., insb. N 90 ff. bzw. im Steuerrecht: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, Vorbemerkungen zu §§ 119 - 131 N 21 ff., je mit zahlreichen Hinweisen).

a) Einleitend ist festzuhalten, dass der im Wortlaut von § 215 Abs. 1 Satz 1 StG enthaltene Handänderungsbegriff im Sinn des Grundstückgewinnsteuerrechts grundsätzlich weit zu verstehen ist. Er umfasst nebst den verschiedenen Formen der sog. zivilrechtlichen Handänderung gemäss § 216 Abs. 1 StG (bzw. die diesen ent-

sprechenden bereits harmonisierungsrechtlich zwingend vorgegebene Veräusserungen gemäss Art. 12 Abs. 2 Satz 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990, StHG) weitere gleichgestellte Sachverhalte, so insbesondere auch die vorliegend umstrittenen wirtschaftlichen Handänderungen im Sinn eines Kettenhandels gemäss § 216 Abs. 2 lit. a StG bzw. Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG (siehe zum grundsteuerrechtlichen Handänderungsbegriff auch: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 4 ff.).

Der auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhende Rechtsbegriff des Kettenhandels wiederum ist dadurch gekennzeichnet, dass die Verfügungsgewalt über ein Grundstück ohne Grundbucheintrag vom zivilrechtlichen Eigentümer vorerst durch vertragliche Einräumung von auf die Grundstückveräusserung bzw. –erwerb zielende obligatorische Berechtigungen (z.B. Kaufvertrag, Kaufrechtsvertrag [jeweils mit und allenfalls auch ohne Substitutionsklausel]) auf einen bloss wirtschaftlich Berechtigten (Ersterwerber oder Zwischenerwerber) übergeht. Dieser Ersterwerber überträgt darauf seine wirtschaftliche Verfügungsgewalt auf einen Dritten etc., wobei der letzte der Erwerber innerhalb der Kette das Grundeigentum in den Formen des Zivilrechts vom weiterhin im Grundbuch eingetragenen Eigentümer erhält. Das Wesentliche an einem Kettengeschäft ist daher, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht mehrmals (mindestens zwei Mal) übertragen wird, bevor es zu einer zivilrechtlichen Handänderung kommt. Für einen steuerbaren Kettenhandel sind mit anderen Worten mindestens zwei wirtschaftliche und eine abschliessende zivilrechtliche Handänderung vorausgesetzt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 78 und 85 ff.). Entscheidend für die Annahme eines steuerpflichtigen Kettenhandels ist überdies, dass der berechtigte Ersterwerber die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht nur eingeräumt erhält, sondern diesen zugunsten eines Dritten, der (oder dessen Rechtsnachfolger) den Kauf hernach grundbuchlich vollzieht, tatsächlich ausübt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 79 mit Hinweisen auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung). Letzterer Umstand bringt es mit sich, dass beim Kettengeschäft immer (mindestens) zwei Schritte zu unterscheiden sind, von denen jeder für sich als wirtschaftliche Handänderung steuerbar ist. Die zwar Voraussetzung bildende zivilrechtliche Handänderung zwischen dem bisherigen Grundeigentümer und dem Dritten (dem Enderwerber) fällt bei der Besteuerung dagegen gänzlich ausser Betracht. Es werden einzig die wirtschaftlichen Handänderungen besteuert. Verfahrensmässig indes hat die Voraussetzung des Abschlusses der Kette mittels einer zivilrechtlichen Handänderung zur Folge, dass die Frage, ob im Abschluss eines Kauf- oder Kaufrechtsvertrags (mit/ohne Substitutionsklausel) ein wirtschaftlicher

Handänderungstatbestand vorliegt, erst nachträglich aufgrund der weiteren Geschäftsabwicklung beurteilt werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 81 f.).

