

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2021.39

**Entscheid**

21. Juni 2022

Mitwirkend:

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

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**
3. **C,**

vertreten durch D AG,

**Rekurrenten,**

gegen

**Gemeinde E,**

vertreten durch den Gemeinderat,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer**

hat sich ergeben:

A. Die (reduzierte) Erbengemeinschaft F, bestehend aus A, B und C (nachfolgend auch die Pflichtigen), veräusserte am ... 2020 die in E gelegene Liegenschaft GB Bl. ..., Kat. Nr. ..., 890 m<sup>2</sup>, am ... 15 zum Preis von Fr. 750'000.-. In einer ersten Steuererklärung vom ... 2020 deklarierte A einen Grundstücksgewinn von Fr. 120'500.-, basierend auf einem Verkehrswert der Liegenschaft vor 20 Jahren von Fr. 628'000.- und Handänderungsabgaben beim Verkauf von Fr. 1'500.-. Der Betrag von Fr. 628'000.- als Verkehrswert vor 20 Jahren war ihm dabei von der Gemeinde mit Schreiben vom ... 2020 mitgeteilt worden. Am ... 2020 reichten die Pflichtigen sodann eine korrigierte Steuererklärung ein, worin sie die Handänderungsabgaben beim Verkauf neu auf Fr. 3'413.- bezifferten. Nach Korrespondenz mit der Gemeinde E legten die Pflichtigen mit Schreiben vom 26. Mai 2021 eine ebenfalls mit ... 2020 datierte dritte Grundstücksgewinnsteuererklärung vor, in welcher sie einen Grundstücksgewinn von Fr. 64'192.- deklarierten, welcher auf zusätzliche Anlagekosten (Quartierplankosten) in der Höhe von Fr. 54'395.- zurückzuführen war.

Mit Schreiben vom 26. Mai 2021 unterbreitete die Gemeindeverwaltung der Gemeinde E den Pflichtigen einen Veranlagungsvorschlag, welcher einen Grundstücksgewinn von gerundet Fr. 276'800.- vorsah. Die Quartierplankosten im Umfang von Fr. 54'395.- liess die Gemeinde dabei als wertvermehrnde Aufwendungen gelten, ging jedoch beim Verkehrswert vor 20 Jahren neu von einem Betrag von Fr. 418'000.- aus. Dies deshalb, weil am Stichtag des ... 2000 ein Wohnrecht zugunsten der damals 75-jährigen Ehefrau des Erblassers bzw. Mutter der Pflichtigen bestand. Dem Wohnrecht mass die Gemeinde E einen Wert von Fr. 210'000.- bei.

Zum Veranlagungsvorschlag vom 26. Mai 2021 liessen die nunmehr vertretenen Pflichtigen am 11. Juni 2021 Stellung nehmen. Sie liessen an einem Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 628'000.- und der Anrechenbarkeit der Quartierplankosten festhalten, reduzierten jedoch die Abgaben beim Verkauf und vertraten dergestalt einen Grundstücksgewinn von gerundet Fr. 66'800.-. Nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse sei die Situation bei der Veräusserung massgebend, womit dem im Jahr 2000 bestehenden und zum Veräusserungszeitpunkt gelöschten Wohnrecht für die Festlegung des Verkehrswerts vor 20 Jahren keine Bedeutung zukomme.

Mit Schreiben vom 16. Juni 2021 hielt die Gemeinde E demgegenüber an ihrer Auffassung betreffend wertmindernder Berücksichtigung des Wohnrechts bei der Bemessung des Verkehrswerts vor 20 Jahren fest. Mit Schreiben vom 21. Juni 2021 liessen die Pflichtigen erneut das Gegenteil vertreten.

Nach einem weiteren Schreiben der Gemeindeverwaltung E vom 23. Juni 2021 veranlagte die Gemeinde mit Veranlagungsentscheid vom 13. Juli 2021 einen Grundstücksgewinn von Fr. 276'800.-, was zu einer Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 50'060.- führte.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 13. August 2021 Einsprache und hielten am Antrag auf Veranlagung eines Grundstücksgewinns von Fr. 66'800.- fest. Mit Entscheid vom 21. September 2021 wies der Gemeinderat der Gemeinde E die Einsprache ab.

