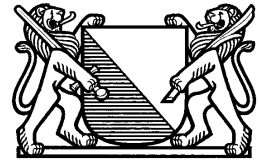


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2022.25

Entscheid

28. Februar 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterinnen Christina Hefti, Steuerrichter Marc Gerber und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

vertreten durch B GmbH,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) war Teil der Erbengemeinschaft des 1979 verstorbenen D, welche neben ihr noch weitere vier Personen umfasste. Der Erbengemeinschaft gehörten zu Gesamteigentum in E, in C, die folgenden Liegenschaften:

GB Bl. ..., Kat.Nr. 1, 1'910 m², ...strasse 57 und 59

GB Bl. ..., Kat.Nr. 2, 1'722 m², ...strasse 61 und 63

GB Bl. ..., Kat.Nr. 3, 1'758 m², ...strasse 65 und 67.

Die Liegenschaften waren mit 1962 erbauten Mehrfamilienhäusern überstellt. An den Gebäuden wurden 2005 und 2007 umfangreiche Umbauarbeiten vorgenommen.

Mit Rulinganfrage vom 21. November 2018 erkundigte sich die Erbengemeinschaft beim Steueramt C, ob bei Ausscheiden der Pflichtigen bezüglich den Grundstücksgewinnsteuern ein Steueraufschub wegen Erbteilung bestätigt werden könne. Das Gemeindesteueramt lehnte dies am 13. März 2019 mit Begründung ab.

Mit als Erbausscheidung bezeichnetem Vertrag vom ... 2019 veräusserte die Pflichtige ihren Gesamteigentumsanteil von einem Fünftel an die übrigen Mitglieder der Erbengemeinschaft. Als Gegenleistung wurde vereinbart, dass die Pflichtige, ausgehend von einem Wert der Liegenschaften von Fr. 18'050'000.-, von ihrem Anteil an den auf den Liegenschaften lastenden Kapitalschulden von total Fr. 7'100'000.-, somit Fr. 1'420'000.-, befreit würde, und sie zusätzlich eine Zahlung von Fr. 2'190'000.- erhalten würde. Die Handänderung wurde am selben Tag im Grundbuch eingetragen.

In ihrer Steuererklärung für die Grundstücksgewinnsteuer vom 24. Januar 2020 deklarierte die Pflichtige einen Verkaufserlös von Fr. 3'610'000.- und einen Grundstücksgewinn von Fr. 1'022'809.-. Mit Einschätzungsvorschlag vom 12. August 2021 stellte das Gemeindesteueramt C in Aussicht, sie mit einem steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. 2'612'800.- zu veranlagern. Dabei ging das Gemeindesteueramt davon aus, dass die Liegenschaft im Verkaufszeitpunkt einen Verkehrswert von Fr. 26'000'000.- aufgewiesen habe. Zwischen dem Kaufpreis gemäss Vertrag und dem objektiven Wert bestehe somit ein Missverhältnis, weshalb auf den Verkehrswert als

Ersatzwert abzustellen sei. Die Pflichtige lehnte den Vorschlag am 14. September 2021 mit Begründung ab.

Am 24. September 2021 veranlagte die Kommission für Grundsteuern C die Pflichtige gemäss dem Vorschlag mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 2'612'800.-, was einen Steuerbetrag von Fr. 517'260.- ergab.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 30. September 2021 Einsprache mit dem Antrag, den Grundstücksgewinn gemäss Selbstdeklaration zu veranlagern. Am 8. Februar 2022 fand eine Besprechung statt.

Am 20. Juni 2022 wies die Grundsteuerkommission C die Einsprache ab.

C. Mit Rekurs vom 15. Juli 2022 beantragte die Pflichtige, auf den Verkaufspreis von Fr. 3,61 Mio. abzustellen. Bei der Preisbestimmung sei ein Gutachten der F zugrunde gelegt worden. Die von der Steuerbehörde angewandte Berechnung sei aus näher dargelegten Gründen zu hoch. Zudem sei ein Minderheitsanteil von einem Fünftel verkauft worden, was preismindernd zu berücksichtigen sei.