Die Frage der für die Bestimmung der Veranlagungsverjährung letztlich massgebenden Handänderung lässt sich aufgrund des Spannungsverhältnisses zwischen der materiellen Unbeachtlichkeit der abschliessenden zivilrechtlichen Handänderung für die Festlegung der Grundstückgewinnsteuer bei gleichzeitiger verfahrensmässiger Notwendigkeit des Bestands dieser abschliessenden zivilrechtlichen Handänderung aus dem Wortlaut von § 215 Abs. 1 Satz 1 StG allein nicht beantworten. Es sind daher weitere Auslegungselemente zu berücksichtigen.

b) Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hat sich mit Entscheiden vom 16. Juni 1993 (RB 1993 Nr. 27 = StE 1993 B 92.9 Nr. 3) im Fall eines Kettenhandels mit dem Beginn der Verwirkungsfrist für die Einleitung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens gemäss § 104 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG, in der Fassung vom 23. September 1990) auseinandergesetzt. Es hat unter Berücksichtigung der damaligen Gesetzeslage, welche keine Sonderregelung dieser Verwirkungsfrist für die Grundsteuern kannte, erwogen, dass, wenn der Steuergesetzgeber für den Beginn der Verwirkungsfrist bei periodischen Steuern auf den Ablauf der Steuerperiode abstelle, dieser offenkundig jenen Zeitpunkt als massgebend erachte, in welchem die Steuerforderung entstanden sei. Diesem gesetzgeberischen Grundgedanken folgend sei die einschlägige Bestimmung in einem ersten Schritt dahingehend auszulegen, dass die entsprechende Verwirkungsfrist für alle im Steuergesetz geordneten Steuern, also auch für die aperiodischen Grundsteuern, vom Entstehungszeitpunkt der Steuerforderung an bzw. am Tag danach zu laufen beginne. Die Steuerforderung ihrerseits entstehe mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes, bei den Grundsteuern also mit der steuerbaren Handänderung am Grundstück im Sinn der Gesetzgebung, handle es sich dabei um eine zivilrechtlich oder um eine wirtschaftliche Handänderung. Als massgeblich sei bei der wirtschaftlichen Handänderung derjenige Zeitpunkt zu betrachten, in welchem die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf einen Dritten übertragen worden sei. Im Fall des Kettenhandels sei für die erste Handänderung derjenige Zeitpunkt massgeblich, in dem das Rechtsgeschäft zustande gekommen sei, durch welches der Eigentümer eines Grundstücks einem Dritten die wirtschaftliche Verfügungsmacht hierüber verschafft habe. Für die zweite (bzw. letzte) Handänderung in der Kette komme es auf den Zeitpunkt an, in welchem das Rechtsgeschäft zustande gekommen sei, wodurch die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den nachmaligen Erwerber des Ei-

gentums am Grundstück weitergegeben worden sei. Voraussetzung für die Annahme wirtschaftlicher Handänderungen beim Kettengeschäft sei zwar, dass das Eigentum am Grundstück vom ersten wirtschaftlichen Veräusserer auf den letzten wirtschaftlichen Erwerber in der Kette übertragen werde. Dies ändere indes nichts daran, dass sich der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung zeitlich mit der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht verwirkliche und in diesem Zeitpunkt auch die Steuerforderung gegenüber dem jeweiligen wirtschaftlichen Veräusserer entstehe. Diese Rechtsfolgen würden jedoch rückwirkend dahinfallen, wenn das Eigentum am Grundstück nicht auf den letzten wirtschaftlichen Erwerber in der Kette übertragen werde. Es verhalte sich ähnlich wie bei einem unter einer auflösenden Bedingung abgeschlossenen Rechtsgeschäft. Da aber bis zur Eigentumsübertragung ein Schwebezustand herrsche, der in der Ungewissheit über den Eintritt der auflösenden Bedingung und damit über den Fortbestand des Handänderungstatbestands und der damit entstandenen Steuerforderung bestehe, verbiete sich im Interesse der Rechtssicherheit, die Steuerforderung vor der Eigentumsübertragung verbindlich durch einen Veranlagungsentscheid festzusetzen. Die Auffassung der Vorinstanz und der Grundsteuerbehörde, wonach beim Kettenhandel im Sinn einer aufschiebenden Bedingung erst im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung verwirklicht werde und die Steuerforderung entstehe, könne nicht beigetreten werden. Diese Ansicht hätte zur Folge, dass sämtliche wirtschaftlichen Handänderungen einer Kette und die Entstehung der betreffenden Steuerforderungen auf den gleichen Zeitpunkt anzusetzen wären, nämlich auf den Zeitpunkt der – steuerlich unbeachtlichen – zivilrechtlichen Handänderung. Dadurch ergäbe sich einzig für den ersten wirtschaftlichen Veräusserer, d.h. für den bisherigen Eigentümer, eine Besitzesdauer, die sich bis zur Eigentumsübertragung auf den wirtschaftlichen Letzterwerber erstrecke, würden doch Beginn und Ende der Besitzesdauer durch die Zeitpunkte der steuerbaren Handänderungen abgesteckt. Werde für die Bestimmung des Zeitpunkts der steuerbaren wirtschaftlichen Handänderung (und damit der betreffenden Steuerforderungen) auf die Übertragung des Eigentums, für die Bestimmung der Besitzesdauer hingegen auf die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht abgestellt, erweise sich dies als willkürlicher Methodenpluralismus.

