



Entscheid

2. Dezember 2025

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Marc Gerber, Steuerrichter Christian Griesser, Steuerrichterin Verena Bieri und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

A,

vertreten durch RA lic.iur. B,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch den Gemeinderat,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. 1. Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 24. März 2022 übereignete A (nachfolgend die Pflichtige) ihrem Sohn D ihre in der Gemeinde C an der strasse 41 gelegene 3 ½-Zimmerwohnung im 3. OG, mit Keller im EG (Grundbuchblatt , Stockwerkeigentum, EGRID CH) sowie ihren Parkplatz in der Unterniveaugarage (Grundbuchblatt , selbständiges und dauerndes Recht, EGRID CH). Als Gegenleistung wurden die Übernahme des auf dem Grundstück als Gesamtpfandrecht haftenden Schuldbriefs in der Höhe von Fr. 168'000.- und die Einräumung eines Wohnrechts an der Wohnung sowie eines ausschliesslichen, lebenslangen Benützungrechts am Keller und am Parkplatz, je zugunsten der Pflichtigen, vereinbart. Im Übrigen erfolgte die Übertragung der Vertragsobjekte als Schenkung. Diese Eigentumsübertragung infolge gemischter Schenkung wurde gleichentags zur Eintragung in das Grundbuch der Gemeinde C angemeldet.

2. In ihrer Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 27. April 2022 deklarierte die Pflichtige dementsprechend einen Verkaufserlös von Fr. 0.- und damit auch einen Grundstücksgewinn von Fr. 0.-.

Mit Veranlagungsentscheid vom 23. Februar 2023 setzte der Gemeinderat C abweichend von der Grundstückgewinnsteuerdeklaration der Pflichtigen dann allerdings einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 190'000.- bzw. eine Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 50'358.- fest. Dabei verneinte er eine Qualifikation der Eigentumsübertragung als gemischte Schenkung, da das Total der Gegenleistung (Schuldübernahme sowie Einräumung des Wohn- und Nutzungsrechts) Fr. 401'722.- und damit 87.33% des Verkehrswerts von Fr. 460'000.- der per Stichtag am 24. März 2022 übertragenen Objekte betrage. Damit liege ein Kaufgeschäft vor, welches die Abrechnung der Grundstückgewinnsteuer auslöse.

3. Am 16. März 2023 meldete die Pflichtige beim Grundbuchamt E die Löschung der zu ihren Gunsten und zulasten der Grundstücke Blatt und eingebrachten Personaldienstbarkeiten an.

B. 1. Mit Einsprache vom 22. März 2023 beantragte die Pflichtige unter Verweis auf eine geplante Wohnsitzverlegung ins Ausland und die aus diesem Grund am

16. März 2023 zur Löschung angemeldete Personaldienstbarkeit, den steuerbaren Grundstücksgewinn mit Fr. 0.- festzulegen bzw. zu bestätigen, dass ein Steueraufschub infolge gemischter Schenkung vorliege.

2. Mit Schreiben vom 25. Mai 2023 liess die Gemeindeverwaltung C, Abteilung Finanzen und Steuern, der Pflichtigen einen Revers zukommen mit der Bitte, diesen datiert und von ihr und ihrem Sohn unterzeichnet zu retournieren. Der Revers sah vor, dass die nachträgliche Löschung der Personaldienstbarkeit im Sinn einer Korrektur des vollzogenen Rechtsgeschäfts ausnahmsweise berücksichtigt werden solle. Dies unter gewissen weiteren Bedingungen.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2023 informierte die Gemeindeverwaltung C, Abteilung Finanzen und Steuern, die Pflichtige, dass die nachträgliche Löschung der Personaldienstbarkeit entgegen dem beabsichtigten, im Revers beschriebenen Vorgehen doch nicht berücksichtigt werden könne. Dies, weil sich zwischenzeitlich ergeben habe, dass ein solches Vorgehen im Widerspruch zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts stehe. Entsprechend müsse dem Gemeinderat C die Abweisung der Einsprache beantragt werden.

Am 28. März 2024 liess die nunmehr anwaltlich vertretene Pflichtige hierzu Stellung nehmen und vertreten, dass der Kapitalwert des Wohnrechts klar tiefer festzusetzen sei, da die Pflichtige nie beabsichtigt habe, das Wohnrecht auszuüben, sondern lediglich bis zum Verlassen der Schweiz. Ein Widerruf des Revers verbiete sich sodann unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes.

3. Nachdem die Gemeindeverwaltung C, Abteilung Finanzen und Steuern, mit E-Mail vom 13. Mai 2024 mitgeteilt hatte, dass sie daran festhalte, dem Gemeinderat die Abweisung der Einsprache zu beantragen, wies letzterer die Einsprache mit Entscheidung vom 6. Juni 2024 schliesslich ab.

C. Mit Rekurs vom 10. Juli 2024 liess die Pflichtige in der Folge die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 6. Juni 2024 beantragen. Es sei festzustellen, dass der Sachverhalt als gemischte Schenkung qualifiziere und deshalb keine Grundstücksgewinnsteuer geschuldet sei. Eventualiter sei der Verkehrswert im Schenkungszeitpunkt gutachterlich schätzen zu lassen und gestützt darauf festzustellen, dass keine Grund-

stückgewinnsteuer resultiere bzw. es sei festzustellen, dass die Gemeinde C an den unterzeichneten Revers gebunden und folglich keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet sei, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Gemeinde C.

Mit Rekursantwort vom 11. September 2024 beantragte der Gemeinderat C die kostenfällige Abweisung des Rekurses sowie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Mit Verfügung vom 18. September 2024 wurde ein zweiter Schriftenwechsel angeordnet. Die Pflichtige replizierte mit Eingabe vom 9. Oktober 2024. Die Gemeinde C liess sich nicht mehr vernehmen.

Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 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 nach § 220 Abs. 1 StG der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. In gewissen Fällen wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben, so unter anderem bei einem Eigentumswechsel infolge Schenkung (§ 216 Abs. 3 lit. a StG).

b) Ein (vollständiger) Steueraufschub tritt auch bei den gemischten Schenkungen ein, welche die weitaus häufigsten Fälle darstellen (VGr, 4. November 2003, SB.2003.00012 = StE 2004 B 42.32 Nr. 7 = ZStP 2004, 130; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 216 N 193 StG). Ein solcher, entgeltliche und unentgeltliche Elementen enthaltender Vertrag darf nur angenommen werden, wenn die Parteien den Kaufpreis bewusst unter dem wahren Wert des Grundstücks angesetzt haben mit dem Willen, die Differenz dem Erwerber unent-

geltlich zukommen zu lassen (BGE 98 II 352 E. 3b). Durch das Merkmal des Schenkungswillens unterscheidet sich die Schenkung von anderen Zuwendungen und insbesondere von der grundlosen Bereicherung (z.B. infolge Übervorteilung oder Irrtum, aber auch vom blossen Freundschaftspreis; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 194 StG).

Ist zwischen Leistung und Gegenleistung ein offensichtliches Missverhältnis gegeben, was bei einem Unterschiedsbetrag zwischen Gegenleistung und Verkehrswert von mind. 25% der Fall ist, besteht gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts eine Vermutung zugunsten einer gemischten Schenkung. Der Schenkungsnachweis kann allerdings auch erbracht werden, wenn der Schwellenwert nicht erreicht wird (VGr, 8. Oktober 2014, SB.2014.00077, E. 3.3). Insofern ist es zwar möglich, dass im Einzelfall beide Parteien von einer gemischten Schenkung ausgehen, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung eine geringere Differenz als 25% des Verkehrswerts besteht. Angesichts der Rechtsfolge bei der Grundstückgewinnsteuer bei gemischten Schenkungen (vollständiger Steueraufschub) dürfte die Differenz aber kaum viel weniger als 25% betragen (Richner/Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 1996, § 4 N 59 ESchG).

c) Eine Schenkung wirkt sich steuermindernd aus. Nach der allgemeinen Regel über die Verteilung der objektiven Beweislast trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen, d.h. für solche Tatsachen, welche die Befreiung von der Steuerpflicht oder die Minderung der Steuerschuld als Abzüge vom Einkommen oder vom Vermögen bewirken (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 48). Steuermindernde Tatsachen sind daher von der steuerpflichtigen Person rechtsgenügend darzutun und nachzuweisen. Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlauben (RB 1992 Nr. 32). Vermag die steuerpflichtige Person die steueraufhebende oder -mindernde Tatsache nicht nachzuweisen, muss auf Grund der allgemeinen Beweislastregel zu ihren Ungunsten angenommen werden, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht (BGE 92 I 393, E. 2; VGr, 26. Oktober 2005, SB.2005.00045, E. 2.2).

2. a) Streitig ist vorliegend, ob die Übertragung der 3 ½-Zimmerwohnung mit Keller und Parkplatz in der Unterniveaugarage von der Pflichtigen an ihren Sohn eine Grundstückgewinnsteuer auslöst, bzw. ob diese infolge Vorliegens einer gemischten Schenkung aufgeschoben werden kann.

Die Pflichtige bringt diesbezüglich einerseits vor, dass ihr mündlich von der Rekursgegnerin zugesichert worden sei, dass die Übertragung der Liegenschaft auf ihren Sohn gegen Einräumung eines Wohnrechts keine Grundstückgewinnsteuerfolgen nach sich ziehe. Weiter habe die Gemeinde sich im Rahmen des Einspracheverfahrens initial auf ein Vorgehen mittels Revers eingelassen, mit welchem die nachträgliche Löschung des Wohnrechts berücksichtigt werden sollte. Auch der nachträgliche Widerruf desselben sei unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes nicht möglich. Darauf ist nachfolgend vorab einzugehen.

b) aa) Der in Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerte Grundsatz von Treu und Glauben statuiert ein Verbot widersprüchlichen Verhaltens und verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden (BGE 143 V 347 E. 5.2.1, auch zum Folgenden). Unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes kann behördliches Verhalten gemäss Lehre und Rechtsprechung unter anderem dann relevant sein, wenn mit Bezug auf einen konkreten Sachverhalt eine Auskunft erteilt wird. Insofern begründet in der Regel nur eine individuelle und konkrete Zusicherung der Behörde den Vertrauensschutz des Grundsatzes von Treu und Glauben (vgl. BGr, 12. Juni 2018, 2C_199/2017, E. 3.3; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 119-131 N 62 StG). Auch ein verwaltungsrechtlicher Vertrag kann eine Vertrauensgrundlage darstellen (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., 2020, Rz 632 ff.).

bb) Die Pflichtige bringt vor, sich vor Vertragsunterzeichnung am Schalter der Gemeindeverwaltung C über die Steuerfolgen der Schenkung, wie sie anschliessend vollzogen worden sei, informiert zu haben. Nach der Schilderung des Sachverhalts sei ihr diesbezüglich mündlich zugesichert worden, dass das geplante Vorgehen (Schenkung mit Wohnrecht bis zum Verlegen des Wohnsitzes ins Ausland) keine Grundstückgewinnsteuerfolgen nach sich ziehe. Auf diese Auskunft habe sich die Pflichtige guten Gewissens verlassen dürfen. Hätte diese Auskunft so nicht gegeben werden dürfen, hätte sie die Mitarbeiterin der Rekursgegnerin auch nicht vorbehaltlos erteilen dürfen.

cc) Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Rechtsuchenden als Folge des Vertrauensschutzes kann nur in Betracht fallen, wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt sind. In Bezug auf mündliche und telefonische Zusicherungen und Auskünfte hat die Rechtsprechung erkannt, dass die bloße, unbelegte Behauptung einer telefonischen Auskunft oder Zusage nicht genügt, um einen Anspruch aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zu begründen (BGE 143 V 341 E. 5.3.1).

Die Darstellung der Pflichtigen ist zudem als reine Parteibehauptung zu qualifizieren, da sie weder schriftlich belegt noch rechtsgenügend substantiiert ist. So ist insbesondere auch nicht bekannt, wann die Pflichtige beim Amt vorstellig wurde und mit wem sie dabei gesprochen hat. Unklar ist weiter, auf welcher Basis eine allfällige Auskunft erteilt wurde, spricht die Pflichtige im Rekurs doch davon, eine Schenkung mit Wohnrecht bis zur Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland thematisiert zu haben. Letztlich wurde das Wohnrecht dann ja aber gerade nicht auf einen bestimmten Zeitraum eingeschränkt.

