



## Entscheid

8. September 2014

Mitwirkend:

Abteilungs-vizepräsidentin Micheline Roth, Steuerrichter Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunski

In Sachen

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

vertreten durch RA Dr.iur. D,

**Rekurrenten,**

gegen

**Staat Zürich,**

vertreten durch kant. Steueramt,  
Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,**

betreffend  
**Schenkungssteuer**

hat sich ergeben:

A. Am ... Februar 1992 übertrug E ihren Kindern je 1/3 Miteigentum am Grundstück Kat.Nr. ..., 47'409 m<sup>2</sup> Wiese und Acker in der F, G, Gemeinde H. Daraufhin auferlegte das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Inventarkontrolle/ Erbschaftssteuer, A, B und C (nachfolgend die Pflichtigen) am .... April 1993 Schenkungssteuern von insgesamt Fr. 1'692.-. Dabei wurde das Grundstück zum Ertragswert bewertet. Die Nachveranlagung für den Fall der Veräusserung oder Zweckentfremdung innert zwanzig Jahren wurde ausdrücklich vorbehalten.

Die I AG erwarb mit Kaufvertrag vom ... Oktober 2011 und Nachtrag vom ... Juni 2012 von den Pflichtigen das Grundstück Kat.Nr. ... (abparzellerte Teilfläche von 7'716 m<sup>2</sup> von Kat.Nr. ...). Vom Kaufpreis von Fr. ... wurden Fr. ... bereits bei Abschluss des Kaufvertrags am ... Oktober 2011 geleistet. Mit Verfügungen vom 2. November 2012 nahm das kantonale Steueramt eine Nachveranlagung vor und auferlegte den Pflichtigen infolge Zweckentfremdung des Grundstücks Kat.Nr. ... eine Schenkungssteuer von je Fr. 46'200.-.

B. Die hiergegen erhobene Einsprache wies es am 16. September 2013 ab und erhöhte die Steuer auf je Fr. 65'232.-.

C. Mit Rekurs vom 18. Oktober 2013 beantragten die Pflichtigen, die nachveranlagte Schenkungssteuer aufzuheben, da innerhalb der Nachveranlagungsperiode von 20 Jahren keine Zweckentfremdung stattgefunden habe. Eventualiter sei eine nachzuveranlagende Schenkungssteuer höchstens in dem Umfang zu verfügen, als die gemäss Kaufvertrag vom ... Oktober 2011 entrichtete Anzahlung von Fr. ... lediglich einer Fläche von 727.724 m<sup>2</sup> entspreche. Des Weiteren sei zu berücksichtigen, dass 2/3 des fraglichen Grundstücks bereits vor mehr als 20 Jahren eingezont worden seien, der restliche Drittel hingegen erst im Jahr 1995.

Die Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer des kantonalen Steueramts schloss mit Rekursantwort vom 19. November 2013 auf Abweisung des Rekurses.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Gegen den Einspracheentscheid kann der Steuerpflichtige nach § 43 Abs. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986/13. September 2010 (ESchG) Rekurs beim Steuerrekursgericht erheben. Laut § 43 Abs. 3 ESchG sind die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei Einschätzungen für die Staatssteuer sinngemäss anwendbar (§§ 147 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

2. a) Der Schenkungssteuer unterliegen gemäss § 4 Abs. 1 ESchG Zuwendungen unter Lebenden, mit denen der Empfänger aus dem Vermögen des anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird. Berechnet wird die Steuer grundsätzlich vom Verkehrswert, den das übergegangene Vermögen im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs, mithin bei Vollzug der Schenkung, aufweist (§ 13 Abs. 1 in Verbindung mit § 7 lit. c ESchG). Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke werden hingegen zum Ertragswert bewertet (§ 15 ESchG).

b) Wird ein derart privilegiert bewertetes Grundstück innert 20 Jahren ganz oder teilweise veräussert oder fallen innert dieser Frist die Voraussetzungen für eine Vorzugsbewertung dahin – sog. Zweckentfremdung –, so wird die Steuer nachträglich vom damaligen Verkehrswert, höchstens jedoch vom erzielten Erlös berechnet und dem Veräusserer oder Eigentümer des Grundstücks auferlegt (§ 17 Abs. 1 ESchG).

