



## Entscheid

5. Oktober 2021

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Christian Griesser, Steuerrichterin  
Tanja Petrik und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

**A,**

**Rekurrentin,**

und

1. **B,**
2. **C,**

**Mitbeteiligte,**

alle vertreten durch RA lic.iur. D,

gegen

**Stadt E,**

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. 1. Der 1927 geborene, seit 1997 verwitwete und am ... 2017 verstorbene F übertrug mit öffentlich beurkundetem Vertrag ... 2011 seinen Nachkommen A, B und C zu Gesamteigentum mit gleichen Quoten die Liegenschaften Kat.Nrn. ... (Gebäude Vers.-Nrn. ... und ... mit 428 m<sup>2</sup> Gebäudegrundfläche und Umschwung, ...Strasse ...) und ... (Gebäude Vers.-Nrn. ... und ... mit 483.7 m<sup>2</sup> Gebäudegrundfläche und Umschwung, ...Strasse ...) in E. Als Gegenleistung übernahmen die Erwerber als einfache Gesellschaft eine grundpfandrechtlich gesicherte Darlehensschuld von Fr. ... gegenüber der ...Bank; im Übrigen handelte es sich um eine Schenkung. Die Parteien vereinbarten, dass die Schenkung im Nachlass des Veräusserers nicht zur Ausgleichung zu bringen sei. Zugleich räumte sich F das lebenslange Wohnrecht an der 4-Zimmer-Wohnung im Erdgeschoss und an der 4-Zimmer-Wohnung im ersten Obergeschoss des Gebäudes Vers.-Nr. ... ein. In Ziffer 14 der weiteren Bestimmungen zum Vertrag wurde festgehalten:

"Die erwerbende Partei erwirbt das Vertragsobjekt zu Gesamteigentum infolge einfacher Gesellschaft. Sie erklärt, dass sie intern eine antizipierte Erbengemeinschaft bildet und die einzelnen Gesellschafter zu gleichen Teilen am Gesellschaftsvermögen beteiligt sind. Für ihr Gemeinschaftsverhältnis sind somit die Regeln der Erbengemeinschaft analog anwendbar (Auflösungs- bzw. Teilungsanspruch, Fortsetzung mit den Erben im Falle des Versterbens eines Gesellschafters etc.)."

2. Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom ... 2019 trat A aus der einfachen Gesellschaft aus und übertrug ihren Anteil von 1/3 auf die beiden Geschwister. Deren Quote an den beiden Liegenschaften erhöhte sich damit von bisher je 1/3 auf je 1/2. Die Parteien verständigten sich darauf, dass die Beteiligung der ausscheidenden Gesellschafterin mit Fr. ... zu bewerten sei. Diese Schuld werde durch Übernahme einer Hypothek von Fr. ... und durch eine ausseramtlich geleistete Zahlung von Fr. ... getilgt.

3. Der Grundsteuerausschuss der Stadt E würdigte den Austritt von A aus der einfachen Gesellschaft als steuerbare zivilrechtliche Handänderung und auferlegte den drei als Veräusserer ins Recht gefassten Geschwistern mit Veranlagungsentscheid vom 26. Februar 2021 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 48'700.-.

B. Hiergegen erhoben die Adressaten am 15. März 2021 Einsprache. In erster Linie beantragten sie, dass der Veranlagungsentscheid als nichtig zu erklären sei, weil einzig die ausgeschiedene Gesellschafterin als Veräusserin gelte. Eventuell sei der Veranlagungsentscheid deswegen aufzuheben, weil ein Steueraufschub zu gewähren sei. Subeventuell sei die Steuer zu ermässigen, da der Veranlagung ein übersetzter Verkehrswert vor 20 Jahren zugrunde liege.

Der Grundsteuerausschuss verwarf mit Einspracheentscheid vom 11. Mai 2021 den Haupt- wie den Eventualantrag, gab indessen dem Subeventualantrag teilweise statt und ermässigte die Steuer auf Fr. 39'360.-.