Der Ausschuss für Grundsteuern wendet gegen dieses Auslegungsergebnis ein, der Ansatz des Verwaltungsgerichts, wonach es sich bei der Bedingung der abschliessenden zivilrechtlichen Handänderung um eine auflösende und nicht um eine aufschiebende Bedingung handle, könne zum unhaltbaren Ergebnis führen, dass die

Veranlagungsverjährung im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Handänderung bereits eingetreten sei. Der Richter müsse diese unechte Gesetzeslücke schliessen, wobei sich für Fragen der Fristberechnung die Anwendung der entsprechenden Bestimmungen des Zivilrechts aufdränge. Im Obligationenrecht beginne die Verjährung mit der Fälligkeit der Forderung. Die Fälligkeit setze aber das Bestehen der betreffenden Forderung voraus. Die Verjährung könne im Zivilrecht frühestens mit dem Eintritt einer aufschiebenden Bedingung und damit mit der Entstehung der Forderung zu laufen beginnen. Zudem präjudiziere die Frage, wie die massgebende Besitzesdauer zu bestimmen sei, die Frage der Veranlagungsverjährung in keiner Weise.

c) Zu prüfen ist, ob sich die vorstehenden Erwägungen des Verwaltungsgerichts – unter Berücksichtigung der hiergegen vorgebrachten Einwendungen des Ausschusses für Grundsteuern der Gemeinde C – auch bei der im Zeitpunkt der als massgeblich zu erachtenden Handänderungen geltenden Rechtslage im offenen Veranlagungsverfahren als stichhaltig erweisen.

aa) Im Hinblick auf den Sinn und Zweck des Instituts der Veranlagungsverjährung und der darin enthaltenen Verwirkung des generellen Besteuerungsrechts des Steuerhoheitsträgers ist festzustellen, dass dieses hauptsächlich auf dem Gedanken der öffentlichen Ordnung, der Rechtssicherheit und des gesellschaftlichen Friedens basiert. Dazu kommt der Schutz des (Steuer-)Schuldners vor Ansprüchen aus lange zurückliegender Zeit. Es wäre unzumutbar und unverhältnismässig, zu verlangen, der Schuldner müsse für alle Details von Lebenshaltung und (allfälliger) Geschäftstätigkeit Beweismittel auf unbestimmte Zeit aufbewahren. Die Verjährung verhindert so Beweisnot bzw. erspart die Beweisleistung und erweist sich so auch als Ausfluss des Grundsatzes des staatlichen Verhaltens nach Treu und Glauben (Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 274).

aaa) Der Steuerharmonisierungsgesetzgeber hat diesen Grundgedanken dahingehend aufgenommen, dass er den Kantonen in Art. 47 Abs. 1 StHG auch für den Bereich der Grundstückgewinnsteuer (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 215 N 1; Bernhard Greminger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 47 N. 7 StHG) eine relative bzw. absolute Veranlagungsverjährungsfrist von fünf bzw. fünfzehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vorschreibt. Da gemäss Art. 19 StHG die Grundstückgewinnsteuer für die Steuerperiode festzusetzen ist, in welcher die Gewinne erzielt worden sind, erweist sich die Regelung von § 215