Mit Verfügung vom 9. August 2022 verlangte das Steuerrekursgericht von der Pflichtigen aufgrund ihres ausländischen Wohnsitzes eine Kautions von Fr. 16'700.-, welche fristgemäss bezahlt wurde.

Die Vorinstanz schloss am 3. Oktober 2022 auf Abweisung des Rekurses, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die Pflichtige nahm hierzu am 7. Oktober 2022 nochmals Stellung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (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 Aufwendungen) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt gemäss § 220 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 222 StG). Erwerbspreis und Erlös sind bei der Grundstückgewinnsteuer begrifflich gleich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 222 N 2 StG). Massgebend für die Bestimmung des Kaufpreises ist in der Regel der öffentlich beurkundete Kaufpreis (BGr, 12. Dezember 2016, 2C_1081/2015, E. 3.2.3 = BGE 143 II 33 = StE 2017 B 44.11 Nr. 15), wenn dieser mit dem tatsächlichen Veräusserungspreis übereinstimmt und keine weiteren Parteivereinbarungen zu berücksichtigen sind. Denn in der Regel kann bei einem "normalen" Kaufgeschäft im Sinn einer in der Lebenserfahrung gründenden natürlichen Vermutung davon ausgegangen werden, dass der vereinbarte Kaufpreis dem Verkehrswert des Kaufobjekts entspricht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 16 und 101 StG).

Die Praxis spricht in bestimmten Fällen dem vereinbarten Kaufpreis die rechtsgeschäftliche Bedeutung ab und stellt stattdessen auf den Verkehrswert als Ersatzwert ab. Dies setzt einerseits eine besondere Beziehung zwischen Veräusserer und Erwerber voraus, welche eine nicht dem Marktwert Rechnung tragende Preisgestaltung erklärt oder nahelegt. Dies kann der Fall sein bei Grundstücksgeschäften zwischen Aktiengesellschaft und Aktionär oder einer ihm nahestehenden Gesellschaft (BGr, 12. Dezember 2016, 2C_1081/2015; RB 1979 Nr. 65), zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer (RB 1996 Nr. 56; VGr, 6. September 1988, StE 1989 B 44.12.2 Nr. 1), zwischen Schwestergesellschaften oder zwischen Verwandten (VGr, 4. November 2003, StE 2004 B 42.32 Nr. 7 = ZStP 2004, 130; vgl. Kasuistik in Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 106 ff. StG). Andererseits muss ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis zwischen der vereinbarten Leistung und dem objektiven Grundstückswert bestehen (BGr, 12. Dezember 2016, 2C_1081/2015; VGr, 4. November 2003, StE 2004 B 42.32 Nr. 7 = ZStP 2004, 130; RB 1993 Nr. 29). Der Nachweis eines solchen offensichtlichen Missverhältnisses zwischen dem vereinbarten

Kaufpreis und dem Verkehrswert gilt nach zürcherischer Rechtsprechung in der Regel als erbracht, wenn die Differenz zwischen diesen beiden Werten (vom Verkehrswert aus berechnet) mehr als 25% beträgt (der vereinbarte Kaufpreis somit unter 75% des Verkehrswerts liegt; StRG, 29. März 2017, 2 GR.2016.21, E. 1, www.strgzh.ch, auch zum Folgenden). Indessen handelt es sich bei dieser (nur bei Grundstücksgeschäften praktizierten) Prozentregel um keine starre, allgemein verbindliche Grösse für die steuerrechtliche Qualifizierung von Wertunterschieden zwischen Kaufpreis und Verkehrswert. Eine geldwerte Leistung der veräussernden Gesellschaft an ihren wirtschaftlichen Teilhaber kann sich unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls allenfalls auch bei einem geringeren Wertunterschied zwischen Kaufpreis und Verkehrswert ergeben (VGr, 2. Oktober 2013, SB.2013.00088, E. 2.2), beispielsweise dann, wenn eine unterpreislich erworbene Liegenschaft noch am gleichen Tag zu einem wesentlich höheren Preis an einen unbeteiligten Dritten weiter veräussert wird (vgl. BGr, 12. Dezember 2016, 2C_1081/2015).