C. Mit Rekurs vom 8. Juni 2021 liessen die Betroffenen gegenüber dem Steuerrekursgericht die Einspracheanträge insoweit erneuern, dass allein A als Veräusserin ins Recht gefasst werden dürfe und der aus der Handänderung vom ... 2019 erzielte Gewinn unter Annahme einer Erbteilung aufzuschieben sei. Ausserdem verlangten sie eine Parteientschädigung.

In seiner Rekursantwort vom 6. Juli 2021 schloss der Grundsteuerausschuss auf Abweisung des Rechtsmittels.

Auf die Begründung des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Steuerpflichtig ist gemäss § 217 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) der Veräusserer. Bei Gesamthandverhältnissen sind dies alle gesamthänderisch verbundenen Personen, sofern sie gemeinsam ein Grundstück an Dritte veräussern. Scheidet hingegen wie vorliegend nur eine bisherige Gesamteigentümerin aus, die ihren Eigentumsanteil an die übrigen Gesamteigentümer überträgt, so gilt nur Erstere als steuerpflichtige Veräussererin (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 217 N 17 in fine). Diese Kommentarstelle erwähnt

in einer Klammer zwar bloss die Realteilung (für welche gemäss Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 152 kein Steueraufschub stattfindet), einen gewichtigen Anwendungsfall dürfte jedoch auch das Ausscheiden eines oder mehrerer Erben aus einer vollständigen Erbengemeinschaft darstellen, was als ein die Grundstückgewinnsteuer aufschiebender Erbvorzug qualifiziert (vgl. nachfolgende Erwägungen, insb. E. 4b). Demnach wurden die in der Gemeinschaft verbleibenden Gesamteigentümer fälschlicherweise ins vorinstanzliche Verfahren einbezogen. Anders als im umgekehrten Fall, in welchem eine Partei zu Unrecht nicht oder erst nachträglich ins Verfahren einbezogen wurde, steht hier eine Nichtigkeit nicht zur Debatte. Vielmehr ist das Rubrum in dem Sinn anzupassen, dass einzig die ausscheidende Gesamteigentümerin als Rekurrentin aufzuführen und die beiden verbleibenden Gesamteigentümer, welche sich denselben anwaltlichen Beistand gesucht haben, lediglich aufgrund der Entschädigungsfolgen (nunmehr) als Mitbeteiligte dennoch im Verfahren zu belassen sind (vgl. nachstehend E. 5).

2. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird nach § 216 Abs. 1 StG erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Zu den sog. zivilrechtlichen Handänderungen zählen nach ständiger Rechtsprechung auch Änderungen im Gesellschafterbestand, wie etwa die Verschiebung der ideellen Anteile der Beteiligten (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 57).

b) Die Steuer wird aufgeschoben bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung (§ 216 Abs. 3 lit. a StG). Unter Erbvorbezug werden nach der Rechtsprechung alle Rechtsgeschäfte verstanden, die der Veräusserer mit Rücksicht auf die Person des Erwerbers als Erbanwärter vornimmt und bei denen er in dieser Rücksicht ganz oder offenkundig teilweise auf ein Entgelt verzichtet (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 183 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Als Schenkung im Sinn von Art. 239 ff. OR gilt jede Zuwendung unter Lebenden, womit jemand aus seinem Vermögen einen anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert. Der Begriff der Schenkung umfasst die Elemente der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Schenkungswillens. Die gelegentlich als viertes Erfordernis genannte Bereicherung aus dem Vermögen eines anderen ist in der Vermögenszuwendung schon enthalten (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 24 N 18 ff. und § 216 N 188 ff.).

c) Der vollständige Steueraufschub tritt sowohl beim gemischten Erbvorbezug als auch bei der gemischten Schenkung ein (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 185 und N 193).