Damit kann die Pflichtige aus dem Grundsatz von Treu und Glauben bzw. aus dem Vertrauensschutz nichts für sich ableiten.

c) Soweit die Pflichtige ihre Anträge sodann mit dem Revers begründet, ist ihr zunächst zu entgegnen, dass es sich bei diesem Schriftstück nicht um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag, sondern um eine bloße Erklärung der Pflichtigen und ihres Sohnes zu Handen der Steuerbehörden handelt. Die Rekursgegnerin war weder Partei des Revers, noch hat sie sich mit diesem zu einem bestimmten Handeln verpflichtet. Vielmehr wurde der Pflichtigen – analog zu einem Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag – ein Vorgehen zum Abschluss des Grundstückgewinnsteuerverfahrens in Aussicht gestellt (nämlich die ausnahmsweise Berücksichtigung einer Korrektur des vollzogenen Rechtsgeschäfts) und dafür die Bedingungen – zu deren Einhaltung die Pflichtige und ihr Sohn sich zu verpflichten hatten – skizziert. Eine Vertrauensgrundlage lässt sich aus dem Revers deshalb nicht ableiten.

In Bezug auf den Revers bzw. die diesbezüglich geführte Korrespondenz muss insofern gelten, dass es sich dabei – wie bei Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlägen – lediglich um eine Verständigung zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden handelt und diese bloss Grundlage für den Erlass einer Verfügung bilden.

Darüber hinaus wird keine Wirkung entfaltet (VGr, 20. April 2011, SB.2010.00123). Daraus erhellt, dass es den Steuerbehörden unbenommen sein muss, auf einen aus ihrer Sicht irrtümlicherweise falschen Vorschlag zurückzukommen, solange auf Basis eines solchen noch keine Verfügung ergangen ist. Dass die Rekursgegnerin nicht den mit dem Revers beschrittenen Pfad zu Ende gegangen ist, nachdem die Pflichtige und ihr Sohn diesen bereits unterzeichnet hatten, ist somit unbeachtlich und löst insbesondere auch nicht etwa eine Bindungswirkung aus.

Aber selbst wenn davon auszugehen wäre, dass der Revers als Vertrauensgrundlage angesehen werden könnte, würde eine Inanspruchnahme durch die Pflichtige daran scheitern, dass sie keine Dispositionen gestützt auf den erst nach dem Vollzug der Transaktion (und der nachträglichen Löschung der Personaldienstbarkeit) unterzeichneten Revers vorgenommen hat.

Im Ergebnis kann die Pflichtige auch aus der Tatsache, dass ihr ein Revers unterbreitet wurde, nichts für sich ableiten.

3. a) Als grundstücksgewinnsteuerlich massgebender Erwerbspreis gilt der öffentlich beurkundete Kaufpreis mit Einschluss der weiteren Leistungen des Erwerbers bzw. vermindert um die nichtliegenschaftlichen Werte (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 94 StG). Eine solche "weitere Kaufpreisleistung" liegt nach zürcherischer Praxis auch vor, wenn sich der Veräusserer bei der Veräusserung eines Grundstücks ein Nutzungsrecht, insbesondere eine Nutzniessung oder ein Wohnrecht, vorbehält (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 40 StG).

b) Vorliegend erbrachte der Sohn der Pflichtigen gemäss öffentlich beurkundetem "Vertrag auf Eigentumsübertragung – gemischte Schenkung" (R-act. 3/4) folgende Gegenleistungen:

1. Schuldübernahme in der Höhe von Fr. 168'000.-
2. Einräumung eines Wohnrechts an der 3 ½-Zimmer-Wohnung mit ausschliesslichem lebenslangem Benützungsrecht am Keller im EG
3. Ausschliessliches lebenslanges Nutzungsrecht zulasten des Grundstücks
Grundbuchblatt (Parkplatz)

Im Übrigen wurde die Übertragung der Vertragsobjekte als Schenkung bezeichnet, deren Annahme vom Sohn der Pflichtigen ausdrücklich erklärt wurde. In den "Weiteren Bestimmungen" des Kaufvertrags wurde festgehalten, dass die Parteien die möglichen steuerlichen Folgen des vorliegenden Rechtsgeschäfts selbst abgeklärt hätten (Ziff. 8). Ausgehend von der Annahme, dass das Rechtsgeschäft als Schenkung qualifiziere, sahen sie vor, bei der Grundstückgewinnsteuer gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. a StG einen Aufschub zu beantragen. Für den Fall, dass trotzdem eine Grundstückgewinnsteuer fällig werde, sei diese von der Pflichtigen zu bezahlen, wobei auf eine Sicherstellung verzichtet werde (Ziff. 6).

c) aa) Die Rekursgegnerin vertrat auf dieser Grundlage die Ansicht, dass Gegenleistungen in der Höhe von insgesamt Fr. 401'722.- (Fr. 168'000.- + Fr. 233'722.-) geleistet worden seien, was 87,33% des Verkehrswerts von Fr. 460'000.- ausmache und eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 50'358.- auslöse. Die entsprechende Gegenleistung des Erwerbers bestehe einerseits in der Schuldübernahme im Betrag von Fr. 168'000.- und andererseits in der Einräumung des Wohn- und Nutzungsrechts an der Wohnung und am Tiefgaragenplatz. Der Kapitalwert der Dienstbarkeit wurde dabei wie folgt ermittelt:

Mietwert Wohnung	Fr. [...]
Mietwert PP	<u>Fr. [...]</u>
	Fr. [...]
Mietwert pro Jahr	Fr. [...]
Unterhaltsanteil: 20%	<u>Fr. [...]</u>
	Fr. [...]
Alter Berechtigte: [...]	
Zinssatz [...]	
Faktor [...]	
Kapitalwert	<u>Fr. 233'722.-</u>

bb) Die Pflichtige ist demgegenüber der Auffassung, dass das Wohnrecht tiefer zu bewerten sei, da sie nie vorgehabt habe, dieses bis zu ihrem Ableben auszuüben, sondern nur bis zum Verlassen der Schweiz. Sie geht aus diesem Grund – allerdings ohne nähere Begründung – von einem Faktor von [...] bzw. einem Kapitalwert

des Wohnrechts von Fr. 84'000.- aus. Damit übersteige die Gesamtheit der Gegenleistungen die Schwelle von 75% des Verkehrswerts im Zeitpunkt der Übertragung nicht.