Das Institut der Nachveranlagung dient der steuerlichen Gleichbehandlung von Grundstücken, deren Voraussetzungen für die Vorzugsbewertung nachträglich dahinfallen, und solchen, die von Anfang an nicht vorzugsweise bewertet wurden, indem die unbesteuert gebliebene Differenz zwischen dem für die frühere Veranlagung massgebenden Ertragswert (§ 15 ESchG) und dem damaligen Verkehrswert, bzw. dem aus der Veräusserung erzielten Erlös, nachträglich besteuert wird (VGr, 25. Au-

gust 2010, SR.2010.00012, E. 2.3.2, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch); Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 17 N 1).

c) Eine solche Zweckentfremdung liegt in der Regel dann vor, wenn die landwirtschaftliche Nutzung des aus diesem Grund gemäss § 17 ESchG bevorzugt bewerteten Grundstücks dauernd oder vorübergehend gegen Entgelt preisgegeben wird (Richner/Frei, § 17 N 11). Für die Feststellung einer Zweckentfremdung ist in erster Linie die tatsächliche Nutzungsart des Grundstücks im Nachveranlagungszeitpunkt bzw. vor Ablauf der 20-jährigen Frist seit der Schenkung entscheidend. Indes vermag auch eine künftig zweckfremde Grundstücksnutzung zu einer Aufhebung der Vorzugsbewertung führen, wenn nämlich die Zweckentfremdung unmittelbar bevorsteht (VGr, 25. August 2010, SR.2010.00012, E. 2.4, [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch), mit weiteren Hinweisen).

3. a) Die Handänderung des Grundstücks erfolgte am ... Juni 2012. Das Datum der Veräusserung liegt somit ausserhalb der für eine allfällige Nachveranlagung massgebenden Zeitspanne, welche vom Vollzug der Schenkung am ... Februar 1992 bis zum ... Februar 2012 dauerte. Einigkeit besteht darüber, dass das Grundstück anschliessend überbaut und nicht mehr landwirtschaftlich genutzt wurde. Zwischen den Parteien ist jedoch der Zeitpunkt der Aufgabe der landwirtschaftlichen Nutzung streitig. Nach den Ausführungen der Pflichtigen sei auf dem Grundstück bis zum ... September 2012, also mehr als sechs Monate nach Ablauf der Nachveranlagungsfrist, durch die J AG (Pächter) Gemüse angebaut worden. Diesem Vorbringen wird durch die Rekursgegnerin nicht widersprochen. Hingegen führt diese an, dass seit Abschluss des Kaufvertrags am ... Oktober 2011 eine uneingeschränkte landwirtschaftliche Nutzung nicht mehr möglich gewesen sei. Die Käuferin, eine Totalunternehmerin, habe das Grundstück jederzeit nutzen und betreten können, um ein von ihr geplantes Bauprojekt erfolgreich umsetzen zu können.

b) Damit ist zu entscheiden, ob mit Abschluss des Kaufvertrags vom ... Oktober 2011 von einer unmittelbar bevorstehenden Zweckentfremdung des weiter landwirtschaftlich genutzten Grundstücks auszugehen ist.

Dem Kaufvertrag ist zunächst zu entnehmen, dass es für die Käuferin in erster Linie entscheidend gewesen ist, das Grundstück zu überbauen. Der Vollzug des Kaufvertrags vom ... Oktober 2011 ist daher auch davon abhängig gewesen, dass für das