3. a) Zur Hauptsache liegt die Frage im Streit, ob der Vertrag vom ... 2011 als gemischter Erbvorbezug oder als gemischte Schenkung zu qualifizieren sei. Im Fall eines Erbvorbezugs wäre der am ... 2019 erfolgte Austritt von A aus der Gesamthandsgemeinschaft – wie nachfolgend darzulegen ist – als Erbteilung zu würdigen, die wiederum einen Steueraufschub begründen würde (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 185). Demgegenüber wäre dieser Austritt im Fall einer vorgängig erfolgten gemischten Schenkung als steuerbare Realteilung zu beurteilen. Nicht angefochten ist der im Einspracheentscheid auf (rund) Fr. 223'300.- festgesetzte Grundstücksgewinn.

b) Im Einspracheentscheid erwog der Grundsteuerausschuss, dass der Vertrag vom ... 2011 eine gemischte Schenkung zum Gegenstand habe. Das spätere Ausscheiden von A stelle daher keine Erbteilung, sondern eine Realteilung dar. An diesem Standpunkt hält die Behörde in der Rekursantwort fest. Weil die Parteien auf eine Ausgleichung ausdrücklich verzichtet hätten, könne es sich bei der Vereinbarung von 2011 nicht um einen Erbvorbezug, sondern nur um eine Schenkung handeln.

c) Demgegenüber stellen sich die Rekurrenten auf den Standpunkt, dass der Vertrag vom ... 2011 nach dem Willen der Parteien und nicht nach dem Wortlaut auszulegen sei. Weil die Erwerber die einzigen gesetzlichen Erben ihres veräussernden Vaters gewesen seien und sie die Liegenschaften zur gesamten Hand erworben hätten, liege ungeachtet des Verzichts auf die Ausgleichspflicht ein Erbvorbezug vor. Der nachfolgende Austritt von A aus der Gesamteigentümergeinschaft sei daher als Erbteilung zu qualifizieren.

4. a) Da es sich beim Erbvorbezug nicht um einen zivilrechtlich feststehenden Begriff handelt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner § 216 N 183; vgl. ferner Hans Rainer Künzle, in: Daniel Abt/Thomas Weibel [Hrsg.], Praxiskommentar Erbrecht, 4. A., 2019, Einleitung N 67 ff.), ist der im Titel des Vertrags gewählte Begriff "gemischte Schenkung" für die Qualifikation dieses Rechtsgeschäfts nicht ausschlaggebend. Vielmehr ist der Auslegung der tatsächliche Wille der Vertragsparteien zugrunde zu legen

(Gauch/Schluep/Schmid, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, 11. A., 2020, Rn. 308 ff.; vgl. auch Art. 18 Abs. 1 OR). Nach unwidersprochener Darstellung der Rekurrentin und den Mitbeteiligten waren sie im Zeitpunkt des Vertragsschlusses am ... 2011 die einzigen gesetzlichen Erben ihres Vaters F. Unter diesen Umständen ist das Rechtsgeschäft als antizipierte Erbfolge zu würdigen, wie in Ziffer 14 der Weiteren Bestimmungen des Vertrags denn auch zutreffend festgehalten wird. Dementsprechend haben die Parteien auch den Erwerb zu Gesamteigentum und nicht zu Miteigentum vereinbart, was im Fall eines Rechtsgeschäfts unter Lebenden bedeutend mehr Sinn machen würde. An dieser Qualifikation ändert der Umstand nichts, dass die Vertragsparteien festgehalten haben, diese Schenkung im Nachlass der veräussernden Partei sei nicht zur Ausgleichung zu bringen; denn als Ausgleichungsgläubiger wie auch als Ausgleichungsschuldner kommen nur gesetzliche Erben in Frage (Jacqueline Burckhardt Bertossa, in: Praxiskommentar Erbrecht, Art. 626 N 6 und N 13, 4. A., 2019), und diese wurden vorliegend alle zu gleichen Teilen einbezogen. Der Sinn dieses Verzichts kann höchstens darin gesehen werden, dass die in den Genuss des Erbvorbezugs gekommenen Kinder von einer Ausgleichungspflicht entbunden werden sollten, wenn später – namentlich im Fall der Wiederverheiratung ihres Vaters – neue gesetzliche Erben hinzukommen sollten. Dass es sich vorliegend so verhält, ist indes aber weder aus den Akten ersichtlich noch wird dies von der Rekursgegnerin eingewendet. Im Übrigen liesse sich in steuerlicher Hinsicht durchaus die Auffassung vertreten, dass nur schon aus Gründen des Rechtsfriedens und der Rechtssicherheit ohnehin einzig auf die im Zeitpunkt der erbvertraglichen Vereinbarung vorhandene Situation bezüglich Erbfolge abzustellen ist.