Für den Fall, dass diesem Vorgehen bei der Kapitalisierung des Wohnrechts nicht gefolgt werde, bestreitet die Pflichtige auch den Verkehrswert der übertragenen Liegenschaft. Entgegen der Annahme der Rekursgegnerin sei nicht von einem Verkehrswert von Fr. 460'000.-, sondern von Fr. 560'000.- bis Fr. 600'000.- auszugehen. Diese Auffassung stützt sie auf eine "grobe Recherche bei comparis.ch" und beantragt diesbezüglich die Einholung eines Gutachtens.

4. a) Öffentliche Urkunden erbringen für die durch sie bezeugten Tatsachen den vollen Beweis, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist (Art. 9 Abs. 1 ZGB). Für die Beantwortung der Frage, was die Parteien zum Gegenstand ihres Vertrags gemacht haben, ist somit in erster Linie vom Wortlaut des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags auszugehen.

Diesbezüglich ist festzustellen, dass vertraglich keine zeitliche Beschränkung des Wohnrechts bzw. des Benützungsrechts an Keller und Parkplatz vorgesehen wurde und eine solche auch keinen Eingang bei der Anmeldung im Grundbuch gefunden hat. Dass gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen nur die Absicht bestanden habe, das Wohnrecht bis zu ihrem Wegzug aus der Schweiz auszuüben, ändert an der Beurteilung insofern nichts.

Die Pflichtige macht diesbezüglich auch keinen Grundlagenirrtum geltend, wobei von einem solchen auch nicht auszugehen wäre, da die Fehleinschätzung hinsichtlich der Steuerfolgen des gewählten Vorgehens als unbeachtlicher Motivirrtum zu qualifizieren wäre (vgl. BGE 79 II 272, E. 5.).

b) Irrelevant ist im Weiteren auch der Umstand, dass die Personaldienstbarkeit knapp ein Jahr nach deren Eintragung wieder gelöscht wurde, nachdem man sich der potentiellen Steuerfolgen bewusst wurde. Denn eine nachträgliche Änderung eines vollzogenen Rechtsgeschäfts führt nicht dazu, dass Steuerfolgen vermieden bzw. rückgängig gemacht werden könnten; sie zeitigt keine steuerrechtlichen Auswirkungen, es sei denn, das ursprüngliche steuerauslösende Rechtsgeschäft wäre ungültig, denn

nur die zivilrechtliche Ungültigkeit eines Vertrags hat auch steuerrechtliche Folgen (VGr, 15. März 2023, SB.2022.00072, E. 3.2.2).

In diesem Sinn wurde auch der Fall entschieden, auf welchen die Rekursgegnerin sich stützt. Im dort beurteilten Fall veräusserte der Pflichtige am 10. Februar 1993 ein Wohnhaus samt Land an seine drei Töchter. Als Gegenleistung wurde nebst einem Geldbetrag auch die lebenslängliche Nutzniessung des Pflichtigen und seiner Ehefrau am Kaufobjekt vereinbart. Vor Verwaltungsgericht beantragte der Pflichtige, dass der Grundstücksgewinn um den Kapitalwert der Nutzniessung von Fr. 650'012.- zu reduzieren und mithin auf Fr. 0.- festzulegen sei, weil am 25. Juli 1996 die Löschung des Nutzniessungsrechts im Grundbuch angemeldet worden sei. Das Verwaltungsgericht erwog, dass der Kaufpreis und der unbestrittene Kapitalwert der Nutzniessung den im Handänderungszeitpunkt massgeblichen Erlös gebildet hätten. Der Umstand, dass der Pflichtige und seine Ehefrau rund drei Jahre später die Nutzniessung hätten löschen lassen, ändere nichts daran. Denn der Verzicht auf die Nutzniessung stelle – wie z.B. die Schenkung eines Teils des Erlöses – lediglich eine für die Grundstückgewinnsteuer unbeachtliche Art der Erlösverwendung dar (VGr, 18. September 1997, SR.97.00028).

c) aa) Damit stellt sich abschliessend die Frage, ob die effektive Dauer der Nutzung des Wohnrechts durch die Pflichtige bei der Bewertung zu berücksichtigen ist.

Diesbezüglich ist vorab festzustellen, dass ein eigentlicher Wegzug der Pflichtigen ins Ausland nicht aktenkundig ist und die nachträgliche Löschung des Wohnrechts mit der blossen Absichtserklärung der Pflichtigen, ins Ausland ziehen zu wollen, begründet wird. Die Berücksichtigung einer – bspw. auf den Zeitpunkt der Löschung des Wohnrechts – beschränkten Nutzungsdauer scheidet bereits vor diesem Hintergrund aus.

Anders wurde der vom Steuerrekursgericht am 20. September 2021 beurteilte Fall (ES.2019.2) gehandhabt, wo eine Frau rund zwei Monate vor ihrem Freitod ihre Wohnung dem nicht mit ihr verwandten Pflichtigen geschenkt und sich als Gegenleistung ein lebenslanges Wohnrecht darin hatte einräumen lassen. Für die Zwecke der Schenkungssteuer wurde hier bei der Bewertung des übertragenen Vermögens auf die tatsächliche Inanspruchnahme der Nutzniessung durch die Schenkerin abgestellt bzw. die kurze, tatsächliche Dauer berücksichtigt. Ein solches Vorgehen ist vorliegend ausgeschlossen, da die Nutzung bis zum geplanten Wegzug der Pflichtigen nicht

als vergleichbar kurz bezeichnet werden kann (aktenkundige Bemühungen im Zusammenhang mit der Suche nach einer Immobilie in [...] datieren vom März 2024, mithin rund zwei Jahre nach der Einräumung des Wohnrechts im März 2022) und weil im vorgenannten Fall die sehr kurze verbleibende Nutzung der Schenkerin bereits im Übertragungszeitpunkt feststand.

