

BGer 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023

Bundesgericht, 2023-10-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_335_2023

FR: TF 9C_335/2023 du 26 octobre 2023

IT: TF 9C_335/2023 del 26 ottobre 2023

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführer sind zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Da die Beschwerde auch den gesetzlichen Formanforderungen entspricht (Art. 42 BGG), ist darauf einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantzieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), vereinbar ist (Urteile 9C_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2; 9C_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2; 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substantzierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

E. 3

Die Beschwerdeführer machen zunächst zusammengefasst geltend, die kantonalen Instanzen hätten für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer zu Unrecht auf den Verkehrswert als Ersatzwert und nicht auf den Erlös abgestellt. Diese Beurteilung stünde im

Widerspruch zu einer Auskunft, die das städtische Steueramt dem Erblasser erteilt habe und auf deren Richtigkeit er sich nach Treu und Glauben (Art. 9 BV) habe verlassen dürfen. Zudem hätten die kantonalen Instanzen dadurch auch Art. 12 Abs. 1 StHG und vorfrageweise Art. 23 in Verbindung mit Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR verletzt.

Zunächst ist zu prüfen, ob die Transaktion nach materiellem Steuerrecht keine Grundstückgewinnsteuer auslöste, wie die Beschwerdeführer sekundär geltend machen. Falls dies zuträfe, bräuchte nämlich nicht mehr geprüft zu werden, ob dem Erblasser eine verbindliche Auskunft erteilt worden ist.

E. 3.1

Nach Art. 12 Abs. 1 StHG haben die Kantone Gewinne, die sich unter anderem aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens ergeben, mit einer Grundstückgewinnsteuer zu erfassen, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Die Anlagekosten setzen sich zusammen aus dem Erwerbspreis oder einem Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen. Diese Rechtsbegriffe sind im Steuerharmonisierungsgesetz nicht näher definiert. Insofern belässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen gewissen Spielraum (BGE 143 II 382 E. 3.2; 141 II 207 E. 2.2.1; 131 II 722 E. 2.1; vgl. auch BGE 145 II 206 E. 3.2.4). Dieser Spielraum findet seine Grenze in den anderen Bestimmungen des Harmonisierungs- und sonstigen Bundesrechts und der Systematik des Steuerharmonisierungsgesetzes (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.1). Insbesondere darf derselbe Vermögenszugang bei derselben Person nicht zugleich mit der (allgemeinen) Einkommens- und der Grundstückgewinnsteuer als Spezialeinkommenssteuer belastet werden (BGE 148 II 378 E. 4.3). Der Kanton Zürich hat den hier streitbetroffenen Begriff des Erlöses im Wesentlichen in § 216 Abs. 1, § 219 Abs. 1 und § 222 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) konkretisiert. § 222 StG /ZH sieht vor, dass als Erlös der Kaufpreis (bzw. aus Sicht des steuerpflichtigen Veräusserers: der Verkaufspreis) mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers gilt.

E. 3.2

Gemäss dem angefochtenen Urteil (E. 2.2 und 2.3) weichen die Zürcher Behörden in der Praxis vom Verkaufspreis als Erlös ab und bemessen das Grundstück stattdessen anhand des Verkehrswerts, wenn zwischen dem "objektiven" Grundstückwert und dem Vertragspreis ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis bestehe. Dies sei namentlich bei Geschäften unter nahestehenden Personen oder Gesellschaften der Fall, wo die Möglichkeit eines "echten" Preisvergleichs an sich fehle. Das offensichtliche Missverhältnis zwischen vereinbarter Leistung (Verkaufspreis) und Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses stelle ein Indiz für die fehlende rechtsgeschäftliche Bedeutung der Preisvereinbarung dar. Die Praxis nehme aus Gründen der Rechtssicherheit ein solches Missverhältnis erst dort an, wo der Unterschiedsbetrag zwischen Verkehrswert und vereinbartem Verkaufspreis mindestens 25 % des Verkehrswerts ausmache.