Überbauungsprojekt eine Baubewilligung erteilt wird. Ein entsprechendes Baugesuch musste innert sechs Monaten nach Abschluss des Kaufvertrags eingereicht werden. Tatsächlich erfolgte die Einreichung des Baugesuchs bereits ca. sechs Wochen nach Vertragsunterzeichnung. Die Eigentumsübertragung sollte dann innert 30 Tagen nach Erhalt der Baubewilligung stattfinden. Des Weiteren hatte die Käuferin ab Vertragsabschluss, d.h. vom ... Oktober 2011 an, das Recht, auf dem Grundstück Baugespanne aufzustellen, Sondierungen und Probebohrungen vorzunehmen, Vermessungen durchführen zu lassen und überhaupt alles zu unternehmen, was zu einer erfolgreichen Projektierung des Bauprojektes notwendig ist. Zudem musste das Grundstück amtlich vermessen und parzelliert werden. Am ... März 2012 wurde sodann die Baubewilligung erteilt.

Aus diesen Regelungen im Kaufvertrag vom ... Oktober 2011 ergibt sich, dass bereits ca. 5 Monate vor Ablauf der zwanzigjährigen Nachveranlagungsfrist am ... Februar 2012 die landwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks zugunsten eines zukünftigen Bauprojekts unmittelbar bevorstand und eine allfällige landwirtschaftliche Nutzung nicht mehr uneingeschränkt möglich gewesen ist. Zudem bestätigen die Pflichtigen im notariell beurkundeten Kaufvertrag, dass für das Vertragsobjekt weder Miet- noch Pachtverträge bestehen. Sollte das Grundstück tatsächlich bis September 2012 durch die J AG als Anbaufläche genutzt worden sein, ändert das nichts daran, dass auch diese Nutzung jederzeit hätte aufgegeben werden müssen, wenn die Käuferin das Grundstück benötigt hätte, um das geplante Bauprojekt zu verwirklichen.

c) Die Pflichtigen sind der Auffassung, dass ihnen durch den Abschluss des Kaufvertrags am ... Oktober 2011 eine Verletzung der Nachveranlagungsfrist durch Zweckentfremdung nicht vorgehalten werden könne, da von Anfang an klar gewesen sei, dass ein entsprechendes einspracheanfälliges Bauvorhaben nicht vor dem Sommer 2012 hätte verwirklicht werden können.

Damit verkennen die Pflichtigen jedoch den Sinn und Zweck der Vorzugsbewertung für landwirtschaftliche Grundstücke gemäss § 15 ESchG. Die Ertragsbewertung soll zum einen die Übernahme landwirtschaftlicher Grundstücke erleichtern, zum anderen aber auch ermöglichen, dass ein übernommenes Grundstück möglichst lange landwirtschaftlich genutzt wird (RB 1994 Nr. 67 = ZStP 1994, 229). Das Institut der Nachveranlagung gemäss § 17 ESchG dient der steuerlichen Gleichbehandlung von Grundstücken, deren Voraussetzungen der Vorzugsbewertung durch Entfremdung des

landwirtschaftlichen Zwecks nachträglich dahinfallen, und solchen, die von Anfang an nicht vorzugsweise bewertet wurden. Mit Abschluss des Kaufvertrags am ... Oktober 2011 haben die Pflichtigen eine ausschliesslich landwirtschaftliche Nutzung preisgegeben und damit den latent vorhandenen Mehrwert der Liegenschaft umgesetzt. Denn die Pflichtigen erhielten durch die Käuferin bereits eine Anzahlung von Fr. ... und realisierten damit bereits den höheren Verkehrswert des privilegiert bewerteten Grundstücks.

4. Soweit die Pflichtigen verschiedene Zeugeneinvernahmen beantragen, aus welchen sich ergebe, dass mehr als sechs Monate nach Ablauf der Nachveranlagungsfrist Ende Februar 2012 eine landwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks vorgenommen worden sei, kann auf diese verzichtet werden, da vorliegend allein entscheidend ist, ob bereits am ... Oktober 2011 von einer unmittelbar bevorstehenden Zweckentfremdung auszugehen ist, was wie oben dargelegt, vorliegt.

Nach diesen Erwägungen hat das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Inventarkontrolle/Erbschaftssteuer zu Recht eine Nachveranlagung im Sinn von § 17 ESchG vorgenommen.