Macht die Grundsteuerbehörde geltend, dass der vereinbarte Kaufpreis keine rechtsgeschäftliche Bedeutung habe, und will sie deshalb auf den höheren Verkehrswert als Ersatzwert abstellen, so handelt es sich dabei um einen steuererhöhenden Umstand, für den sie die Beweislast trägt. Sie hat deshalb nachzuweisen, dass der Verkehrswert des Grundstücks am massgeblichen Stichtag um mind. 25% (des Verkehrswerts) höher lag als der vertragliche Kaufpreis. Gelingt der Behörde dieser Nachweis, so drängt sich die tatsächliche Vermutung auf, der Vertragspreis habe keine wirkliche rechtsgeschäftliche Bedeutung. Die Beweislast kehrt diesfalls zulasten der steuerpflichtigen Person um. Es ist deshalb ihre Sache, die sie belastende Vermutung als unrichtig zu widerlegen. Sind keine besonderen, namentlich freundschaftlichen sowie familien- oder gesellschaftsrechtlichen, arbeitsrechtlichen oder andere rechtsgeschäftlichen Beziehungen zwischen Verkäufer und Käufer durch die Akten belegt, muss die blosser Behauptung des ersteren, die Parteien hätten einander als gewöhnliche Dritte gegenüber gestanden und ihren Vertrag unter Marktbedingungen abgeschlossen, genügen, um die Vermutung des Vorliegens weiterer Leistungen des Käufers zu widerlegen. Faktisch ist es somit an der Steuerbehörde, neben dem Missverhältnis zwischen Verkehrswert und Kaufpreis auch noch eine besondere Beziehung zwischen den Vertragsparteien nachzuweisen, welche die erhebliche weitere Kaufpreisleistung (im Umfang von mind. 25%) nahe legt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 104 StG). Diesbezüglich hat sie auch die Umstände für die Annahme einer tatsächlich erfolgten weiteren Kaufpreisleistung darzutun und nachzuweisen. Ohne solche weiteren Um-

stände darf demnach nicht auf den Ersatzwert gegriffen werden (mithin genügt es nicht, eine besondere Beziehung z.B. einzig deshalb als gegeben zu erachten, weil die Vertragsparteien familienrechtlich zufälligerweise entfernt miteinander verwandt sind).

b) Die Vorinstanz ging von einem Verkehrswert der Liegenschaften 2019 von Fr. 26'000'000.- aus, was einen Anteil der Pflichtigen von Fr. 5'200'000.- ergibt. Wäre diese Bewertung zutreffend, was die Pflichtige bestreitet, so würde der vereinbarte Kaufpreis von Fr. 3'610'000.-, welcher auf einem Wert von Fr. 18'050'000.- basiert (Erbauausscheidungsvertrag S. 13), unter 75% des Verkehrswerts (75% = Fr. 3'900'000.-) liegen und wäre das notwendige Missverhältnis gegeben. Das Steuerrekursgericht sieht indessen davon ab, zu dieser Frage ein Gutachten einzuholen, da selbst dann, wenn ein solches die Auffassung der Vorinstanz bestätigen würde, für diese damit noch nichts gewonnen wäre, da keine Indizien vorliegen, dass weitere, nicht beurkundete Kaufpreisleistungen geflossen waren.