C. Mit Rekurs vom 14. Oktober 2021 setzten sich die Pflichtigen gegen den Einspracheentscheid vom 21. September 2021 zur Wehr und hielten – unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Gemeinde – an ihrer Auffassung fest. Der Gemeinderat E schloss mit Rekursantwort vom 16. November 2021 auf kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels und ersuchte um Zusprechung einer Parteientschädigung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtigen erben das streitbetroffene Grundstück am ... 15 in E von ihrem Vater (gestorben 1958). Der überlebenden Ehefrau des Erblassers bzw. Mutter der Pflichtigen kam hernach offenbar ein lebenslanges unentgeltliches Wohnrecht zu. Der Erbgang lag im Zeitpunkt der Veräusserung der Liegenschaft am ... 2020 mehr als 20 Jahre zurück, weshalb die Pflichtigen entsprechend § 220 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) den Verkehrswert vor 20 Jahren (Stichtag ... 2000) zur Anrechnung bringen dürfen. Per Stichtag lastete auf dem Grundstück das erwähnte

Wohnrecht der damals 75-jährigen Mutter der Pflichtigen. Zum Veräusserungszeitpunkt am ... 2020 lebte die Wohnrechtsberechtigte nicht mehr (gestorben 2018) und es wurde die Löschung des Wohnrechts im Grundbuch beantragt. Der Sachverhalt ist insoweit unbestritten.

Uneinigkeit besteht darin, ob für die Bestimmung des Verkehrswerts vor 20 Jahren von einer unbelasteten Liegenschaft oder aber von einer mit einem lebenslangen Wohnrecht zugunsten der Mutter der Pflichtigen belasteten Liegenschaft auszugehen ist. Mithin steht die Frage im Raum, ob der sich aus dem zwischenzeitlichen Wegfall des Wohnrechts ergebende Verkehrswertzuwachs mit der Grundstücksgewinnsteuer zu erfassen sei. Der von der Gemeinde E auf Fr. 210'000.- bezifferte Barwert des Wohnrechts per ... 2000 sowie der Verkehrswert per Stichtag ... 2000 in der Höhe von Fr. 418'000.- (= Verkehrswert unbelastet [Fr. 628'000.-] abzüglich Barwert des Wohnrechts) liegt nicht im Streit.

2. a) Die Grundstücksgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 220 Abs. 1 StG). Als weitere Leistungen kommen alle mit der Handänderung in kausalem Verhältnis stehenden Leistungen des Erwerbers in Frage, welche dieser für den Erwerb des Grundstücks dem Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung einem Dritten erbracht hat (RB 1986 Nr. 75).

Anstelle des Erwerbspreises darf der Steuerpflichtige den Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren zur Anrechnung bringen, sofern die massgebende Handänderung mehr als 20 Jahre zurückliegt (§ 220 Abs. 2 StG).

b) Der das Grundstücksgewinnsteuerrecht beherrschende Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip) verlangt, dass sich Erlös und Anlagewert auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen. Hat sich dessen tatsächliche oder rechtliche Beschaffenheit während der massgebenden Besitzesdauer geändert, so sind durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse herzustellen, wobei als zeitlicher Bezugspunkt der Zustand des Grundstücks bei der Veräusse-

zung massgebend ist (RB 1989 Nr. 51 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuersatz, 4. A., 2021, § 219 N 8 ff., auch zum Folgenden). Substanzzunahmen sind bei Ermittlung des Gewinns ebenso zu berücksichtigen wie Substanzabnahmen (Zwahlen/Nyffenegger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 12 N 45 StHG). Entscheidend ist der Zustand des Grundstücks, der Grundlage für die Kaufpreisgestaltung bei der Veräusserung gebildet hat (VGr, 9. Juli 2014, SB.2014.00019, E. 3.3, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)).