bb) Diese Beurteilung steht auch im Einklang damit, dass sich die Bewertung einer lebenslänglichen Nutzniessung gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts grundsätzlich nach der mittleren Lebenserwartung der nutzniessungsberechtigten Person im Zeitpunkt der Einräumung der Nutzniessung und nicht nach der tatsächlichen Lebensdauer richtet. Eine Abweichung von der mittleren Lebenserwartung komme höchstens in Frage, wenn die konkrete Lebenserwartung der berechtigten Person im Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs nachweisbar erheblich tiefer lag als der Durchschnitt. Der blosse Umstand, dass die tatsächliche Entwicklung nicht so verlaufe, wie bei der Bewertung angenommen, sei demgegenüber kein Grund für ein Abweichen von den Bewertungsgrundsätzen (VGr, 18. März 2009, SR.2008.00013, E. 2.3, mit weiteren Hinweisen). Insofern ist die Bewertung auch vorliegend ausgehend von der Lebenserwartung der Pflichtigen und nicht auf Basis einer von ihr behaupteten, kürzeren effektiven Nutzung vorzunehmen.

cc) Zur Feststellung des massgeblichen Barwerts ist die an sich periodische Leistung zu kapitalisieren. Der Barwert ist nach versicherungstechnischen Grundsätzen, basierend auf den Barwerttafeln von Stauffer/Schaetzle/Weber zu ermitteln, indem bei sofort beginnenden lebenslänglichen Leistungen der jährliche Wert des Nutzungsrechts mit dem Diskontierungsfaktor (in welchem die Lebenserwartung berücksichtigt ist) multipliziert wird. Die Bewertung eines lebenslänglichen Wohnrechts bemisst sich dabei wie erwähnt nach der mittleren Lebenserwartung der berechtigten Person.

Der von der Rekursgegnerin ermittelte Mietwert [...] wurde von der Pflichtigen nicht infrage gestellt. Nachdem dieser auch aus Sicht des Gerichts nicht zu beanstanden ist, erübrigt sich eine diesbezügliche Auseinandersetzung. Der guten Ordnung halber wird allerdings darauf hingewiesen, dass die Rekursgegnerin bei der Kapitalisierung von einem Faktor von [...] ausgegangen ist. Dabei hat sie sich auf die Ausgabe 2001 der Barwerttafeln von Stauffer/Schätzle abgestützt. In der Ausgabe 2018, die vorliegend zu berücksichtigen wäre, wird der Faktor mit [...] angegeben. Damit würde der Kapitalwert des Wohnrechts Fr. 238'828.- betragen.

5. a) Damit vorliegend von einer gemischten Schenkung ausgegangen werden könnte, müsste in Anbetracht der übernommenen Schulden und des eingeräumten Wohnrechts (zusammen Fr. 406'828.- bzw. 75%) der Verkehrswert der übertragenen Objekte rund Fr. 540'000.- (100%) betragen.

b) aa) Die Pflichtige hat die Liegenschaft am 1. April 2010 für Fr. 211'000.- erworben. Wie die Rekursgegnerin zu Recht bemerkt hat, käme die Annahme eines Verkehrswerts von Fr. 560'000.- bis Fr. 600'000.- einer enormen Preissteigerung (von bis zu 185%) in einem Zeitraum von knapp 12 Jahren gleich. Das erscheint zu hoch und lässt sich auch nicht durch statistische Daten erhärten. So weisen bspw. die von der Rekursgegnerin eingereichten Standortinformationsdaten von Wüest Partner (für Q1 2010 (mittleres, durchschnittliches Objekt) einen Wert von 138.6 und für Q1 2022 einen solchen von 235.6 aus. Dies entspricht einer Preissteigerung von knapp 70% (was ausgehend von einem Kaufpreis von Fr. 211'000.- einem Wert von rund Fr. 360'000.- entspräche).

Bestätigt sieht die Rekursgegnerin diese Auffassung auch mit Verweis auf den SWX/IAZI-Preisindex für Stockwerkeigentum, welcher für den Zeitraum von 2010 bis 2022 einen Anstieg von 135 auf 210 ausweist (was einer Erhöhung von rund 55% entspricht).

bb) Die Rekursgegnerin begründet ihre Auffassung sodann hedonisch mit 10 Vergleichshandänderungen von Stockwerkeinheiten aus derselben Überbauung wie die streitbetroffene Liegenschaft aus dem Zeitraum von Januar 2020 bis August 2023. Dabei resultierten für Objekte in der Grössenordnung der zu beurteilenden Stockwerkeinheit Kaufpreise von Fr. 273'750.- bis Fr. 452'000.-. Grossmehheitlich lagen die Preise klar unter Fr. 400'000.-.

c) Vor diesem Hintergrund kann aus Sicht des Gerichts willkürfrei angenommen werden, dass ein Bewertungsgutachten für die zu beurteilenden Objekte keinen Verkehrswert von mindestens Fr. 540'000.- ergeben würde, weshalb auf die Einholung eines solchen verzichtet werden kann. Dies auch vor dem Hintergrund, dass die Pflichtige ihre Auffassung in keiner Weise substantiiert und pauschal mit einer Internet-Recherche auf comparis.ch begründet hat.

6. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichten aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungspfleugesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

Auch der obsiegenden Rekursgegnerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen, da Gemeinwesen eine solche nur in Ausnahmefällen zugestanden wird. Im vorliegenden Fall liegt kein solcher vor, da ihr Aufwand nicht wesentlich über die Verteidigung des Einspracheentscheids hinausging und denjenigen nicht wesentlich übertraf, den sie zuvor ohnehin erbringen musste (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 VRG; Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014, § 17 N 51).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]

Eine Minderheit des Gerichts gibt folgenden abweichenden Antrag zu Protokoll:

1. *Der Rekurs wird gutgeheissen. Für den Grundstücksgewinn von Fr. 190'000.- wird ein Steueraufschub gewährt.*
2. *[unverändert]*
3. *Die Kosten werden der Rekursgegnerin auferlegt.*
4. *Die Rekursgegnerin wird verpflichtet, der Rekurrentin eine Parteientschädigung von Fr. 4'650.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) zu bezahlen.*
5. *[unverändert]*
6. *[unverändert]*

Dies mit folgender Begründung:

4. Es gilt in erster Linie zu klären, ob der vom Gemeinderat C angenommene Minimalumfang des unentgeltlichen Teils der gemischten Schenkung von 25% zwingend in jedem Fall zu berücksichtigen ist oder ob es Fälle gibt, in denen davon abgewichen werden kann.