Abs. 1 Satz 1 StG, gemäss welcher das Recht, Grundsteuern zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Handänderung stattfand, als harmonisierungsrechtlich zwingend (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 215 N 2). Soweit harmonisierungsrechtlich der Zeitpunkt der Gewinnerzielung als massgeblich bezeichnet wird, legt dies in Anwendung der harmonisierungsrechtlichen Auslegungsmethode für die Bestimmung der massgeblichen Handänderung als Ausgangspunkt für die im Folgejahr beginnende Veranlagungsverjährungsfrist nahe, dass beim Kettenhandel bereits die jeweils entgeltlichen wirtschaftlichen Veräusserungen (Eintritt in Kaufvertrag/Verzicht zugunsten des nächsten wirtschaftlichen Erwerbers, allenfalls verbunden mit Werkverträgen) relevant sind.

bbb) Bestärkt wird dieses Ergebnis durch den Sinn und Zweck der Veranlagungsverjährungsfrist. Soll mit einer solchen wie vorstehend erwähnt Rechtssicherheit geschaffen und insbesondere für den Steuerpflichtigen Beweisnot verhindert bzw. die Beweisleistung erspart werden können, gebietet dies, dass der Beginn des Verjährungsfristenlaufs für den Steuerpflichtigen sowohl hinsichtlich der fünfjährigen relativen als auch der fünfzehnjährigen absoluten Veranlagungsverjährung einfach und klar zu ermitteln ist. Eine solche einfache und klare Ermittlung sollte sich aber nur auf den Zeitpunkt von Sachverhalten bzw. Steuertatbestandsmerkmalen beziehen, welche sich im alleinigen und vollständigen Einfluss-, Verantwortungs- bzw. Kenntnisbereich des Steuerpflichtigen realisiert haben. Das Abstellen auf Gegebenheiten jenseits dieses Verantwortungsbereichs bzw. der Kenntnis des Steuerpflichtigen unterläuft die Zielsetzung einer Veranlagungsverjährungsfrist.

Für den Kettenhandel hat dies zur Folge, dass – im Sinn einer einfachen, klaren und für alle Erscheinungsformen einheitlichen Regel – für jeden grundstückgewinnsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Veräusserer auf den Zeitpunkt der allein durch diesen zu verantwortenden tatsächlichen Ausübung seiner wirtschaftlichen Verfügungsmacht zugunsten des nächsten Glieds in der Kette abzustellen ist. Zwar ist nicht zu verkennen, dass der wirtschaftliche Veräusserer im Rahmen eines Kettenkaufs in der Praxis häufig versucht, auch das Datum der die Kette abschliessenden zivilrechtlichen Handänderung (mit) zu bestimmen und damit auch über deren Datum Kenntnis erlangt. Dies ist aber nicht bei jeder Konstellation des Kettenhandels zwingend der Fall, so z.B. dann nicht, wenn sich der wirtschaftliche Veräusserer mit einem blossen direkten Handgeld für den Eintritt insbesondere in einen Kaufrechtsvertrag zufrieden gibt (vgl. auch VGr, 9. Februar 1967 = ZBI 69, S. 437: Ausübung eines nach einem Jahr

vom wirtschaftlichen Zwischenerwerber weiterveräusserten Kaufrechts an einem Grundstück erst nach weiteren drei Jahren). Schliesslich kann auch bei Einflussnahme des wirtschaftlichen Veräusserers das Abstellen auf die den Kettenhandel perfektionierende zivilrechtliche Handänderung nicht ausschlaggebend sein, da dieser Zeitpunkt letztlich doch durch den wirtschaftlichen Letzterwerber, welcher den Kauf grundbuchrechtlich vollziehen lässt – allenfalls im Zusammenwirken mit dem zivilrechtlichen Ersteigentümer –, bestimmt wird.