Nach der vorstehend dargestellten Rechtsprechung würde die Differenz zum vereinbarten Kaufpreis die Vermutung begründen, dass dieser keine rechtsgeschäftliche Bedeutung hat, und würde es der Pflichtigen obliegen, diese Vermutung zu widerlegen. Indessen stellt sich hier die Frage, was denn genau Inhalt dieser in der allgemeinen Lebenserfahrung begründeten Vermutung wäre. Die Pflichtige und die Käufer waren Teil einer Erbengemeinschaft eines 1979 verstorbenen Erblassers (Erbauausscheidungsvertrag S. 1). Die Transaktion fand demnach unter Angehörigen derselben Familie statt, weshalb als erstes die Vermutung im Raum steht, dass aufgrund der familiären Beziehungen der öffentlich beurkundete Kaufpreis bewusst zu tief vereinbart wurde. Damit ist aber für die Vorinstanz noch nichts gewonnen, da weiter zu fragen ist, was denn diesfalls effektiv vereinbart wurde. Bei familiären Beziehungen würde dies primär die Vermutung auslösen, dass man sich auf einen Freundschaftspreis geeinigt hätte, was letztlich auf eine gemischte Schenkung hinauslaufen würde. Diesfalls wäre aber ein vollständiger Steueraufschub zu gewähren (§ 216 Abs. 3 lit. a StG; Richter/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 193 StG). Sowohl die Vorinstanz als auch die Pflichtige bestreiten indessen ausdrücklich, dass eine solche Schenkung beabsichtigt gewesen sei, und die Vorinstanz hat die Besteuerung auch nicht aufgeschoben. Aus den Akten ergeben sich auch keinerlei Hinweise auf eine Schenkungsabsicht. Wenn die Vorinstanz das Vorliegen einer Schenkung bestreitet, läuft aber ihr Einwand, dem vereinbarten Kaufpreis komme aufgrund familiärer Beziehungen keine Bedeutung zu, ins Leere.

Kommt damit diese natürliche Vermutung nicht zum Zuge, fragt sich, ob andere Umstände ersichtlich sind, welche nach der Lebenserfahrung mit solchem Gewicht auf nicht offengelegte Kaufpreisleistungen deuten, dass sie eine Besteuerung zum Verkehrswert als Ersatzwert rechtfertigen würden. Dies ist aber nicht der Fall. Hinweise auf Schwarzgeldzahlungen liegen nicht vor und solche können auch nicht ohne Weiteres vermutet werden. Diesbezüglich ist zu berücksichtigen, dass die anderen vier Mitglieder der Erbengemeinschaft an solchen auch kein Interesse gehabt hätten, ansonsten sie bei einem eigenen späteren Verkauf damit rechnen müssten, dass sie nicht ihre vollen Kaufpreisleistungen als Erwerbspreis in Anrechnung bringen könnten. Anzuführen ist, dass angesichts der Tatsache, dass der Erblasser bereits 1979 verstarb, auch kein Grund zur Annahme besteht, dass 2019 immer noch weitere, nicht offengelegte Nachlasswerte vorhanden waren, welche angerechnet wurden, sind doch nach so langer Zeit nach allgemeiner Lebenserfahrung alle Nachlassgegenstände ausser den Immobilien längst verteilt (vgl. auch Erbausscheidungsvertrag S. 1 sowie S. 15 [Ziff. 7 der übrigen Vereinbarungen]).

Demgegenüber macht die Pflichtige glaubhaft geltend, dass die Mitglieder der Erbengemeinschaft in gutem Glauben der Auffassung waren, dass der vereinbarte Kaufpreis im Rahmen des Verkehrswerts lag. Dies wird dadurch untermauert, dass die Erbengemeinschaft bezüglich der Bewertung jeweils von der F Gutachten erstellen liess. Hierzu legt die Pflichtige zwei Bewertungen der F vor, welche zwei der drei Mehrfamilienhäuser betreffen und per ... 2016 für das Mehrfamilienhaus ...strasse 57/59 einen Verkehrswert von Fr. 6 Mio. und für das Mehrfamilienhaus ...strasse 61/63 einen Verkehrswert von Fr. 6'050'000.- ergaben. Mit Bezug auf das dritte Mehrfamilienhaus ...strasse 65/67 liegt nur die Zusammenfassung vor, welches einen Verkehrswert von Fr. 6'040'000.- ergibt und offenkundig gestützt auf ein analoges Gutachten erstellt wurde. Die Gutachten sind umfassend und wirken professionell. Damit ist glaubhaft dargelegt, dass die Vertragsparteien per ... 2016 einen Verkehrswert im Bereich von rund Fr. 18 Mio. als realistisch betrachteten und dies auch durften. Weiter mussten sie nicht davon ausgehen, dass diese Gutachten bis zum Handänderungsdatum am ... 2019 nicht mehr brauchbar waren. Sollte der effektive Verkehrswert tatsächlich im von der Vorinstanz behaupteten Ausmass über dem Verkaufspreis gelegen haben, wäre deshalb aufgrund der Umstände viel eher zu schliessen, dass sich die Vertragsparteien über den wahren Verkehrswert geirrt hatten. Dies berechtigt die Steuerbehörde indessen nicht, auf den Ersatzwert abzustellen.

