

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2021.17

Entscheid

5. April 2022

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet, Steuerrichter
Marc Gerber und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A AG,

vertreten durch RA lic.iur. B und
RA lic.iur. C,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch die Grundsteuerkommission,
diese vertreten durch RA Dr.iur. E,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (Nachsteuer)

hat sich ergeben:

A. 1. Die A AG (vor ... 2010 "F AG G", nachfolgend die Pflichtige), mit Sitz in D, bezweckte die Ausführung von [...]. 2009 befand sie sich noch im Eigentum von F und besass die Grundstücke Kat.-Nrn. 1, 2 und 3, mit [...], an der ...strasse ..., ..., ... in D. Auf einer Teilfläche des Grundstücks Kat. Nr. 3 bestand ein 2004 begründetes selbständiges und dauerndes Baurecht zugunsten der H AG, und am ... 2009 begründete die Pflichtige auf den beiden anderen Grundstücken sowie auf dem Rest des Grundstücks Kat. Nr. 3 ein Baurecht zu eigenen Gunsten. Ebenfalls am ... 2009 veräusserte sie die drei Grundstücke an die I AG, D, zu einem Preis von Fr. 2'300'000.-. Zugleich verkaufte F die Pflichtige per ... 2010 an die J AG.

Mit Veranlagungsentscheid vom 13. Juli 2010 setzte die Grundsteuerkommission, ausgehend von einem Erwerbspreis von Fr. 2'000'000.-, den steuerpflichtigen Grundstücksgewinn auf Fr. 300'000.- fest. Diese Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

2. Im Veranlagungsverfahren für die direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2009 führte der steueramtliche Revisor u.a. eine Untersuchung bezüglich diese Transaktionen durch und kam zum Ergebnis, dass die Grundstücke einen viel höheren Wert aufgewiesen hätten und durch den unterpreislichen Verkauf eine verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt sei. Dementsprechend nahm er mit Veranlagung vom 5. August 2014 beim steuerbaren Reingewinn eine Aufrechnung vor. Die Einsprache der Pflichtigen blieb erfolglos, worauf sie eine Beschwerde beim Steuerrekursgericht erhob (Verfahren 1 DB.2015.196). Das Steuerrekursgericht holte ein Gutachten bei K, Dipl. Arch. ETH, über den Verkehrswert der drei Liegenschaften Kat.-Nrn. 1, 2 und 3 per ... 2009 ein. Der Gutachter legte am 9. Dezember 2016 eine erste Fassung seines Gutachtens vor, welche er auf Einwendungen der Pflichtigen mit Nachtrag vom 30. Mai 2017 korrigieren musste. Neu resultierte ein Marktwert von Fr. 12'250'000.-. Mit Entscheid vom 31. Oktober 2017 stellte das Steuerrekursgericht auf das Gutachten ab und rechnete der Pflichtigen eine verdeckte Gewinnausschüttung von Fr. 9'950'000.- auf. Der Entscheid erwuchs in Rechtskraft.

3. Die Grundsteuerkommission war mit Schreiben des kantonalen Steueramts vom 10. Dezember 2014 über diese Aufrechnung informiert worden. Am 10. April 2015

teilte die Grundsteuerkommission der Pflichtigen mit, dass bezüglich der Handänderungen hiermit ein Nachsteuer- und Bussenverfahren eingeleitet werde. Gleichzeitig wurde das Verfahren sistiert bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids betreffend direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2009.

Mit Schreiben vom 15. August 2018 nahm die Grundsteuerkommission nach einer Kontaktaufnahme seitens der Pflichtigen das Verfahren wieder auf und stellte dieser in Aussicht, entsprechend dem Entscheid des Steuerrekursgerichts von einem Wert der übertragenen Liegenschaften von Fr. 12'250'000.- auszugehen, sodass neu ein steuerbarer Grundstücksgewinn von Fr. 10'250'000.- resultiere. Die Pflichtige bestritt am 12. November 2018 die Zulässigkeit des Nachsteuerverfahrens, da keine neuen Tatsachen oder Beweismittel vorlägen und ein solches bei Bewertungsfragen ausgeschlossen sei. Am 20. Mai 2020 gab die Grundsteuerkommission der Pflichtigen weitere Gelegenheit, um sich zu den zu den Akten genommenen Beweismitteln zu äussern. Diese machte davon am 29. Juni 2020 Gebrauch und hielt an ihrem Standpunkt fest. Weitere Schriftenwechsel führten zu keiner Annäherung der Standpunkte. Eine auf den 2. November 2020 angesetzte Besprechung fand aufgrund von Bedenken wegen der Corona-Pandemie nicht statt.