a) Nach der Rechtsprechung im Kanton Zürich sind dem steuerlichen Schenkungsbegriff, welcher für die Grundstückgewinnsteuer gleich wie für die Schenkungssteuer auszulegen ist, die folgenden vier Elemente eigentümlich (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 188 ff. StG):

aa) Die Zuwendung im allgemeinen zivilrechtlichen und auch steuerrechtlichen Sinn ist eine Handlung, durch welche jemand einem anderen einen Vermögensvorteil verschafft, sei es durch Vergrösserung des Vermögens oder durch Abwendung einer drohenden Vermögensverminderung.

bb) Diese Zuwendung muss beim Empfangenden eine Bereicherung (in Form einer Aktivenvermehrung oder einer Passivenverminderung) bewirken. Da wesentliche Elemente der Bereicherung bereits in der Voraussetzung der Zuwendung enthalten sind, kommt der Bereicherung keine grosse selbständige Bedeutung zu.

cc) Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn die Zuwendung ohne entsprechende Gegenleistung gemacht wird. Eine Schenkung liegt daher nur vor, wenn persönliche

Gründe wie Freundschaft oder Anhänglichkeit für die Zuwendung ausschlaggebend waren, der Empfänger die Gabe also in diesem Sinn als "unverdient" ansehen muss.

dd) Damit zivil- (und damit auch steuer-)rechtlich eine Schenkung vorliegt, muss die Zuwendung auf dem Schenkungswillen beruhen und darf sie – soweit sie sich auf den unentgeltlichen Teil bei gemischten Schenkungen bezieht – keinem anderen Rechtsgrund entspringen. Der Schenker muss den animus donandi, den Willen, den Beschenkten zu bereichern, besitzen. Durch das Merkmal des Schenkungswillens unterscheidet sich die Schenkung von anderen Zuwendungen und insbesondere von der grundlosen Bereicherung (z.B. infolge Übervorteilung oder Irrtum, aber auch vom blossen Freundschaftspreis).

Wo die gänzliche oder wenigstens teilweise Unentgeltlichkeit einer (bereichernden) Zuwendung augenfällig ist, d.h. beim Fehlen einer entsprechenden Gegenleistung, streitet eine natürliche Vermutung für das Vorhandensein des Schenkungswillens, sofern überdies enge verwandtschaftliche oder sonstige nahe persönliche Beziehungen zwischen den Parteien bestehen. Fehlen dagegen verwandtschaftliche Beziehungen, spricht dies gegen eine Schenkung. Gelingt der Schenkungsnachweis nicht, hat dies zur Folge, dass anstelle des Kaufpreises als grundstückgewinnsteuerlich massgebender Erlös der (höhere) Verkehrswert eingesetzt wird, weil dem Kaufpreis die rechtsgeschäftliche Bedeutung abzusprechen ist.

b) Eine gemischte Schenkung darf folglich nur angenommen werden, wenn die Parteien den Kaufpreis bewusst unter dem wahren Wert des Grundstücks ansetzen mit dem Willen, die Differenz dem Erwerber unentgeltlich zukommen zu lassen. Wenn der Unterschiedsbetrag zwischen Kaufpreis und Verkehrswert mindestens 25% ausmacht, gilt das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung als offensichtlich und liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts eine zum Steueraufschub berechtigende "Handänderung infolge Schenkung" vor. Indessen begründet das Erreichen bzw. Übersteigen dieses Schwellenwerts nur – aber immerhin – eine Vermutung zugunsten einer gemischten Schenkung. Diese Vermutung ist widerlegbar (VGr, 7. Dezember 1994, SR.93/0068). So sprechen das Fehlen von verwandtschaftlichen und das Vorliegen von arbeits- oder gesellschaftsrechtlichen Beziehungen gegen eine Schenkung. Demgegenüber besteht bei Rechtsgeschäften unter nahen Verwandten die Vermutung, der Veräusserer habe den Willen gehabt, dem Erwerber im Unterschiedsbetrag zwischen Verkehrswert und Kaufpreis eine Schenkung zukommen zu

lassen. Sind alle Voraussetzungen für eine gemischte Schenkung erfüllt, kann es daher nicht auf den Umfang eines unentgeltlichen Teils ankommen, damit ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer eintritt.

c) aa) Die Pflichtige und ihr Sohn erklärten im beurkundeten Vertrag auf Eigentumsübertragung, dass die Übertragung der Vertragsobjekte als Schenkung erfolge. Der Sohn der Pflichtigen erklärte denn auch die Annahme der Schenkung.

Auch in den "Weiteren Bestimmungen" erklärten die Vertragsparteien, dass es sich beim gegenwärtigen Rechtsgeschäft steuerrechtlich um eine Schenkung handle und sie gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. a StG bezüglich der Grundstückgewinnsteuer einen Aufschub beantragen. Für den Fall, dass trotzdem eine Grundstückgewinnsteuer fällig werde, sei diese von der Pflichtigen zu bezahlen, wobei ihr Sohn auf deren Sicherstellung verzichte. Zudem erklärten die Pflichtige und ihr Sohn, dass sie die möglichen steuerlichen Folgen selbst abgeklärt hätten.

bb) Der von den Parteien in der öffentlich beurkundeten Übertragungsvereinbarung verwendete Wortlaut geht klar von einer Schenkung, bzw. von einer gemischten Schenkung, aus. Ausserdem wurde festgehalten, dass die Pflichtigen, die steuerrechtlichen Folgen bzw. Implikationen abgeklärt, d.h. diese bedacht, haben. Die Klarheit des Wortlauts bestätigt sich auch inhaltlich, durch Vorliegen der vier Elemente des Schenkungsbegriffs: Durch Übereignung der Wohnung und des Parkplatzes verschaffte die Pflichtige ihrem Sohn – durch Vergrösserung seines Vermögens – einen Vermögensvorteil. Diese Zuwendung bewirkte bei ihrem Sohn eine Bereicherung. Da der Sohn seinerseits Gegenleistungen in Form der Schuldübernahme und der Einräumung des Wohn- und Nutzungsrechts erbrachte, war die Zuwendung nur teilweise unentgeltlich. Hinsichtlich dieses unentgeltlichen Teils beruhte die Zuwendung auf dem – deutlich aus dem Wortlaut der öffentlichen Urkunde hervorgehenden und auf dem Verwandtschaftsverhältnis beruhenden – Schenkungswillen der Pflichtigen.

