



Entscheid

27. September 2016

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A,

vertreten durch RA Dr.iur. B,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Mit Kaufvertrag vom ... 2014, welcher gleichentags grundbuchlich vollzogen wurde, veräusserte A seinen hälftigen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft Kat.Nr. ..., Einfamilienhaus mit 542 m² Land an der ... 6 in C, zum Preis von Fr. 605'000.- an A. Mit Veranlagungsentscheid vom 6. Mai 2015 schob die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C die Besteuerung infolge Abgeltung von güter- und scheidungsrechtlichen Ansprüchen antragsgemäss auf. Die Ehe wurde am ... 2015 geschieden. Bereits vorgängig begründete A (nachfolgend die Pflichtige) mit D eine einfache Gesellschaft und brachte mit Handänderung vom ... 2015 einen Gesamthandanteil von 40% an der Liegenschaft Kat.Nr. ... zum Preis von Fr. 490'000.- in die einfache Gesellschaft ein. Mit Veranlagungsentscheid vom 2. Dezember 2015 auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C der Veräusserin eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 32'574.- bei einem steuerbaren Gewinn von (abgerundet) Fr. 118'000.-. Da die Hälfte des Grundstücks durch einen steueraufschubsbegründenden Tatbestand erworben wurde, stellte sie für die Berechnung des Gewinns und der Besitzdauer auf die letzte steuerbare Handänderung vom ... 2007 ab.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache wies die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C am 11. März 2016 ab.

C. Mit Rekurs vom 13. April 2016 liess die Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben und das Geschäft zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eventualiter sei der Grundstücksgewinn auf Fr. 4'804.55, subeventualiter auf Fr. 59'064.- festzulegen. Sub-Subeventualiter seien die Anlagekosten im Rahmen der nachfolgenden Ausführungen zu berücksichtigen. Ferner beantragte sie eine Parteientschädigung.

In der Rekursantwort vom 26. Mai 2016 schloss die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C auf Abweisung des Rekurses und beantragte ebenfalls eine Parteientschädigung.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) In ihrem Hauptantrag beantragt die Pflichtige, den Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zur Neubehandlung zurückzuweisen. Zur Begründung bringt sie vor, dass der Entscheid vom 6. Mai 2015 betreffend Aufschieb der Grundstückgewinnsteuer mangelhaft eröffnet worden sei, da dieser Entscheid nur dem Veräusserer zugestellt worden sei. Sie habe keinen Entscheid erhalten.

b) Entgegen der Auffassung der Pflichtigen liegt diesbezüglich kein Verfahrensmangel vor. Steuerpflichtig ist gemäss § 217 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) allein der Veräusserer. Die gesetzliche Steuerpflicht kann nicht durch Parteivereinbarung abgeändert werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 217 N 11). Die Person des Veräusserers als Steuersubjekt ist in verschiedenen Richtungen wichtig. Einerseits ist nur der Veräusserer ins Verfahren einzubeziehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 20). Andererseits darf der Veranlagungsentscheid nur gegenüber dem Veräusserer ergehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 14). Dies gilt auch, wenn der Erwerber die Grundstückgewinnsteuer übernimmt oder der Veräusserer – wirtschaftlich betrachtet (beispielsweise aufgrund eines Treuhandverhältnisses) – gar nie eine Eigentümerstellung innehatte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 217 N 14 und 22). Nicht anders kann es sich verhalten, wenn der Erwerber das Grundstück aufgrund eines steueraufschub-begründenden Tatbestands (§ 216 Abs. 3 StG) erwirbt und damit gleichsam in die Fussstapfen des Veräusserers tritt und die latente Steuerlast auf dem bis zur steuerprivilegierten Handänderung erzielten Gewinn übernimmt (§ 219 Abs. 3 StG). Auch in diesem Fall ist der Steuerentscheid einzig dem Veräusserer zuzustellen. Trotz Übernahme des bis zur steuerprivilegierten Handänderung erzielten latenten Grundstückgewinns hat die Pflichtige als Erwerberin keinen gesetzlichen Anspruch auf die Zustellung des Steuerentscheids betreffend den Steueraufschub. Zu Recht ist das Gemeindesteuernamt C auf einen diesbezüglich gestellten Antrag vom 15. Dezember 2015 nicht eingetreten. Die Pflichtige wäre als direkt Betroffene auch nicht legitimiert

gewesen, in eigenem Namen ein Rechtsmittel gegen den Entscheid betreffend den Steueraufschub einzureichen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 211 N 6). Aktivlegitimiert ist bei der Grundstückgewinnsteuer einzig der Veräusserer (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, §§ 211 N 5 ff, 212 N 4).