Mit Veranlagungsentscheid vom 15. Dezember 2020 setzte die Grundsteuerkommission im Nachsteuerverfahren den steuerpflichtigen Grundstücksgewinn auf Fr. 10'250'000.- fest und auferlegte der Pflichtigen eine Nachsteuer (samt Zins) in der Höhe von Fr. 3'560'264.80.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 18. Januar 2021 Einsprache erheben und beantragen, den Veranlagungsentscheid aufzuheben und das Nachsteuer- sowie das Bussenverfahren einzustellen; eventualiter sei von einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 2'460'000.- auszugehen. Am 31. März 2021 fand eine mündliche Anhörung vor der Grundsteuerkommission statt. Am 27. April 2021 wies die Grundsteuerkommission die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat.

C. Mit Rekurs vom 31. Mai 2021 beantragte die Pflichtige, den Einspracheentscheid aufzuheben und das Nachsteuerverfahren einzustellen; eventualiter sei die Sache zur Wahrung des rechtlichen Gehörs und zum Neuentscheid an die Vorinstanz

zurückzuweisen; subeventualiter sei der steuerpflichtige Grundstücksgewinn auf Fr. 2'460'000.- zu reduzieren, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Inhaltlich rügte sie neben Verfahrensmängeln, dass keine neuen Tatsachen vorlägen, da dem Gemeindesteueramt bei Vornahme der Veranlagung alle massgeblichen Informationen bekannt gewesen seien.

Die Grundsteuerkommission liess am 2. Juli 2021 beantragen, den Rekurs abzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das Steuerrekursgericht ordnete darauf einen zweiten Schriftenwechsel an. Mit Replik vom 6. September 2021 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen fest, ebenso die Vorinstanz in der Duplik vom 6. Oktober 2021. Darauf liessen sich die Parteien mit Eingaben vom 27. Oktober 2021, 15. November 2021, 2. Dezember 2021, 20. Dezember 2021, 17. Januar 2022 und 31. Januar 2022 nochmals vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Gemäss § 210 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) erfolgt die Einschätzung bei den Grundsteuern durch den Gemeindevorstand oder eine von ihm gewählte, unter dem Vorsitz eines seiner Mitglieder amtierende Kommission. Gemäss Abs. 2 entscheidet die für die Entscheidung zuständige Behörde u.a. auch über Nachsteuern. Nach § 211 Satz 1 StG kann der Steuerpflichtige bei den Grundsteuern gegen den Entscheid der Gemeindebehörde Einsprache, und nach § 212 Satz 1 StG gegen den Einspracheentscheid beim Steuerrekursgericht Rekurs erheben. Die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuern gelten sinngemäss. Vorbehalten bleibt § 252 StG (§ 212 Satz 2 und 3 StG). § 252 StG betrifft das Begehren um gerichtliche Beurteilung bei Strafsteuern; zuständig ist hier das Verwaltungsgericht.

Die Bestimmungen über die Grundsteuern enthalten neben der Erwähnung der Zuständigkeit der Gemeindebehörden in § 210 Abs. 2 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. Gegenüber der vorstehend wiedergegebenen, allgemeinen Regelung des Instanzenzugs sieht das StG bei Nachsteuern indessen eine abweichende Zuständigkeitsordnung vor, indem dort gegen den Einspracheentscheid der Rekurs an das Verwaltungsgericht vorgesehen ist (§ 162 Abs. 3 StG). Damit stellt sich die Frage, ob vorliegend das Steuerrekursgericht überhaupt zuständig ist.