Eine rechtliche Verbesserung kann z.B. darin bestehen, dass zugunsten des veräusserten Grundstücks eine Grunddienstbarkeit an einem anderen Grundstück eingeräumt wird oder wenn eine auf dem veräusserten Grundstück lastende Dienstbarkeit im Verlauf der Besitzesdauer abgelöst wird (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 219 N 13).

c) Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse dient letztlich der Verwirklichung des grundstückgewinnsteuerrechtlichen Grundgedankens, dass bloss der auf äusseren Umständen basierende "unverdiente" Wertzuwachs steuerlich zu erfassen ist. Mit der Grundstückgewinnsteuer wird dergestalt eine konjunkturelle Wertsteigerung erfasst, die das Grundstück zwischen Erwerb und Veräusserung ohne Zutun des Eigentümers infolge allgemeiner Ursachen (Wirtschaftslage, Geldentwertung) und besonderer örtlicher Verhältnisse (Zunahme der Überbauung, wachsende Nachfrage nach Land, verbesserte Infrastruktur usw.) erfahren hat. Die Grundstückgewinnsteuer ist damit eine Wertzuwachssteuer und wird auf Wertzuwächsen auf Grundstücken bei deren Realisation erhoben. Nur der in diesem Sinne "unverdiente" Wertzuwachs soll steuerlich erfasst werden. Ist die Wertsteigerung "verdient", insbesondere durch Einsatz des Veräusserers an Arbeit und/oder Vermögen (Kapital), so fehlt die innere Rechtfertigung für den steuerlichen Zugriff (BGr, 10. März 2020, StE 2020 B 44.1 Nr. 15, E. 3.1 und 3.2).

d) Nach dem Prinzip der effektiven Kostenanrechnung kann bei wertvermehrenden Aufwendungen – Eigenleistungen ausgenommen – eine grundsteuerliche Anrechnung grundsätzlich nur dann erfolgen, wenn der Veräusserer diesbezügliche Aufwendungen tätigte (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 8; BGr, 22. August 2019, 2C\_848/2018, E. 2.3; BGr, 25. August 2015, 2C\_817/2014, E. 2.2.3). Gemäss den genannten Kommentatoren soll dieses Prinzip auch dann zur Anwendung kommen,

wenn aufgrund des späteren Wegfalls eines beim Kauf bestehenden Wohnrechts ein (höherer) Gewinn erzielt wird. Nach ihrem Dafürhalten soll in dieser Situation ein Ausgleich nur insoweit geschaffen werden, als der Verkäufer tatsächliche Aufwendungen für das Erreichen des Wegfalls des Wohnrechts hatte (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 219 N 14 und 15 [wobei die Beispiele nicht den Verkehrswert vor 20 Jahren betreffen]).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist demgegenüber bei der Ablösung einer rechtlichen Belastung mit einem Wohnrecht während der Besitzesdauer der Wert der Belastung zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs zum damaligen Erwerbspreis bzw. zum Anlagewert hinzuzurechnen. Dies mit der Begründung, dass sich die Frage, eines "verdienten" oder "unverdienten" Mehrwerts vor Herstellung vergleichbarer Verhältnisse gar nicht stelle. Wenn auch nicht in der streitbetroffenen Besitzesdauer, so sei das Wohnrecht entgeltlich oder schenkungshalber eingeräumt worden, weshalb ohnehin kein "unverdienter" Mehrwert vorliege (VGr, 24. März 2004, SB.2003.00065 = ZStP 2/2004, 146, E. 3.1 = RB 2004 Nr. 105).

Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt halten bezugnehmend auf diesen Entscheid dafür, dass in einem derartigen Fall des Wegfalls eines Wohnrechts während der Besitzesdauer vergleichbare Verhältnisse dadurch zu schaffen sind, dass dem Verkaufspreis für das veräusserte unbelastete Grundstück der Erwerbspreis für das damals belastete Grundstück, erhöht um den Wert des Wohnrechts bzw. den Preis für die Ablösung der Dienstbarkeit, gegenüberzustellen ist. Diese Summe entspricht dann dem Wert, den das unbelastete Grundstück beim Erwerb gehabt hätte (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 3 N 81 und § 10 N 14).

3. Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Die Anwendung des Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse, welcher als Vergleichspunkt auf den Zustand der Liegenschaft bei der Veräusserung abstellt, führt vorliegend zum Resultat, dass der Verkehrswert vor 20 Jahren auf der Basis von wohnrechtsunbelasteten Verhältnissen festgesetzt werden muss.

Der Wegfall eines Wohnrechts oder einer Nutzniessung durch Tod oder Verzicht des Berechtigten während der Besitzesdauer stellt eine rechtliche Verbesserung

dar und führt zu einem höheren Verkehrswert (vgl. auch das Beispiel in Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 219 N 14). Durch Hinzurechnen des Barwerts des Wohnrechts vor 20 Jahren bzw. durch Abstellen auf einen hypothetischen Verkehrswert vor 20 Jahren ohne Wohnrechtsbelastung werden vergleichbare Verhältnisse geschaffen.