c) Damit der Erwerber weiss, dass er im Falle der Weiterveräusserung eines privilegiert erworbenen Grundstücks mit einer Nachbesteuerung des latent übernommenen Gewinns rechnen muss, sieht das Steuergesetz bei Handänderungen unter Ehegatten in § 216 Abs. 3 lit. b StG immerhin vor, dass beide Ehegatten mit dem Aufschub der Grundstückgewinnsteuer einverstanden sein müssen. Ohne dieses Einverständnis darf kein Steueraufschub gewährt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 208). Das Einverständnis kann entweder ausdrücklich gegenüber der Steuerbehörde oder im Ehevertrag, in der Scheidungs- bzw. Trennungskonvention oder in einem allfälligen Kaufvertrag erklärt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 207). Im vorliegenden Fall wurde das Einverständnis bereits im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom ... 2014 erklärt, indem beide Vertragsparteien beantragten, die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG aufzuschieben. Zusätzlich erteilte die Pflichtige ihr Einverständnis gegenüber der kommunalen Grundsteuerbehörde auch am 28. April 2015. Auf dem Formular, welches ihr am 17. April 2015 persönlich zugesandt wurde, ist zudem ausdrücklich vermerkt, dass der Aufschub des Grundstückgewinns bezüglich der Handänderung vom ... 2014 seinen Rechtsgrund in der Abgeltung güter- und scheidungsrechtlicher Ansprüche beziehungsweise ausserordentlicher Beiträge gemäss Art. 165 ZGB hat. Ebenso sind die Konsequenzen, welche auf die Pflichtige im Falle einer Weiterveräusserung des Grundstücks zukommen, ausdrücklich erwähnt worden. Auch in dieser Hinsicht hat das Gemeindesteueramt alles richtig gemacht. Dass die Pflichtige die Bedeutung und Tragweite der öffentlich beurkundeten Vertragsklausel betreffend Steueraufschub, die im erwähnten Formular "Einverständnis zum Steueraufschub" noch rechtzeitig vor der Veranlagung konkretisiert wurde, nicht verstanden hat, ist nicht auf einen Verfahrensfehler der Steuerbehörde, sondern allein auf das unsorgfältige Verhalten der Pflichtigen zurückzuführen. Überhaupt nicht nachvollziehbar ist, dass die Pflichtige bei dieser Sachlage einem Irrtum unterlegen sein soll, weil sie glaubte, dass dem Steueraufschub als Rechtsgrund eine Ersatzbeschaffung zugrundelag. Davon ist weder im Kaufvertrag vom ... 2014 die Rede, noch ergibt sich der entsprechende Steueraufschubgrund aus dem Formular "Einverständnis zum Steueraufschub", welches der Pflichtigen am 17. April 2015 zugesandt wurde. Wer als mündige und urteilsfähige Person – noch dazu vor dem Notar –

Erklärungen abgibt, muss sich über die Tragweite dieses Handelns grundsätzlich Klarheit verschaffen (BGE 138 V 495) und Rückfragen stellen, wenn vor der Veranlagung amtliche Informationen über den Grund und die Konsequenzen des Steueraufschubs erfolgen, die in Widerspruch zu den Vorstellungen der Pflichtigen standen.

Da kein Verfahrensmangel vorliegt, kommt eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz von vorneherein nicht in Betracht, was zur Abweisung des Hauptantrags führt.

2. Eventualiter beantragt die Pflichtige, den Grundstücksgewinn auf Fr. 4'804.55 festzusetzen und die Grundstücksgewinnsteuer auf Fr. 0.- herabzusetzen.

a) Dieser Eventualantrag basiert auf der Annahme, dass der Erwerb des hälftigen Miteigentums am betroffenen Grundstück vom ... 2014 keinen scheidungsrechtlichen Hintergrund hatte und somit nicht zu einem Aufschub des Grundstücksgewinns hätte führen dürfen. Weiter geht die Pflichtige von der Annahme aus, dass sie die andere Hälfte bereits am ... 2007 erworben habe und sie in ihrer Gestaltung frei sei, von welchem Erwerbstopf aus sie weitere Grundstückstransaktionen vornehmen wolle. Da sie am ... 2015 nur einen Gesamthandanteil von 40% des Grundstücks veräussert habe, wähle sie denjenigen Erwerbstopf aus, welcher die geringsten Kosten nach sich ziehe. Somit stamme der am ... 2015 veräusserte 40%-Anteil von jener Hälfte, die sie am ... 2014 zum Preis von Fr. 605'000.- von ihrem Ex-Mann erworben habe. Daraus resultiere bei Anlagekosten von Fr. 485'195.- (Erwerbspreisanteil Fr. 484'000.- zuzüglich Handänderungskosten von Fr. 1'195.-) und einem Erlös von Fr. 490'000.- ein Grundstücksgewinn von Fr. 4'805.-.