Da § 206 StG die allgemeinen Bestimmungen nur dann als anwendbar erklärt, wenn die besonderen Bestimmungen keine Regelung enthalten, hier aber mit § 212 StG eine solche besondere Zuständigkeitsregelung vorliegt, ist zu schliessen, dass das Steuerrekursgericht auch für die Nachsteuern zuständig ist (so auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 162 N 42 StG). Dies wird dadurch untermauert, dass in § 212 StG lediglich § 252 StG vorbehalten wird, dem Gesetzgeber somit bei der Formulierung von § 212 StG die Frage der allfälligen Beschränkung der Zuständigkeit des Steuerrekursgerichts bewusst gewesen sein musste, er aber von einer weiteren Beschränkung bei Nachsteuern abgesehen hat. Das Verwaltungsgericht hat zudem bereits mehrfach bei Grundstückgewinnsteuer-Nachsteuerfällen das Steuerrekursgericht als Vorinstanz akzeptiert, indessen ohne, dass – soweit erkennbar – die Frage der Zuständigkeit näher thematisiert worden wäre (VGr, 25. September 2014, SB.2013.00133; 13. April 2011, SB.2010.00121; 16. Dezember 2010, SB.2010.00072). Die Zuständigkeit des Steuerrekursgerichts ist deshalb zu bejahen und es ist auf den Rekurs einzutreten.

2. a) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, 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 Bestimmung entspricht Art. 53 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden von 14. Dezember 1990 (StHG).

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 (Martin E. Looser, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 53 N 7a DBG). Was nicht aus den Akten ersichtlich war, gilt als neu (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 160 N 25 StG).

Es fragt sich, was gilt, wenn die Steuerbehörde die Unvollständigkeit der Selbstdeklaration hätte erkennen können. Allgemein darf die Steuerbehörde – d.h., wenn kein besonderes Indiz vorliegt – auf die Angaben des Steuerpflichtigen abstellen, ohne weitere Untersuchungen durchzuführen. Sie muss insbesondere ohne besonderen Anlass keine Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vornehmen oder im Steuereossier nach ergänzenden Unterlagen suchen (Looser, Art. 53 N 8 StHG, auch zum Folgenden, mit zahlreichen Hinweisen, insbesondere BGr, 26. März 2015, 2C_458/2014, E. 2.2.2). Gemäss der Rechtsprechung trägt die steuerpflichtige Person die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Mit der Unterzeichnung gibt sie ausdrücklich die Versicherung ab, sie habe die Steuererklärung vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt. Diese Erklärung gilt regelmässig als Beweis der objektiven Richtigkeit. In diesem Sinn verlangt das Bundesgericht von der steuerpflichtigen Person, dass sie auf eine Unsicherheit hinweist, wenn sie sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren ist. Sie darf diese Unklarheit nicht einfach verschweigen, da sie die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung trägt.

Nur wenn die Steuerbehörde einen als erheblich erkennbaren, aber noch unklaren oder unvollständigen Sachverhalt nicht weiter abgeklärt hat, sind die betreffenden nachträglich festgestellten Tatsachen nicht neu. Die Unklarheit oder Unvollständigkeit des als erheblich erkennbaren Sachverhalts muss offensichtlich sein. Die versäumte Sachverhaltsabklärung bedingt mit anderen Worten eine grobe Missachtung

der Untersuchungspflicht durch die Steuerbehörde, die den adäquaten Kausalzusammenhang zwischen der ungenügenden Deklaration und der ungenügenden Veranlagung unterbricht (Looser, Art. 53 N 8 StHG mit Hinweis auf VGr, 24. November 1999 = STE 2000 B 97.41 Nr. 13; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 160 N 32 StG). Begründet wird diese Relativierung der Untersuchungsmaxime mit den Anforderungen der Massenverwaltung. Das Bundesgericht hat in diesem Sinn entschieden, dass die Pflicht der Steuerbehörden zu ergänzender Untersuchung nur dann besteht, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich und offensichtlich seien. Nur wenn die Steuerbehörde den unvollständigen oder unrichtigen Sachverhalt hätte bemerken müssen, ist der adäquate Kausalzusammenhang zwischen der lückenhaften Steuererklärung und der unzureichenden Veranlagung unterbrochen und fehlen die Voraussetzungen für spätere Steuernachforderungen (BGr, 20. Juni 2008, 2C_104/2008, E. 3.3).