ccc) Der Hinweis des Ausschusses für Grundsteuern der Gemeinde C, wonach das Abstellen auf das Datum der wirtschaftlichen Handänderung dazu führen könne, dass insbesondere die fünfjährige relative Veranlagungsverjährungsfrist bereits vor dem Datum der die Kette abschliessenden zivilrechtlichen Handänderung eintreten könne, ist grundsätzlich berechtigt. Bei der Abwägung, ob der Steuerpflichtige oder der Steuerhoheitsträger das Risiko der Nichtverjährung bzw. der Verjährung zu tragen hat, sprechen indes verschiedene Gesichtspunkte für die Risikotragung durch den Steuerhoheitsträger:

- Gemäss § 209 Abs. 2 StG haben die Notariate und Grundbuchämter nach den Bestimmungen des Gesetzes und der Verordnung an der Vorbereitung und Durchführung der Einschätzung mitzuwirken und aus ihren Akten Auskunft zu erteilen. Die wesentliche Mitwirkungspflicht der Notariate und Grundbuchämter besteht gemäss § 67 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) darin, den Gemeindesteuerämtern nebst anderen Sachverhalten auch jede öffentliche Beurkundung eines auf die Übereignung einer Liegenschaft gerichteten Vertrags zu melden. Damit haben die Gemeindesteuerämter – allenfalls abweichend zu dem oder den wirtschaftlichen Zwischenveräusserern – auf jeden Fall zwingend Kenntnis über sämtliche einschlägigen Vertragswerke betreffend eine Liegenschaft.
- Gemäss § 130 Abs. 3 lit. a StG wird den Steuerbehörden und damit auch den Gemeindesteuerämtern bzw. kommunalen Grundsteuerbehörden das Recht eingeräumt, die relative fünfjährige Veranlagungsverjährungsfrist durch jede auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einem steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird, zu unterbrechen mit der Folge, dass diese Frist neu zu laufen beginnt.

Wird ein auf die Übereignung einer Liegenschaft gerichteter öffentlich beurkundeter Vertrag grundbuchlich nicht vollzogen, können die Gründe hierfür vielfältig sein (z.B. baurechtliche Probleme, gescheiterte Finanzierung, Zeitablauf eines befristeten Rechts, Eintritt einer vertragsauflösenden Bedingung, noch nicht perfektionierter Kettenhandel etc.). Einem Gemeindesteueramt ist aufgrund seiner – allenfalls auch mit Mitteln der Informationstechnologie zu bewirtschaftenden – Kenntnis über sämtliche einschlägigen öffentlich beurkundeten Vertragswerke betreffend eine Liegenschaft zuzumuten, innert der fünfjährigen relativen Veranlagungsverjährungsfrist ab dem Jahr nach der entsprechenden Beurkundung aufgrund der konkreten Umstände (mehrere Glieder in einer Kette, baugewerbenähe natürliche oder juristische Personen als Partei des/der öffentlich beurkundeten Vertrags/Verträge, die Liegenschaft betreffende baurechtliche Situation gemäss Auskunft der kommunalen Baubehörde) diejenigen öffentlich beurkundeten Vertragswerke zu ermitteln, welche Anlass zur Vermutung geben, es liege ein noch nicht perfektionierter Kettenhandel vor. Aufgrund des in dieser Konstellation anhaltenden Schwebezustands muss es in der Folge für die Unterbrechung der relativen fünfjährigen Veranlagungsverjährungsfrist genügen, wenn das Gemeindesteueramt noch innert Frist die Parteien des einschlägigen öffentlich beurkundeten Vertrags mit einer – bei Nichtabholung allenfalls zu wiederholenden – eingeschriebenen Postsendung auffordert, sich zu dessen weiteren Schicksal zu äussern.