b) Die Auffassung der Pflichtigen, dass die Handänderung vom ... 2014 keinen güterrechtlichen Hintergrund gehabt habe, geht fehl. Die Liegenschaft ... 6 befand sich im gemeinsamen (Mit)Eigentum der Ehegatten, wobei jeder Ehegatte bedeutende Eigenmittel eingebracht hat. Zum Zeitpunkt der Handänderung war das Scheidungsverfahren zwischen den Eheleuten bereits im Gang, wurde doch deren Ehe mit Urteil des Bezirksgerichts Hinwil vom ... 2015 geschieden. Bei der Scheidung muss eine Auseinandersetzung über das Vermögen der Eheleute stattfinden (Tuor/Schnyder/Schmid/Jungo, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 14. A, 2015, S. 219). Diese betrifft insbesondere das Güterrecht. Zu den scheidungsrechtlichen Ansprüchen, deren

Abgeltung zu einem Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer führen, fallen neben den rein güterrechtlichen Ansprüchen zusätzlich insbesondere Zahlungen für nahehelichen Unterhalt (Art. 125 Abs. 1 ZGB) oder entgangene Vorsorgeansprüche (Art. 124 Abs. 1 ZGB; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 204). Darüber haben sich die Eheleute im Rahmen einer am ... 2015 unterzeichneten Konvention aussergerichtlich geeinigt. Der kurz zuvor der Pflichtigen zu Alleineigentum übertragene hälftige Miteigentumsanteil an der Liegenschaft ... 6 erfolgte offensichtlich zur Abgeltung scheidungsrechtlicher Ansprüche im Sinn von § 216 Abs. 3 lit b StG im Hinblick auf die unmittelbar bevorstehende Scheidung. Dies haben die Ehegatten im Kaufvertrag vom ... 2014 auch unmissverständlich zum Ausdruck gebracht. In Ziffer 6 der weiteren Bestimmungen wurde nämlich vereinbart: "Diese Handänderung wird im Hinblick auf die Ehescheidung der Vertragsparteien vollzogen. Die Parteien beantragen aus diesem Grund den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG". Bei dieser Sachlage vermag die Behauptung der Pflichtigen, dass – unabhängig von scheidungs- oder eherechtlichen Ansprüchen – ein normales Kaufgeschäft unter Ehegatten vorgelegen habe, nicht zu überzeugen. Weiter kann auch aus dem Kaufpreis, der dem vollen Verkehrswert entsprochen habe, nichts zu Gunsten der Pflichtigen abgeleitet werden. Üblicherweise erfolgen Handänderungen im Scheidungsverfahren zum Verkehrswert, weil sich in Scheidung befindliche Ehegatten einander nichts mehr schenken. Liegt der Kaufpreis unter dem Verkehrswert, dann ist das häufig darauf zurückzuführen, dass die Vertragsparteien der vom Erwerber zu übernehmenden latenten Grundstückgewinnsteuer Rechnung tragen. Dass dies im vorliegenden Fall unterblieb, ist für die Beurteilung, ob die Handänderung einen scheidungsrechtlichen Hintergrund im Sinn von § 216 Abs. 3 lit b StG hatte, nicht relevant.

Entgegen der Auffassung der Pflichtigen bedarf es für den Eintritt des Steueraufschubtatbestands gemäss § 216 Abs. 3 lit b StG nicht zwingend einer gerichtlichen Zuweisung. Die Eheleute können sich über die Zuweisung des Eigentums an einer Liegenschaft auch aussergerichtlich einigen. Privilegiert sind nicht nur alle Handänderungen unter Ehegatten, die ihren Rechtsgrund im Scheidungsurteil haben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 N 204), sondern auch alle Handänderungen, die im Hinblick auf die Scheidung erfolgen (FD, 18. April 1995, AFD 30078). Letztere Voraussetzung liegt nach dem Gesagten eindeutig vor, so dass die kommunale Grundsteuerbehörde bezüglich der Handänderung vom ... 2014 (50%-Anteil) zu Recht einen Steueraufschub gewährt hat. Dies hat gemäss § 219 Abs. 3 StG zur Folge, dass die Handänderung vom ... 2014 bei der Gewinnermittlung zufolge Weiterveräusserung des

Gesamthandanteils von 40% vom ... 2015 auszublenden ist. Der Eventualantrag, die Grundstücksgewinnsteuer bei einem (steuerfreien) Gewinn von Fr. 4'804.55 auf Fr. 0.- herabzusetzen, ist somit ebenfalls abzuweisen.

c) Anzumerken ist überdies, dass auch der von der Pflichtigen beantragten Steuerberechnung (bei Dahinfallen des Steueraufschubs) nicht gefolgt werden kann. Der Pflichtigen steht bei der teilweisen Weiterveräusserung eines zu verschiedenen Zeitpunkten erworbenen Grundstücks, das sich im Zeitpunkt der Veräusserung in ihrem Alleineigentum befindet, die beanspruchte Gewinnoptimierungsgestaltungsfreiheit nicht zu. Sie kann mit anderen Worten nicht wählen, von welcher Erwerbshälfte sie den Gesamthandanteil von 40% veräussert hat, weil sich der veräusserte Anteil auf die ganze Liegenschaft bezieht.