E. 3.3

Das Bundesgericht hat sich bereits mehrmals mit dieser und ähnlichen Praxen anderer Kantone befasst. Es hat dabei sinngemäss erwogen, dass ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis zwischen dem Verkaufspreis und dem objektiven Grundstückwert ein Indiz dafür ist, dass neben der Kaufpreiszahlung zumindest aus

steuerrechtlicher Sicht weitere Leistungen des Erwerbers vorhanden sein können, die zum Erlös geschlagen werden müssen (vgl. BGE 143 II 33 E. 3.2.3; vgl. auch Urteil 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.1, in: StE 2020 B 44.12.3 Nr. 9).

E. 3.4

Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, dass angesichts des nachträglich von Fr. 1'735'000.- auf Fr. 1'952'209.- korrigierten Verkaufspreises dieser um weniger als 25 % vom Verkehrswert des Grundstücks abweiche. Es liege deshalb kein offensichtliches Missverhältnis vor, das es erlaube, vom vereinbarten Verkaufspreis als Erlös abzuweichen. In diesem Punkt kann ihnen nicht gefolgt werden.

E. 3.4.1

Auch wenn das Bundesgericht die Schwelle von 25 % bislang nicht beanstandet hat, ist sie jedenfalls nicht bundes- bzw. harmonisierungsrechtlich vorgegeben (vgl. zur analogen Situation in Bezug auf Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG Urteil 2C_785/2020 vom 18. März 2021 E. 2.5.1; HUNZIKER/SEILER, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 103 zu Art. 12 StHG). Das Harmonisierungsrecht schreibt also nicht vor, dass zusätzliche Leistungen, die der Veräusserer neben dem Verkaufspreis erhält, nicht zum Erlös gerechnet werden dürfen respektive nicht nach zusätzlichen Leistungen neben dem Verkaufspreis gesucht werden darf, solange der Verkaufspreis nicht mehr als 25 % vom Verkehrswert abweicht. Aber auch das kantonale Steuergesetz sieht keine solche Schwelle vor. Sie scheint sich alleine aus der zürcherischen Verwaltungs- und Gerichtspraxis zu ergeben.

E. 3.4.2

Vor diesem Hintergrund könnte dem Vorbringen der Beschwerdeführer vor Bundesgericht nur dann Erfolg beschieden sein, wenn die angebliche Missachtung der Schwelle Verfassungsrecht verletzt. Soweit das Bundesgericht Verfassungsverletzungen vorliegend überhaupt prüfen kann (Art. 106 Abs. 2 BGG), ist dies nicht der Fall: Weder ist es willkürlich (Art. 9 BV ; vgl. zur Treuwidrigkeit unten E. 4) noch rechtsungleich (Art. 8 Abs. 1 BV) noch sonstwie verfassungswidrig, dass die kantonalen Instanzen den korrigierten Verkaufspreis nicht unbesehen als Erlös akzeptiert haben. Unabhängig vom zivilrechtlichen Schicksal des ursprünglichen Rechtsgeschäfts wäre es nämlich auf jeden Fall vertretbar und nicht willkürlich, für die Schwelle von 25 % alleine auf den zunächst vereinbarten Verkaufspreis abzustellen und die nachträgliche Anpassung insoweit nicht zu berücksichtigen. Hinzu kommt, dass die Schwelle laut der Vorinstanz gar nicht absolut gilt: Vielmehr müsse "das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses jeweils im konkreten Fall unter Berücksichtigung aller Umstände geprüft werden, ohne dass allein auf pauschale Ansätze oder auf eine starre Prozentregel abzustellen" sei (angefochtenes Urteil E. 2.3). Die nachträgliche Erhöhung des Verkaufspreises ist auf jeden Fall ein Umstand, der es der Grundstückgewinnsteuerbehörde erlauben muss, näher zu untersuchen, ob der Erwerber weitere Leistungen erbracht hat, und gegebenenfalls von der starren Prozentregel abzuweichen.