5. Eventualiter beantragen die Pflichtigen, dass die gemäss Kaufvertrag vom ... Oktober 2011 entrichtete Anzahlung, nur das Entgelt für eine Fläche von 727.274 m<sup>2</sup> sei und dass dementsprechend nur in diesem Umfang von einer Zweckentfremdung ausgegangen werden könne.

Durch Abschluss des Kaufvertrags am ... Oktober 2011 konnte durch den Erwerber die Überbauungsprojektierung mit Bezug auf das gesamte Grundstück in Angriff genommen werden. Die Anzahlung in der Höhe von Fr. ... bezog sich auch nicht auf eine – zukünftige – Parzelle des Grundstücks. Vielmehr wurde mit Abschluss des Kaufvertrags, unabhängig von der Leistung des Kaufpreises, das gesamte Grundstück zweckentfremdet.

Dieser Eventualantrag der Pflichtigen ist damit abzuweisen.

6. a) Gemäss §§ 17 Abs. 1 und 13 i.V.m. § 7 lit. c ESchG ist das Grundstück Kat.Nr. ... zum Verkehrswert zum Zeitpunkt des Vollzugs der Schenkung, ... Februar 1992, zu bewerten, höchstens aber zum erzielten Erlös von Fr. ....

b) Die Pflichtigen beantragen, bei der Berechnung der Schenkungsnachsteuer zu berücksichtigen, dass zwei Drittel des fraglichen Grundstücks bereits vor mehr als 20 Jahren und erst 1995 das weitere Drittel eingezont worden seien.

Aus der Rekursantwort, welche auf den Einspracheentscheid vom 16. September 2013 verweist, ergibt sich, dass entsprechend der Zonierung, von den Grundstücken Kat.Nrn. .. und ... 30% der Landhauszone im empfindlichen Gebiet und ab ... November 1995 weitere 35% der Ein- und Zweifamilienhauszone zugeteilt worden sind. Der Rest des Landes war Reserve- und Landwirtschaftszone (früher Uebri- ges Gemeindegebiet, UeG). Seit 1997 liegt das gesamte Grundstück in der Bauzone. Dass zumindest ein Teil der Reserve- und Landwirtschaftszone weiter eingezont werden wird, war im Jahr 1992 absehbar.

aa) Der Verkehrswert eines Grundstücks entspricht dem Preis, der für das Grundstück nach dessen rechtlichen Gegebenheiten und dessen tatsächlichen Eigenschaften im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen gewesen wäre (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 220 N 123). Der Bewertungsstichtag ist für die Beantwortung aller relevanten Fragen massgebend, d.h. es ist eine Momentaufnahme am Stichtag vorzunehmen. Auch wenn auf die Verhältnisse am Bewertungsstichtag abzustellen ist, so ist bei der Ermittlung des Verkehrswerts jedoch eine sich klar abzeichnende künftige Wertentwicklung zu berücksichtigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 133).

bb) Entsprechend diesen Grundsätzen hat der Steuersekretär der Gemeinde H im Grundstückgewinnsteuerverfahren den Verkehrswert vor 20 Jahren der vorliegend im Streit liegenden Liegenschaft Kat.Nr. ... (ehemals Teil von Kat.Nr. ...) mit Fr. ... geschätzt. Dabei wurde 1/3 des Landes, Landwirtschafts- und Reservezone, mit Fr. 20.-/m<sup>2</sup> bewertet und 2/3 des Landes, Bauzone, mit Fr. 625.-/m<sup>2</sup> (vgl. Veranlagungsentscheid Grundstückgewinnsteuer vom ... Januar 2013).

Diese Landwertschätzungen wurden im vorliegenden Verfahren vom kantonalen Steueramt übernommen. Die Pflichtigen haben weder im Grundstückgewinnsteuer- noch im vorliegenden Nachsteuerverfahren geltend gemacht, dass die zugrunde gelegten Landpreise zu hoch bzw. zu tief seien, so dass sich eine Verkehrswertschätzung erübrigt.