b) Kommt mehreren Erbanwärtern durch Erbvorbezug gemeinsam ein Grundstück zu, so ist bei der späteren Teilung unter diesen Personen wie folgt zu differenzieren:

Haben die mehreren Erbanwärter das Grundstück zu *Miteigentum* erhalten, ist die spätere Auseinandersetzung unter den Erbanwärtern grundstückgewinnsteuerlich nicht mehr privilegiert. Der Erwerb zu Miteigentum kann nicht mit einem vorgezogenen Erbgang gleichgesetzt werden, da bei einem Erbgang die mehreren Erben den Nachlass zu Gesamteigentum erwerben (Art. 602 Abs. 2 ZGB). Die mehreren Erbanwärter bilden bei Miteigentum somit keine Erbvorbezugsgemeinschaft, welche wie bei einer Erbteilung steuerlich privilegiert geteilt werden kann. Es liegt vielmehr eine Miteigen-

tumsgemeinschaft vor, die eine steuerpflichtige (Real-)Teilung vornimmt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 187a).

Erwerben die Erbanwärter das Grundstück dagegen zu *Gesamteigentum*, kann die spätere Auseinandersetzung unter ihnen wie eine Erbteilung privilegiert werden (Erbvorbezugsgemeinschaft). Indem die Erbanwärter das Grundstück nämlich zu Gesamteigentum im Rahmen eines Erbvorbezugs erhalten, bekommen sie das Grundstück grundsätzlich auf die gleiche Art, wie sie es beim Tod des Erblassers erhalten würden (Art. 602 Abs. 2 ZGB). Damit die spätere Teilung unter den Erbanwärttern mit einer steuerrechtlich privilegierten Erbteilung gleichgesetzt werden kann, muss entweder vorausgesetzt werden, dass – wie vorliegend – sämtliche Erbanwärter am Erbvorbezug teilnehmen (sprich wie bei einem Erbgang, oder – wenn bloss ein Teil der Erbanwärter mittels Erbvorbezug ein Grundstück erhält, was vorliegend jedoch nicht der Fall ist – der Erbvorbezug beim Tod des Erblassers auszugleichen ist, Art. 626 Abs. 2 ZGB; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 187b).

c) Diese Lehrmeinung, die sich auf das Präjudiz RB 1995 Nr. 56 (= StE 1995 B 42.32 Nr. 4 = ZStP 1995, 233) stützt, überzeugt. Danach kommt es bei der Auflösung oder beim Ausscheiden eines Erbanwärters aus einer vollständigen Erbvorbezugsgemeinschaft dann zu einem Steueraufschub, wenn die Erbanwärter bezüglich des vorbezogenen Grundstücks eine Gemeinschaft zur gesamten Hand gebildet haben. So verhält es sich nach dem Gesagten im vorliegenden Fall. Der Rekurs ist daher gutzuheissen und der Einspracheentscheid des Grundsteuerausschusses aufzuheben.

5. Bei diesem Verfahrensausgang sind die (analog VGr, 30. September 2020, SB.2019.00046 [E. 5.2] zu reduzierenden) Kosten des Rekursverfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Die Voraussetzungen von § 152 StG i.V.m. § 7 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 für die Zuspreechung einer Parteientschädigung im angemessenen Betrag von (insgesamt) Fr. ... (Mehrwertsteuer inbegriffen) an die obsiegende Rekurrentin sind erfüllt. Ebenso ist den beiden Mitbeteiligten, welche zu Unrecht ins Verfahren einbezogen wurden und denselben Rechtsbeistand wie die Rekurrentin beigezogen haben, analog § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 lit. a VRG eine reduzierte Entschädigung von je Fr. ... für ihre Umtriebe zuzusprechen.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Grundsteuerausschusses der Stadt E vom 11. Mai 2021 wird gutgeheissen. Für den Grundstückgewinn von Fr. 223'300.- wird der Rekurrentin ein Steueraufschub gewährt.

[...]