Eine solche "rechtliche Verbesserung" ist, anders als Richner/Frei/Kaufmann/Rohner dafürhalten, aber nicht mit der Errichtung einer Grunddienstbarkeit (wie bspw. eines Wegrechts) oder einer Ein- oder Aufzoning vergleichbar (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner § 219 N 13 und 13a). Letztere führen zu einer Substanzvermehrung (in Form erweiterter Nutzungsmöglichkeiten) der begünstigten Liegenschaft, während es beim Wegfall eines zuvor bestehenden Wohnrechts nicht um eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit der Liegenschaft an sich, sondern nur um den Wegfall einer vorübergehenden Nutzungsbeschränkung der Eigentümerschaft geht.

Entscheidend ist dabei, dass es sich beim Wohnrecht, anders als bei Grunddienstbarkeiten, um eine Personaldienstbarkeit handelt. Als solche gibt das Wohnrecht dem Wohnberechtigten das Recht, in einem Gebäude oder in einem Teil eines solchen zu wohnen (Art. 776 Abs. 1 ZGB). Es ist weder übertragbar, noch vererblich und damit zeitlich befristet (maximal auf das Ableben des Wohnberechtigten; Art. 776 Abs. 2 und Art. 776 Abs. 3 i.V.m. Art. 749 Abs. 1 ZGB). Das massgebliche Rechtsverhältnis besteht zwischen dem Eigentümer der Liegenschaft und dem Wohnberechtigten und hat seinen Ursprung – gerade im Falle eines unentgeltlichen Wohnrechts – in der persönlichen Beziehung des Eigentümers zum Wohnberechtigten (zumeist Verwandtschaftsgrad; mithin Wohnrecht zugunsten der überlebenden Ehefrau oder der Mutter der Erben). Das Wohnrecht wird dabei in der Regel unentgeltlich, erb- oder schenkungshalber eingeräumt. Die Einräumung desselben führt zu einer Aufteilung der Nutzungsrechte zwischen Wohnrechtsberechtigtem und der Eigentümerschaft. Der Wegfall vereinigt die Eigentümerrechte wieder bei der Eigentümerschaft. Die Substanz der Liegenschaft verändert sich indessen nicht.

Der unentgeltliche Wegfall eines Wohnrechts stellt sodann keine wertvermehrende Aufwendung im Sinne von § 221 Abs. 1 lit. a StG dar, weshalb auch das Prinzip der effektiven Kostenanrechnung vorliegend nicht zum Zug kommt. Die Pflichtigen erben die (wohnrechtsbelastete) Liegenschaft und erwarben eine Anwartschaft auf das dereinst unbelastete Eigentum. Sie mussten während der Dauer des Wohnrechts (bis zum Tod der Mutter) die Nutzungseinbusse (ohne Gegenleistung) gewärtigen. Ihnen

entging im Umfang des Werts des Wohnrechts vorübergehend der entsprechende Nutzwert der Liegenschaft. Zur Realisation des vollen Potentials der Liegenschaft war eine Investition indessen weder vorgesehen noch nötig, da von Anfang an klar war, dass der vollumfängliche Nutzungswert allein durch Zeitablauf (Lebensdauer der Mutter) zu ihnen zurückkehren würde.