bb) aaa) In gesetzessystematischer Hinsicht ist einerseits anzumerken, dass im Fall eines perfektionierten Kettenhandels für sämtliche Aspekte der tatsächlichen Besteuerung des Grundstückgewinns rückwirkend die Zeitpunkte der wirtschaftlichen Handänderungen massgebend sind. Der Begriff der letzten massgebenden Handänderung als Grundlage für die Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer gemäss § 219 Abs. 2 StG wie auch die Bestimmung des Verfalltags für die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 175 Abs.1 StG i.V.m. § 71 VO StG, ab welchem Ausgleichszinsen geschuldet sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 209 N 24), knüpft an den Zeitpunkt dieser wirtschaftlichen Handänderungen an. Insbesondere im Hinblick auf die Unterbrechbarkeit der relativen fünfjährigen Veranlagungsverjährungsfrist ist nicht einzusehen, weshalb in Sinn eines verfassungsrechtlich bedenklichen Methodenpluralismus einzig für den Verjährungsfristenlauf gemäss § 215 Abs. 1 StG beim Kettenhandel auf die abschliessende zivilrechtliche Handänderung abzustellen ist. Nicht zuletzt die vorgenannte Regelung des Verfalltags zeigt auf, dass die vom Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde C für den Fall eines Kettenhandels vertretene Konzeption einer

aufschiebend bedingten und deshalb erst mit Eintritt der Bedingung des Vollzugs der zivilrechtlichen Handänderung entstehende, fällig werdende und verjährende Grundsteuerforderung letztlich nicht schlüssig sein kann. Vielmehr ist – wie dies das Verwaltungsgericht vertritt – von einem sich an das Institut der auflösenden Bedingung anlehrenden Konzept der Steuerforderungsentstehung beim Kettenhandel bzw. von einem Konzept einer vom Bedingungsrecht unabhängigen zusätzlichen Veranlagungsvoraussetzung auszugehen.

bbb) In steuerharmonisierungsrechtlicher bzw. gesetzessystematischer Hinsicht ist in Bezug auf die absolute fünfzehnjährige Veranlagungsverjährungsfrist gemäss Art. 47 Abs. 1 StHG (bzw. § 130 Abs. 4 StG) zudem darauf hinzuweisen, dass diese Frist mit der Befugnis gemäss Art. 53 Abs. 3 StHG (bzw. § 161 Abs. 2 StG), nach einem gemäss Art 53 Abs. 2 StHG (bzw. 161 Abs. 1 StG) fristgerecht innert zehn Jahren eingeleiteten Nachsteuerverfahren innert fünfzehn Jahren nach der Steuerperiode, auf welche diese sich bezieht, eine Nachsteuer festzusetzen, koordiniert ist (Klaus A. Vallender, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 53 N 18 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 161 N 4). Obwohl sich die Erwägungen des Verwaltungsgerichts (siehe E. 3b oben) auf einen altrechtlichen Nachsteuerfall beziehen, führt dies einerseits zum Schluss, dass diese im harmonisierten Recht auch für die absolute Veranlagungsverjährungsfrist bei Kettenhandelsfällen im offenen Verfahren massgebend sein müssen. Andererseits zeigt diese Koordination der absoluten Veranlagungsverjährungsfristen im offenen wie im Nachbesteuerungsverfahren auf, dass der Gesetzgeber die Auffassung vertritt, dass ein Steuerpflichtiger auf jeden Fall spätestens nach 15 Jahren nach dem Jahr seines steuerrechtlich relevanten Verhaltens nicht mehr eingeschätzt bzw. veranlagt werden soll. Wird bei einem Kettenhandel für die Berechnung der entsprechenden Veranlagungsverjährungsfristen jedoch auf die abschliessende zivilrechtliche Handänderung abgestellt, so verlängert sich diese Fünfzehnjahresfrist um die – unbestimmte und zumindest theoretisch sich über viele Jahre erstreckende – Zeitspanne zwischen der einschlägigen wirtschaftlichen und der abschliessenden zivilrechtlichen Handänderung. Eine solche unbestimmte Gesamtfrist widerspricht dem der Veranlagungsverjährung innewohnenden Zweck der Erlangung von Rechtssicherheit und Rechtsfrieden.

cc) Zusammenfassend ist festzustellen, dass § 215 Abs. 1 StG im Zusammenhang mit der Besteuerung eines Kettenhandels entsprechend den verwaltungsgerichtlichen Erwägungen in den Entscheiden vom 16. Juni 1993 (RB 1993 Nr. 27) dahinge-

hend auszulegen ist, dass die Veranlagungsverjährung für jede wirtschaftliche Handänderung in der Kette fünf Jahre nach Ablauf des entsprechenden Jahres der jeweiligen wirtschaftlichen Handänderung zu laufen beginnt. Die der Auslegung zugrunde liegenden Motive führen zum Schluss, dass keine unechte Gesetzeslücke vorliegt.