E. 3.5

Es ist nach dem Gesagten nicht zu beanstanden, wenn eine Grundstückgewinnsteuerbehörde ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert als Anlass zur Vermutung nimmt, dass der Verkaufspreis

nicht den gesamten Erlös abbilde. Dies entbindet sie jedoch nicht davon, die zusätzliche Leistung zu identifizieren, die der Erwerber neben der Kaufpreiszahlung erbracht hat. Denn im Unterschied zum Erwerbspreis (vgl. dazu § 220 Abs. 2 und 3 StG /ZH) erlaubt Art. 12 Abs. 1 StHG den Kantonen nicht, statt auf den Erlös auf einen Ersatzwert wie etwa den Verkehrswert abzustellen. Nur wenn der Verkehrswert der Summe des Verkaufspreises und der zusätzlichen Leistungen des Erwerbers entspricht, kann er als Erlös der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer zugrunde gelegt werden. In der Bewertung der Leistungen geniessen die Kantone allerdings einigen Spielraum (vgl. dazu BGE 148 I 210 E. 4.4.2 und 4.4.3; Urteil 2C_598/2018 vom 27. September 2019 E. 4.2.2). So hat es das Bundesgericht etwa für zulässig gehalten, bei einer gemischten Sacheinlage und -übernahme wie bei einem Tausch den Erlös anhand der Verkehrswerte der Grundstücke zu bestimmen (Urteil 2C_598/2018 vom 27. September 2019 E. 4.2.1).

E. 3.6

Aus dem angefochtenen Urteil wird nicht restlos klar, worin die zusätzliche Leistung besteht, die der Erblasser für die Veräusserung des Grundstücks erhalten haben soll. Vielmehr scheint die Vorinstanz unter dem Eindruck eines offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert den Verkaufspreis durch den Verkehrswert ersetzt zu haben, ohne eine konkrete zusätzliche Gegenleistung identifiziert zu haben (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.3.4). Dieses Vorgehen ist nach dem Gesagten mit dem harmonisierten Grundstückgewinnsteuerrecht nicht vereinbar.

E. 3.7

Aufzuheben ist das angefochtene Urteil aber nur, wenn es nicht nur methodisch, sondern auch im Ergebnis gegen das harmonisierte Grundstückgewinnsteuerrecht verstösst. Im Ergebnis harmonisierungskonform wäre das angefochtene Urteil dann, wenn eine Gegenleistung identifiziert werden könnte, die dem Erblasser zugeflossen ist und zusammen mit dem Verkaufspreis als Erlös dem Verkehrswert des Grundstücks entspricht. Eine solche Gegenleistung könnte insbesondere in der Wertzunahme bestehen, welche die Aktien des Erblassers infolge der Transaktion erfahren haben. Das Bundesgericht hat hierzu in BGE 143 II 33 erwogen, dass sich der Erlös bei unterpreislichen Einlagen eines Aktionärs in eine von ihm beherrschte Gesellschaft aus zwei Komponenten zusammensetzt: einerseits dem vereinbarten und beurkundeten Verkaufspreis und andererseits der verdeckten Wertsteigerung, die sich infolge der verdeckten Kapitaleinlage auf der privaten Beteiligung ergibt (vgl. BGE 143 II 33 E. 3.2.4 und 3.2.5).

E. 3.7.1

Für die Bestimmung der ersten Komponente (Verkaufspreis) spielt es keine Rolle, ob mit der Vorinstanz davon auszugehen ist, dass das ursprüngliche Rechtsgeschäft gültig war, oder dieses von Beginn weg infolge Willensmangel unwirksam war, wie dies die Beschwerdeführer annehmen. Im ersten Fall wäre die Differenz zwischen den beiden Verkaufspreisen als Nachzahlung und damit als weitere Leistung ebenfalls zum Erlös zu schlagen (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 10 Rz. 80), im zweiten Fall wäre direkt von einem Verkaufspreis von Fr. 1'952'209.- auszugehen. Die nachträgliche Kaufpreiserhöhung ist also steuerrechtlich nicht unbeachtlich, wie die Vorinstanz anzunehmen scheint (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.3.4). Denn für die Bemessung des Grundstückgewinns ist eine solche Erhöhung als Erlösbestandteil zu berücksichtigen, solange der Sachverhalt nicht