Insgesamt ist deshalb der Schluss zu ziehen, dass selbst dann, wenn die von der Vorinstanz vorgenommene Bewertung zutreffend wäre, keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Erwerber weitere Kaufpreisleistungen erbrachten, und aufgrund der Umstände solche auch nicht zu vermuten sind. Nachdem die Vorinstanz für das Vorliegen von solchen weiteren Kaufpreisleistungen beweisbelastet ist, sind die Voraussetzungen für ein Abstellen auf den Verkehrswert als Ersatzwert nicht erfüllt.

c) Zu beachten ist im Übrigen noch, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ein *Gesamteigentumsanteil* – aufgrund der mit dem Gesamteigentum einhergehenden Schwerfälligkeit in der Nutzung der Sache und vor allem in der Verfügung hierüber – einen geringeren Verkehrswert aufweist, als es seinem quotalen Anteil am Gesamtgrundstück entspricht, weshalb ein Einschlag auf dem rechnerischen Verkehrswert des Anteils zu gewähren ist (VGr, 31. Januar 2001, SB.2000.00022, E. 6 a.E., www.vgrzh.ch = ZStP 2001, 217; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 208 StG, auch zum Folgenden). Der vom quotalen Anteil am Gesamtgrundstück vorzunehmende Abschlag richtet sich nach der Höhe des Eigentumsanteils (10% Abschlag bei 1/2-Anteil, 20% Abschlag bei 1/4-Anteil, 24% Abschlag bei 1/5-Anteil [wobei sich die von Richner/Frei/Kaufmann/Rohner angeführten Abschläge auf Miteigentumsanteile beziehen, welche im Gegensatz zu Gesamteigentumsanteilen wesentlich einfacher zu veräussern sind]). Würde vorliegend vom rechnerische Verkehrswert des 1/5-Anteils von Fr. 5'200'000.- nur schon ein äusserst geringer Einschlag von 7.5% (statt 24%) gewährt, beliefe sich der abschlagsbereinigte Verkehrswert des Anteils auf Fr. 4'810'000.-, womit durch den vereinbarten Kaufpreis von Fr. 3'610'000.- die 75%-Grenze eingehalten wird und damit das erforderliche offensichtliche Missverhältnis von vornherein entfällt.

d) Anzufügen ist ferner, dass beide Parteien nicht von einem Steueraufschub wegen Erbteilung gemäss § 216 Abs. 3 lit. a StG ausgehen. Gemäss den Akten stellte die Erbengemeinschaft am 21. November 2018 eine entsprechende Rulinganfrage, welche vom Gemeindesteueramt am 13. März 2019 abschlägig beantwortet wurde. Diese verwies zur Begründung insbesondere auf die umfangreichen Investitionen, welche den Zweck einer Erbengemeinschaft überstiegen. Die Pflichtige stellt diesen Schluss nicht in Frage, und die Ausführungen der Vorinstanz stützen sich auf eine entsprechende Praxis (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 168 f. StG). Das Steuerrekursgericht hat deshalb keine Veranlassung, auf diesen Punkt weiter einzugehen.

e) Dies ergibt folgenden Grundstücksgewinn:

	Fr.
Anlagekosten total	2'587'191.-
Erlös	3'610'000.-
Steuerpflichtiger Grundstücksgewinn	1'022'809.-
Grundstückgewinnsteuer	398'520.-
Besitzesdauer 20 Jahre (- 50%)	199'260.-
Reine Grundstückgewinnsteuer	199'260.-.

2. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Rekursverfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Dieser ist aufgrund ihres Unterliegens auch keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). Die Pflichtige hat keinen Antrag auf Parteientschädigung gestellt.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Grundsteuerkommission C vom 20. Juni 2022 wird gutgeheissen und die der Rekurrentin auferlegte Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 517'260.- auf Fr. 199'260.- herabgesetzt.

[...]