Zusammenfassend sind somit an die Unterbrechung des Kausalzusammenhanges zwischen lückenhafter Steuererklärung und unzureichender Veranlagung strenge Anforderungen zu stellen, d.h., nur bei einer schweren, der Steuerbehörde zuzurechnenden Nachlässigkeit ist die Nachsteuererhebung ausgeschlossen. Ein solcher Fall liegt gemäss Bundesgericht nur vor, wenn der Steuerverwaltung grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist (Looser, Art. 53 N 8a DBG, mit Hinweis auf BGr, 7. Juni 2013, 2C_1225/2012, E. 3.1 und BGr, 8. Juli 2014, 2C_1023/2013, E. 3.2).

Eine Sonderregelung enthält § 160 Abs. 2 StG (wie auch Art. 53 Abs. 1 StHG) indessen bei Bewertungen, hält die Bestimmung doch ausdrücklich fest, dass bei Anerkennung der Bewertungen des Steuerpflichtigen keine Nachsteuer erhoben werden kann, selbst wenn die Bewertung ungenügend ist. Eine andere Bewertung alleine kann somit kein Anlass für ein Nachsteuerverfahren sein (Looser, Art. 53 N 10c DBG, mit Hinweisen, auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 160 N 34 StG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 151 N 43 nennt dies sogar einen Ausschlussgrund). Die Schätzung und Bewertung steuerbarer Objekte schafft deswegen keine neuen Tatsachen. Anders sieht es hingegen aus, wenn aufgrund neuer Tatsachen festgestellt werden kann, dass die vom Steuerpflichtigen gelieferten Grundlagen für die Bewertung respektive Schätzung unrichtig oder unvollständig waren (VGr, 2. April 1993 = StE 1994 B 101.2 Nr.16, E. 1c).

b) Gegenstand des Verfahrens ist der Verkehrswert der drei Liegenschaften Kat.-Nrn. 1, 2 und 3, die u.a. mit Baurechten belastet waren. Diese Baurechte hatte

sich die Pflichtige als Verkäuferin vorbehalten, um ihren Betrieb in den betreffenden Gebäuden weiterführen zu können. Die Baurechte führten dazu, dass die kaufende Gesellschaft der Liegenschaften Anrecht auf einen Baurechtszins erhielt, solange diese Baurechte Bestand haben. Der Wert der Liegenschaften bei Verkauf hing damit wesentlich von der Höhe dieser Zinsen ab. Dieser Wert war im Veranlagungsverfahren direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2009 streitig, was zur Erstellung des Gutachtens im Beschwerdeverfahren führte, auf das sich die Vorinstanz zur Begründung der Nachsteuer beruft. Streitpunkt ist damit eine Bewertungsfrage. Nach dem Gesagten ist bei einer Bewertungsfrage ein Nachsteuerverfahren ausgeschlossen, sofern die von der Pflichtigen gelieferten Grundlagen für die Bewertung nicht unrichtig oder unvollständig waren.

Vorliegend waren die von der Pflichtigen vorgelegten Grundlagen für die Bewertung weder unkorrekt noch unvollständig. Der Veranlagungsentscheid der Vorinstanz erging am 13. Juli 2010. Bei den Veranlagungsakten lag die Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 22. Februar 2010. Weiter verfügte die Vorinstanz über den öffentlich beurkundeten Kaufvertrag über die drei Grundstücke vom ... 2009, aus dem die Existenz der jeweiligen Baurechte hervorging. Sodann war sie im Besitz der öffentlich beurkundeten Erklärung über die Begründung eines Baurechts als Eigentümerdienstbarkeit vom ... 2009, war diese doch gemäss einem Schreiben der damaligen Vertreterin der Pflichtigen am ... 2010 eingereicht worden. Mit dieser Erklärung wurde ein Eigentümerbaurecht auf den drei Grundstücken begründet. Die betroffenen Grundstückflächen sind daraus ersichtlich (Kat.-Nr. 1 10'246 m², Kat.-Nr. 2 6'805 m², Kat.-Nr. 3 15'145 m², insgesamt 32'196 m²). In Ziff. IV.2 wird der Baurechtszins auf Fr. 15.-/m² pro Jahr festgesetzt. Bekannt war der Vorinstanz zudem der weitere, ältere Baurechtsvertrag mit einer Drittpartei vom ... 2004, worin dieser auf einer Teilfläche von 6'898 m² des Grundstücks Kat.-Nr. 3 ein Baurecht eingeräumt worden war, zu einem Baurechtszins von Fr. 15.-/m² pro Jahr (Ziff. 15 lit. d). Weiter war ersichtlich, dass es sich bei der Verkäuferin und der Käuferin um nahestehende Personen handelte, trugen doch beide Gesellschaften den Namen derselben Person in ihrer Firma, die der Gemeinde als langjähriger Betreiber der Unternehmung bekannt sein musste.