4. Zu bestimmen bleibt im vorliegenden Fall der konkrete Zeitpunkt der massgeblichen Handänderung gemäss § 215 Abs.1 Satz 1 StG als Ausgangspunkt für die Berechnung der fünfjährigen relativen Veranlagungsverjährungsfrist. Aufgrund des Auslegungsergebnisses nicht in Frage kommt das Datum des grundbuchlichen Vollzugs des Grundstückkaufs und damit der zivilrechtlichen Handänderung zwischen D und der Sammelstiftung E am 5. Januar 2005. Ebenfalls nicht in Frage kommt der von den Pflichtigen geltend gemachte Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags zwischen D und den Pflichtigen am 16. September 2004. Mit jenem Rechtsgeschäft ist den Pflichtigen zwar die wirtschaftliche Verfügungsmacht übertragen worden. Bei der Grundstückgewinnsteuer ist indes – anders als bei der per 31. Dezember 2004 abgeschafften Handänderungssteuer – beim wirtschaftlichen Zwischenerwerber nicht auch die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ein steuerauslösender Tatbestand, sondern nur die tatsächliche Ausübung dieser wirtschaftlichen Verfügungsmacht zugunsten eines Dritten. Vorliegend haben die Pflichtigen diese – vom Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde C geltend gemachte – wirtschaftliche Verfügungsmacht spätestens mit dem Datum der Beurkundung des Kaufvertrags zwischen D und der Sammelstiftung E am 8. Dezember 2004 ausgeübt.

Mit dem Handänderungsdatum 8. Dezember 2004 hat die Veranlagungsverjährungsfrist gemäss § 215 Abs. 1 Satz 1 StG in der Folge am 1. Januar 2005 zu laufen begonnen und am 31. Dezember 2009 geendet. Die von der Abteilung Steuern der Gemeinde C den Pflichtigen zur Kenntnis gebrachten Aufforderungen zur Einreichung einer Steuererklärung vom 6. August 2010 sind nach Ablauf der relativen fünfjährigen Veranlagungsverjährungsfrist erfolgt und zeitigen daher keine unterbrechende Wirkung mehr. Der Ausschuss für Grundsteuern der Gemeinde C hat die im Zeitpunkt der Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 4. Oktober 2012 bereits eingetretene Veranlagungsverjährung zu Unrecht nicht berücksichtigt.

5. Da die generelle Verwirkung des Rechts zur Besteuerung von Grundstücksgewinnen durch die zuständige kommunale Grundsteuerbehörde infolge Zeitablaufs feststeht, erübrigt sich die Untersuchung darüber, ob sämtliche Voraussetzungen für das Vorliegen eines steuerbaren Kettenhandels zwischen den Pflichtigen und der Sammelstiftung E erfüllt sind.

6. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rekurses. Der Einspracheentscheid GR 2012/0002W des Ausschusses für Grundsteuern der Gemeinde C ist aufzuheben. Bei diesem Prozessausgang, in welchem die Pflichtigen vollständig mit ihrem Begehren durchdringen, sind die Gerichtskosten der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Ferner ist den Pflichtigen für das Rekursverfahren eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987). Unter Berücksichtigung der nicht einfachen Sachverhalts- und Rechtsfragen sowie eines Streitwerts von Fr. 116'160.- rechtfertigt sich eine Vergütung von (insgesamt) Fr. 3'500.- (einschliesslich Mehrwertsteuer).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid GR 2012/ZZZZ des Ausschusses für Grundsteuern der Gemeinde C vom 21. Oktober 2013 wird aufgehoben. Es wird festgestellt, dass hinsichtlich der Besteuerung der wirtschaftlichen Handänderung vom 8. Dezember 2004 die Veranlagungsverjährung eingetreten ist.

[...]