3. Subeventualiter beantragt die Pflichtige, den Grundstücksgewinn auf Fr. 59'064.- herabzusetzen.

a) Dieser Antrag basiert wiederum auf der Annahme, dass die Handänderung vom ... 2014 keinen scheidungsrechtlichen Hintergrund hatte und somit nicht zu einem Aufschub des Grundstücksgewinns hätte führen dürfen. Im Unterschied zum Eventualantrag verzichtet sie jedoch auf die Gestaltungsfreiheit hinsichtlich der Wahl des Erwerbstopfes. Zudem macht sie wertvermehrnde Aufwendungen und Handänderungskosten von insgesamt Fr. 2'936.02 geltend.

b) Wie unter E. 2 dargelegt, liegt der scheidungsrechtliche Hintergrund vor, so dass auch der Subeventualantrag abzuweisen ist. Bei dieser Sachlage erweisen sich die weiteren Vorbringen, wie die gesonderte Gewinnermittlung im Einzelnen vorzunehmen sei, als gegenstandslos.

4. Sub-Subeventualiter macht die Pflichtige geltend, dass die Anlagekosten im Rahmen der nachfolgenden Ausführungen zu berücksichtigen seien.

a) Eine substantiierte Begründung zu diesem Antrag fehlt jedoch in der Rekursschrift, so dass unklar ist, worauf die Pflichtige genau hinaus will. Bei dieser Sach-

lage ist eine eingehende rechtliche Beurteilung nicht möglich ist und hat deshalb zu unterbleiben.

Zu Gunsten der Pflichtigen ist davon auszugehen, dass sie die angefochtene Steuerberechnung dahingehend abgeändert haben will, dass sie neben den anteiligen Erwerbskosten von Fr. 372'000.- (40% von Fr. 930'000.-) weitere Anlagekosten, nämlich wertvermehrnde Aufwendungen und Handänderungskosten, berücksichtigt haben will.

b) Als wertvermehrnde Aufwendungen macht die Pflichtige folgende Aufwendungen geltend:

	Betrag Fr. (100%)
... Haushaltgeräte, Kombi-Steamer (2007)	2'052.00
... Bodenbeläge, neuer Teppich (2009)	917.35
... Pflastersteine (2010)	877.65
... TV-Anschluss (2013)	273.00
... TV-Anschluss Pergola (2014)	340.80
Total	4'460.80
davon 40-Anteil	1'784.32

Diese belegten Aufwendungen wurden von der Rekursgegnerin anerkannt, so dass deren anteilmässigen Anrechnung im Höhe von Fr. 1'784.30 nichts im Weg steht.

c) Die Handänderungskosten beim Erwerb vom ... 2007 belaufen sich auf Fr. 1'683.60 (= Beurkundungskosten Fr. 511.10 + Eigentumsübertragungskosten Fr. 1'172.50). Sie wurden von der Rekursgegnerin ebenfalls anerkannt und können im Umfang von Fr. 673.45 (40% von Fr. 1'683.60) berücksichtigt werden.

5. Diese Erwägungen führen zu folgender neuer Steuerberechnung:

[...]

Der Rekurs ist somit teilweise gutzuheissen und die der Pflichtigen auferlegte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 32'574.- auf Fr. 31'684.- herabzusetzen.

6. Da die Pflichtige weitgehend unterliegt und hinsichtlich des Umfangs, in welchem sie obsiegte, das Rekursverfahren verursacht hat, indem sie die entsprechenden Anlagekosten nicht rechtzeitig im Veranlagungsverfahren geltend machte, sind die Kosten des Rekursverfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 und 2 StG) und steht ihr die beantragte Parteientschädigung nicht zu (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). Auch der obsiegenden Rekursgegnerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen, da ihr im Rekursverfahren kein besonderer Aufwand erwachsen ist.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen Einspracheentscheid der Kommission für Grundsteuern der Gemeinde C vom 11. März 2016 wird teilweise gutgeheissen und die der Rekurrentin auferlegte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 32'574.- auf Fr. 31'684.- herabgesetzt.

[...]