Aus der Multiplikation der angegebenen Flächen mit dem Zinssatz ergibt sich, dass die kaufende Gesellschaft der Grundstücke einen Baurechtszins von Fr. 586'410.- pro Jahr erwarten konnte. Bereits aus dieser Information musste der Vorinstanz klar sein, dass der vereinbarte Kaufpreis von Fr. 2'300'000.- unmöglich dem

Verkehrswert der Grundstücke entsprechen konnte, war die Rendite damit doch ausserordentlich hoch. Das Nahestehendenverhältnis war zudem transparent. Von einer unvollständigen oder unrichtigen Bekanntgabe der Schätzungsgrundlagen durch die Pflichtige konnte damit keine Rede sein. Vielmehr hätte es an der Vorinstanz gelegen, in Anbetracht der ins Auge springenden Diskrepanz eine Untersuchung zu führen und den vereinbarten Verkaufspreis entweder selbst oder durch einen beigezogenen Fachmann einer Überprüfung dahingehend zu unterziehen, ob der Drittvergleich eingehalten wurde.

Daran ändert nichts, dass die Pflichtige mit dem Schreiben vom 11. Mai 2010 zur Begründung des vereinbarten Verkaufspreises eine Verkehrswertschätzung eines Architekten (Verkehrswertschätzung L) einreichte, die einen viel zu tiefen Wert ergab. Dabei handelt es sich nicht um eine Bewertungsgrundlage, sondern um eine darauf gestützte Bewertung. Sie stellt nur eine Meinungsäusserung der Pflichtigen dar. Selbst wenn aber dieses Dokument als Bewertungsgrundlage betrachtet würde, wäre das ungeprüfte Abstellen der Vorinstanz auf dieses als schwere Missachtung der Untersuchungspflicht zu würdigen. Die Bewertung erfolgte per ... 2009, und nicht per Handänderung am ... 2009, an welchem Tag auch die drei Baurechte eingetragen wurden. Eine Durchsicht zeigt zudem offenkundige Unterschiede zu den tatsächlichen Verhältnissen am Tag der Handänderung. Zwar wurden auch die geplanten Baurechte in die Bewertung einbezogen, aber nur unvollständig und unkorrekt: Beim Grundstück Kat.-Nr. 2 wurde der Barwert der Baurechtszinsen vom Wert abgezogen statt addiert, beim Grundstück Kat.-Nr. 1 wurde das Baurecht nicht auf der vollen Fläche berechnet, und beim Grundstück Kat.-Nr. 3 ist nur das Baurecht aus dem Jahr 2004 berücksichtigt, nicht aber das neu vorgesehene über die Restfläche. Diese Mängel sind ohne Weiteres bei einem Vergleich mit der öffentlich beurkundeten Erklärung über die Begründung des Baurechts ersichtlich. Hinzu kommt, dass es sich hier um die Grundstücksgewinnsteuer handelt, die nicht in einem Massenverfahren veranlagt wird, und aufgrund des Nahestehendenverhältnisses sich die Frage des Drittvergleiches des Kaufpreises geradezu aufdrängte, weshalb sich die Vorinstanz nicht auf die sich aus dem Massenveranlagungsverfahren notwendigerweise ergebenden Einschränkungen der Untersuchungspflicht berufen kann. Dies gilt umso mehr, als die Vorinstanz sich offenbar Gedanken zum Wert der übertragenen Grundstücke gemacht hat, ohne jedoch die richtigen Schlüsse aus den aktenkundigen Tatsachen zu ziehen.