Da die nur teilweise Einzonung der Liegenschaft Kat.Nr. ... im Jahr 1992 am Stichtag bereits bei der Steuerberechnung berücksichtigt worden ist, ist auch dieser Eventualantrag abzuweisen.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

7. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 43 Abs. 3 ESchG i.V.m. § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]

Eine Minderheit des Gerichts stellte folgenden Antrag:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 16. September 2013 wird aufgehoben.
2. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf Fr. 8'500.-; ...
3. Die Gerichtskosten werden dem Rekursgegner auferlegt.
4. Der Rekursgegner wird verpflichtet, den Rekurrenten eine Parteientschädigung von je Fr. 1'000.- (inklusive Mehrwertsteuer) zu bezahlen.

Zur Begründung erwog die Minderheit:

1. Die Rekurrenten haben sich bemüht, die Zweckentfremdung so zu terminieren, dass eine Nachveranlagung i.S.v. § 17 i.V.m. § 15 ESchG nicht ausgelöst wird. Dies ist erlaubte Steuerplanung und ihnen gelungen:

Massgebend ist die Preisgabe der landwirtschaftlichen Nutzung. Diese wurde bis im September 2012 ausgeübt, also mehr als 20 Jahre ab der Schenkung. Die landwirtschaftliche Nutzung war auch substantiell; dass über den ... Februar 2012 hinaus Gemüsebau betrieben wurde, ist unbestritten.

Der blosse Abschluss eines Kaufvertrags beeinträchtigt die landwirtschaftliche Nutzung nicht zwingend; die Vorbereitungsarbeiten des Erwerbers im Hinblick auf die Überbauung sind insgesamt untergeordnet und beeinträchtigen die Landwirtschaft höchstens minim.

Eine Überbauung wurde erst mit Erteilung der Baubewilligung am ... März 2012 und damit nach Ablauf der 20-Jahres-Frist überhaupt möglich. Sodann muss der Baugesuchsteller den Ablauf der 30-tägigen Rekursfrist abwarten (§ 22 VRG), die auf den Baubeginn gestellten Nebenbestimmungen erfüllen (§ 321 PBG) und die Baufreigabe durch die Baubehörde veranlassen (§ 326 PBG). Tatsächlich erlangte die Käuferin erst am ... September 2012 die Baufreigabe.

2. Wird eine Nachveranlagung – mit der Mehrheit des Gerichts – für rechtens befunden, hätte das Steuerrekursgericht nicht auf die Steuerberechnung durch die Vorinstanz abstellen dürfen:

Verfahrensrechtlich kann für die hier zu beurteilende Schenkungssteuer nichts daraus abgeleitet werden, dass die Rekurrenten zuvor die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer akzeptiert haben.

Materiell ist die Verkehrswertschätzung in der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer weder begründet noch nachvollziehbar. Der um rund 4 Monate abweichende Stichtag ist noch der geringere Mangel. Gravierender wirkt sich aus, dass Landwirtschafts- (das altrechtliche "UeG" gab es im Jahr 1992 längst nicht mehr) und Reservezone rechtlich und daher auch wertmässig sehr verschieden sind. Während die Landwirtschaftszone dem Grundsatz nach dauernd der baulichen Nutzung entzogen ist, gilt dies für die Reservezone nur für die Dauer eines Planungshorizonts von 15 Jahren. Welche Fläche am Stichtag des ... Februar 1992 in einer Bauzone lag, ist völlig unklar. Wie das Gemeindesteueramt H zu seinen Erkenntnissen gelangt ist, auf welche das Steuerrekursgericht ohne

*eigene Untersuchungen abgestellt hat, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Massgebend ist die rechtliche Beschaffenheit am Stichtag; eine spätere Einzonung ist nur, aber immerhin insoweit zu beachten, als sie sich am Stichtag im Markt auswirkt. Dass schon im Jahr 1992 eine Einzonung im Jahr 1995 "absehbar" gewesen sei, ist schiere Spekulation und überdies in einem demokratischen wie rechtlichen Unwägbarkeiten unterliegenden Planungsprozess realitätsfremd.*