cc) Gemäss der Berechnung des Gemeinderats C würden sich die Gegenleistungen des Sohnes der Pflichtigen auf 87.33% des Verkehrswerts belaufen. Damit sei der Schwellenwert von 25%, welcher das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung als offensichtlich erscheinen lasse und eine Vermutung zugunsten einer gemischten Schenkung begründe, nicht erreicht. Der Pflichtigen ist es jedoch gelungen, diese Vermutung zu widerlegen. Denn bei Rechtsgeschäften unter nahen Ver-

wandten besteht die Vermutung, der Veräusserer, d.h. die Pflichtige, habe den Willen gehabt, dem Erwerber, d.h. ihrem Sohn, im Unterschiedsbetrag zwischen Verkehrswert und Kaufpreis eine Schenkung zukommen zu lassen. Der diese Vermutung untermauernde Schenkungswille geht zudem klar und unmissverständlich aus dem Wortlaut der Übereignungsvereinbarung hervor. Daher kann es – analog zum Urteil des Verwaltungsgerichts vom 7. Dezember 1994 (SR.93/0068) – nicht auf den Umfang des unentgeltlichen Teils ankommen, damit ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer eintritt. Entsprechend wäre die Grundstückgewinnsteuer bereits aus diesem Grund aufzuschieben.

5. Zu demselben Ergebnis gelangte man, wenn im vorliegenden Fall bei der Bewertung eines lebenslänglichen Wohnrechts ein Abweichen von der grundsätzlich anwendbaren mittleren Lebensdauer der berechtigten Person gerechtfertigt wäre. Es gilt daher zu klären, ob die Auswanderungspläne der Pflichtigen im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung gleich zu qualifizieren sind, wie der Nachweis einer kürzeren Lebenserwartung.

a) Der Erwerbspreis ist regelmässig aufgrund der Parteivereinbarungen nach wirtschaftlichen Kriterien zu bestimmen. Dabei gilt i.d.R. als grundstückgewinnsteuerlich massgebender Erwerbspreis der öffentlich beurkundete Kaufpreis mit Einschluss der weiteren Leistungen des Erwerbers bzw. vermindert um die nichtliegenschaftlichen Werte (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 94 StG).

Eine solche "weitere Kaufpreisleistung" liegt nach zürcherischer Praxis dann vor, wenn sich der Veräusserer bei der Veräusserung eines Grundstücks ein Nutzungsrecht, insbesondere eine Nutzniessung oder ein Wohnrecht vorbehält. Der Barwert des Nutzungsrechts ist Teil des Erlöses (neben allfälligen Schuldübernahmen und Barzahlungen; Bruttomethode; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 40 ff. StG, auch zum Folgenden). Zur Feststellung des massgeblichen Barwerts ist die an sich periodische Leistung zu kapitalisieren. Bei der Bewertung des Barwerts solcher weiteren Leistungen ist zudem zu berücksichtigen, dass es sich um später erfolgende Leistungen handelt, die auf den Zeitpunkt der Handänderung vorzubewerten sind. Es ist daher auf die mutmassliche objektive Entwicklung abzustellen. Der Barwert ist nach versicherungstechnischen Grundsätzen, basierend auf den Barwerttafeln von Stauffer/Schaetzle/Weber zu ermitteln, indem z.B. bei sofort beginnenden lebenslänglichen

Leistungen der jährliche Wert des Nutzungsrechts mit dem Diskontierungsfaktor (in welchem die Lebenserwartung berücksichtigt ist) multipliziert wird. Die Bewertung eines lebenslänglichen Wohnrechts bemisst sich dabei nach der mittleren Lebensdauer des Berechtigten, wobei der Nachweis einer kürzeren Lebenserwartung vorbehalten bleibt.

b) Nach Erhalt der Veranlagung habe sich die Pflichtige noch einmal bei der Gemeindeverwaltung C informiert, und in der Folge auf das Wohnrecht verzichtet. Diese nachträgliche Löschung habe die Gemeindeverwaltung C ausnahmsweise als Korrektur des vollzogenen Rechtsgeschäfts berücksichtigt und der Pflichtigen einen Revers zukommen lassen, wonach das Rechtsgeschäft grundsteuerrechtlich als gemischte Schenkung mit Aufschub der Grundstückgewinnsteuer beurteilt werden könne. Dessen ungeachtet, sei der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer im Einspracheentscheid nicht gewährt worden. Nach Ansicht der Pflichtigen sei bei der Kapitalisierung des Wohnrechts jedoch zu berücksichtigen, dass sie dieses nie bis zum Ableben, sondern lediglich bis zum Verlassen der Schweiz habe ausüben wollen. Seit längerem sei sie auf der Suche nach einer Wohnung in [Land] gewesen und habe nun, nachdem in [Land] nichts zu finden gewesen sei, eine Wohnung in [Land] gekauft. Ihr Wegzug sei für das Jahr 2025 geplant. Entsprechend sei der Kapitalwert mit dem Faktor [...] zu berechnen, was zu einer Anrechnung von Fr. 84'000.- und folgender Berechnung führe:

Der Kaufpreis der übertragenen Grundstücke habe im Jahr 2010 Fr. 211'000.- betragen. Aufgrund der Schätzung der Gemeinde, welche der Höhe nach bestritten werde, betrage der Verkehrswert per Stichtag 24. März 2022 rund Fr. 460'000.-. Als Gegenleistung sei zum einen die Schuldübernahme von Fr. 168'000.- und zum andern die Einräumung des Wohn- und Nutzungsrechts an der Wohnung und am Tiefgaragenplatz von Fr. 84'000.- anzurechnen. Damit übersteige die Gesamtheit der Gegenleistungen die Schwelle von 75% des Verkehrswerts im Zeitpunkt der Übertragung nicht. In der Folge sei das Geschäft als gemischte Schenkung zu qualifizieren und es falle keine Grundstückgewinnsteuer an.