Damit greift hier der Grundsatz von § 160 Abs. 2 StG, dass bei Anerkennung der Bewertung des Steuerpflichtigen keine Nachsteuer erhoben werden kann.

c) Was die Vorinstanz dagegen einwendet, überzeugt nicht:

aa) Sie wirft der Pflichtigen vor, dass sie ihre Deklarationspflicht verletzt habe, da die Verkehrswertschätzung L vom ... 2009 als irreführend gewürdigt werden könne und die Pflichtige die Steuerbehörde nicht darüber informiert habe, dass die Baurechtszinsen überhöht gewesen seien.

Mit Bezug auf die Rügen bezüglich des Gutachtens ist auf die vorstehenden Ausführungen zu verweisen. Weshalb die Pflichtige die Vorinstanz hätte speziell darauf hinweisen müssen, dass die Baurechtszinsen im Drittvergleich überhöht seien, ist zudem nicht ersichtlich. Die Zinssätze sind aus den vorhandenen Unterlagen, insbesondere der Erklärung über die Begründung der Baurechte, ersichtlich. Grundsätzlich gibt es keine steuerrechtliche Norm, die einem unüblich hohen Baurechtszins entgegensteht, sofern bei Nahestehenden die Gegenleistung dies berücksichtigt und der Drittvergleich eingehalten wurde. Ob dies im konkreten Fall zutrifft, ist im Rahmen der Veranlagung durch die Steuerbehörde zu prüfen. Es ist denn auch nicht ersichtlich, was die Vorinstanz anders gemacht hätte, wenn die Pflichtige sie darüber informiert hätte, dass der vereinbarte Zins höher ist als unter unabhängigen Dritten üblich. An der Bewertungsmethodik hätte dieser Hinweis nichts geändert, hätte die Gemeinde denn eine solche eigene Bewertung vorgenommen.

bb) Im Weiteren macht die Vorinstanz geltend, dass die Pflichtige die Absicht gehabt habe, die Käuferin zu begünstigen, was erst nachträglich ersichtlich geworden sei und deshalb eine neue Tatsache darstelle. Gemäss Einspracheentscheid sei der Grundsteuerkommission nämlich nicht bekannt gewesen, dass in Form des vereinbarten Baurechtszinses eine Kaufpreis-Teilleistung für die Aktien der Pflichtigen an die ebenfalls vom Aktienveräusserer gehaltene Erwerberin der baurechtsbelasteten Grundstücke enthalten sei. Über dieses Sachverhaltselement, d.h. den Umstand einer bewussten Begünstigung der Erwerberin und Empfängerin, sei die Grundsteuerkommission erst nach Ausgang des Rechtsmittelverfahrens betreffend direkte Bundessteuer informiert worden.

Dem ist entgegen zu halten, dass diese "Begünstigungsabsicht" lediglich das Motiv des gewählten Vorgehens betrifft. Die Begünstigung selber, nämlich der Verkauf der Liegenschaften unter dem erzielbaren Marktwert, war demgegenüber aus den Akten im Zeitpunkt der Veranlagung ersichtlich und stellt damit keine neue Tatsache dar. Hätte die Vorinstanz die Diskrepanz bemerkt, so wäre auch der Schluss auf eine Absicht der Begünstigung auf der Hand gelegen, womit auch diese sich aus den Akten ergab. Aus welchen Motiven diese Begünstigung beabsichtigt war, war für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die von der Vorinstanz geltend gemachte neue Tatsache war damit für die Subsumtion des Sachverhalts unter den Steuertatbestand nicht relevant.

d) Damit ergibt sich, dass die Voraussetzungen für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nicht erfüllt waren. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die mit dem Eventualantrag erhobenen Verfahrensrügen sowie die mit dem Sub-Eventualantrag aufgeworfenen Bewertungsfragen einzugehen.

3. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs im Hauptantrag gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der Rekurrentin ist eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Grundsteuerkommission D im Nachsteuerverfahren vom 27. April 2021 wird aufgehoben.

[...]