Die Nutzungseinbusse über eine unbestimmte Anzahl von Jahren der heutigen Verkäufer sowie der damals potentiellen Käufer spiegelt sich im Wert des Wohnrechts wider. Die Pflichtigen als Verkäufer vor 20 Jahren hätten das Wohnrecht mitübertragen müssen, da das Wohnrecht der Mutter grundbuchlich gesichert und ihr eigenes Nutzungsrecht in diesem Umfang beschränkt war. Der potentielle Käufer vor 20 Jahren wiederum hätte nebst der Bezahlung des Kaufpreises die unentgeltliche Nutzung durch eine Drittperson bzw. die Mutter der Verkäufer bzw. Pflichtigen hinzunehmen gehabt, was aus Sicht der Verkäufer mit dem Barwert des Wohnrechts (vom Steueramt der Gemeinde E vorliegend mit Fr. 210'000.- beziffert) zu quantifizieren ist. Da das Wohnrecht der Mutter bereits vor dem hypothetischen (vor 20 Jahren stattgefundenen) Kauf bestand, wäre der Barwert des Wohnrechts nach der Zürcher Praxis nicht als zusätzliche Kaufpreisleistung zu betrachten gewesen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 43). Im Rahmen der Herstellung vergleichbarer Verhältnisse ist der Barwert indessen zur hypothetischen Kaufpreiszahlung hinzuzurechnen (vgl. auch Merkblatt des kantonalen Steueramts über die steuerliche Behandlung von Nutznießungen, Wohnrechten, Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkten persönlichen Rechten vom 6. September 2017, nachfolgend Merkblatt, FN 22 und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 49). Nicht einzusehen ist, wieso dies nicht auch bei der Veräusserung einer Liegenschaft mit einem vorbestehenden unentgeltlichen Wohnrecht der Fall sein sollte, mindestens dann, wenn es sich bei der wohnrechtsbegünstigten Person um eine nahestehende Person des Veräusserers handelt. So oder anders sind (anschliessend) vergleichbare Verhältnisse durch Zu- oder Abrechnung des Barwerts des Wohnrechts herzustellen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 43). Der dergestalt auf dem Papier basierend auf Zufälligkeiten (Lebensdauer einer nahestehenden Person) stattfindende Wertzuwachs darf jedenfalls nicht Subjekt des steuerlichen Zugriffs des Gemeinwesens sein.

Dass sich diese Sichtweise geradezu aufdrängt, zeigt sich auch bei Betrachtung des umgekehrten Falls. Wäre das Wohnrecht zugunsten der Mutter der Pflichtigen erst vor beispielsweise 15 Jahren errichtet und die Liegenschaft 2020 wohnrechtsbelastet veräussert worden, käme kaum jemand auf die Idee, für den Verkehrswert vor 20 Jahren von unbelasteten Verhältnissen auszugehen und den heutigen Verkaufspreis auf den erzielten Geldbetrag zu beschränken. Vielmehr würde wie gesehen entweder der Barwert des Wohnrechts beim Erlös als weitere Kaufpreisleistung hinzugezählt oder aber würden vergleichbare Verhältnisse auf die Weise geschaffen, dass für die Bestimmung des Verkehrswerts vor 20 Jahren von wohnrechtsbelasteten Verhältnissen ausgegangen würde.

Der Barwert des Wohnrechts ist demnach für die Bestimmung des Verkehrswerts vor 20 Jahren zum potentiellen Verkaufspreis vor 20 Jahren hinzuzuzählen bzw. ist im Rahmen der Schaffung vergleichbarer Verhältnisse von einem wohnrechtsunbelasteten Grundstück vor 20 Jahren auszugehen.

4. a) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rechtsmittels. Nachdem die von der Gemeinde E ermittelten Werte zwischen den Parteien unbestritten sind, berechnet sich die Grundstückgewinnsteuer neu wie folgt:

**Anlagekosten:**

Verkehrswert vor 20 Jahren (Fr. 418'000.- + Fr. 210'000.-)	Fr. 628'000.-
Wertvermehrende Aufwendungen	Fr. 54'395.-
Veräusserungskosten	Fr. 781.-
Gesamte Anlagekosten	Fr. 683'176.-

Erlös: Fr. 750'000.-

**Steuerpflichtiger Grundstücksgewinn:** Fr. 66'824.-

Grundstückgewinnsteuer	Fr. 17'788.-
Besitzesdauer 20 Jahre - 50%	Fr. 8'894.-

**Steuerbetrag (gerundet): Fr. 8'890.-**

b) Bei diesem Prozessausgang sind die Verfahrenskosten der unterliegenden Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG), der die beantragte Parteientschädigung versagt bleibt. Demgegenüber sind die Voraussetzungen von § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 für die Zusprechung einer Parteientschädigung im angemessenen Betrag von (insgesamt) Fr. 2'400.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) an die obsiegenden Pflichtigen erfüllt.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Gemeinderats E vom 21. September 2021 wird gutgeheissen und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 50'060.- auf Fr. 8'890.- herabgesetzt.

[...]