c) Gestützt auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 18. September 1997 stellte sich der Gemeinderat C hingegen auf den Standpunkt, dass es gemäss Rechtsprechung unerheblich sei, ob das bei der Eigentumsübertragung begründete, lebenslängliche Wohn- und Nutzungsrecht später vorzeitig gelöscht werde oder

nicht (vgl. VGr, 18. September 1997, SR.97.00028). Der einzig massgebliche Zeitpunkt zur Bemessung des Kapitalwerts einer Dienstbarkeit sei jener der Übertragung des Eigentums an der fraglichen Immobilie. Aus diesem Grund sei die vorzeitige Löschung der Dienstbarkeit unbeachtlich und liege vorliegend grundsteuerrechtlich keine gemischte Schenkung vor, welche den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer zur Folge hätte, sondern ein – die Abrechnung der Grundstückgewinnsteuer auslösendes – Kaufgeschäft (VGr, 18. März 2009, SR.2008.00013, E. 2.3., auch zum Folgenden). Denn die Bewertung einer lebenslänglichen Nutzniessung richte sich grundsätzlich nach der mittleren Lebenserwartung der nutzniessungsberechtigten Person in diesem Zeitpunkt und nicht nach der tatsächlichen Lebensdauer. Eine kürzere Lebenserwartung fände selbst dann keine Berücksichtigung, wenn bei der Veranlagung der Steuer feststünde, dass der Begünstigte vorzeitig gestorben sei. Die Bewertung könne nicht einfach deshalb abgeändert werden, weil die tatsächliche Entwicklung nicht so verlaufe, wie bei der Bewertung angenommen worden sei, indem die berechtigte Person länger als erwartet lebe oder früher sterbe. Gegen die Berücksichtigung des individuellen Gesundheitszustands spreche zudem, dass sonst zur Wahrung der Rechtsgleichheit in jedem Fall gestützt auf ärztliche Zeugnisse und Gutachten untersucht werden müsste, ob die individuelle Lebenserwartung nach unten oder oben vom Durchschnittswert abweiche.

Demgemäss ist der massgebliche Zeitpunkt für die Berechnung des kapitalisierten Werts des Wohnrechts grundsätzlich jener des Vertragsabschlusses betreffend Eigentumsübertragung, d.h. im vorliegenden Fall der 24. März 2022. Allerdings lässt sich die Herleitung dieses Grundsatzes nicht mit dem vorliegend strittigen Sachverhalt vereinbaren. Denn in Abweichung zu den vorstehenden Ausführungen geht es vorliegend nicht darum, dass die Bewertung abgeändert würde, weil die tatsächliche Entwicklung nicht so verlief, wie bei der Bewertung angenommen wurde, indem die berechtigte Person länger als erwartet lebt oder früher stirbt. Vielmehr geht es um die nachträgliche Anpassung der Vereinbarung an den bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses feststehenden zeitnahen Auswanderungswillen.

d) Allerdings kann auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichts (VGr, 18. März 2009, SR.2008.00013, E. 2.3, mit weiteren Hinweisen) eine Abweichung von der mittleren Lebenserwartung angezeigt sein, wenn die konkrete Lebenserwartung der berechtigten Person im Zeitpunkt des Vermögensübergangs nachweisbar erheblich tiefer liegt als der Durchschnitt. In Fällen mit ganz besonders schlechter individueller Lebens-

prognose, so z.B. bei Krankheiten, welche nach den aktuellen medizinischen Erkenntnissen unheilbar sind und in absehbarer Zeit zum Tod führen müssten, seien bei entsprechendem Nachweis Ausnahmen vom Grundsatz denkbar.

Eine weitere Ausnahme findet sich in dem vom Steuerrekursgericht am 20. September 2021 beurteilten Fall (ES.2019.2). Er handelte von einer Frau, welche rund zwei Monate vor ihrem Freitod ihre Wohnung dem nicht mit ihr verwandten Pflichtigen geschenkt und sich als Gegenleistung ein lebenslanges Wohnrecht darin hat einräumen lassen. Das Gericht erwog, dass der Kapitalwert – unter Berücksichtigung der kurzen Dauer – auf die tatsächliche Inanspruchnahme der Nutzniessung zu beziehen resp. zu kürzen, sei. Lässt sich die Schenkerin nämlich im Bewusstsein der hohen Wahrscheinlichkeit eines zeitnahen begleiteten Freitods ein lebenslängliches Nutzniessungsrecht an der verschenkten Eigentumswohnung einräumen, ist deren Wille nur auf die Sicherung einer Wohnstätte für diese kurze Phase zwischen Schenkung und Freitod gerichtet.

e) Für den vorliegenden Fall stellt sich deshalb die Frage, ob die aufgrund des geplanten Wegzugs aus der Schweiz erfolgte Löschung der Personaldienstbarkeiten, da willentlich und innert Jahresfrist, d.h. zeitnah, erfolgt, eine Abweichung vom Grundsatz rechtfertigt. Denn die Pflichtige führte in ihrer Rekursschrift aus, dass sie bereits vor längerem Anstalten getroffen habe, die Schweiz zu verlassen. Sie habe deshalb nie vorgehabt, das Wohnrecht bis zum Ableben auszuüben, sondern lediglich bis zum Verlassen der Schweiz. Die Suche nach einer Wohnung in [Land] sei nicht befriedigend verlaufen. Sie habe jedoch inzwischen eine Wohnung in [Land] gefunden (vgl. Kaufvertrag einer Wohnung vom 29. Februar 2024, R-act. 3/3/2). Ihr Wegzug sei auf das Jahr 2025 hin vorgesehen.

Die Absicht der Pflichtigen, die Schweiz zu verlassen, wurde seitens des Gemeinderats C zu keinem Zeitpunkt in Zweifel gezogen und wird auch durch den Revers gestützt. Sie gilt insofern als unbestritten.

Aus diesem Grund rechtfertigt sich auch eine Analogie zum zitierten EXIT-Fall, mit der Folge, dass die am 16. März 2023, d.h. knapp ein Jahr nach der Eigentumsübertragung vom 24. März 2022, erfolgte Löschung der Personaldienstbarkeit zu einer entsprechenden Reduktion des Kapitalwerts führt. Dadurch übersteigt die Gesamtheit der Gegenleistungen die Schwelle von 75% des Verkehrswerts im Zeitpunkt

der Übertragung nicht. Das Geschäft wäre folglich auch aus diesem Grund als gemischte Schenkung zu qualifizieren und es fielen keine Grundstückgewinnsteuern an.

Für den richtigen Protokollauszug:

*S. Tschalèr
Gerichtsschreiber*