abschliessend feststeht, mithin echte Noven zulässig sind. Daran ändert nichts, dass für die Frage, ob ein Missverhältnis zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert vorliegt, das nach näherer Untersuchung ruft, nachträgliche Kaufpreiserhöhungen nicht berücksichtigt werden müssen respektive sogar selbst Anlass für nähere Untersuchungen geben können (vgl. oben E. 3.4.2). Die erste Komponente des Erlöses entspricht also auf jeden Fall dem korrigierten Verkaufspreis und beträgt Fr. 1'952'209.-.

E. 3.7.2

Die Wertsteigerung auf den (gesamten) Aktien an der Erwerberin kann ermittelt werden, indem die Leistungen der Erwerberin - d.h. der korrigierte Verkaufspreis - vom Verkehrswert des Grundstücks abgezogen werden. Die Unterinstanz hat den Verkehrswert mittels eines Gutachtens auf Fr. 2'450'000.- geschätzt (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.1). Diesen Wert ziehen die Beschwerdeführer nicht in Zweifel. Zieht man hiervon den korrigierten Verkaufspreis ab, verbleibt eine Differenz zum Verkehrswert von Fr. 497'791.-. Soweit sich aus dieser Differenz eine Wertsteigerung der Aktien des Erblassers ergab, kann darin eine zusätzliche Leistung zugunsten des Erblassers gesehen werden (BGE 143 II 33 E. 3.2.5).

E. 3.7.3

Wie sich ansatzweise aus dem angefochtenen Urteil (vgl. E. 4.3), auf jeden Fall aber aus den Akten ergibt (Art. 105 Abs. 2 BGG), beherrschte der Erblasser die Erwerberin im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks (und der verdeckten Kapitaleinlage) über seine Stimmrechtsaktien an der Holding-Gesellschaft zwar stimmenmässig, hielt aber nicht die Kapitalmehrheit an der Holding-Gesellschaft: Diese lag im Umfang von 75 % bei den gemeinsamen Kindern des Erblassers und der Beschwerdeführerin 1, den Beschwerdeführern 2-6. Angesichts dieser Beteiligungsverhältnisse ist anzunehmen, dass sich die unterpreisige Einlage des Grundstücks hauptsächlich im Wert der Aktien der Beschwerdeführer 2-6 an der Holding-Gesellschaft und nur in untergeordnetem Umfang im Wert der Aktien des Erblassers niederschlug. Darauf weisen auch die Beschwerdeführer zu Recht hin.

E. 3.7.4

Die Vorinstanz hat im Ergebnis auch die Wertsteigerung auf den Aktien der Beschwerdeführer 2-6 dem Erblasser zugerechnet. Aufgrund des Spielraums, den Art. 12 Abs. 1 StHG den Kantonen in der Konkretisierung des Erlösbegriffs zugesteht (vgl. dazu Urteil 2C_719/2017 vom 26. April 2019 E. 2.5), ist nicht ausgeschlossen, dass sich eine solche Zurechnung mit dem harmonisierten Grundstückgewinnsteuerrecht vereinbaren lässt. Dabei müsste von einem wirtschaftlichen Erlösbegriff (vgl. dazu ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/ OESTERHELT, a.a.O., § 10 Rz. 79) ausgegangen und in der Wertzunahme auf den Aktien der Beschwerdeführer 2-6 ein Vorteil gesehen werden, der an sich dem Erblasser zugestanden hätte, von diesem aber seinen Kindern zugewendet wurde.

Um nicht in einen unzulässigen Methodendualismus zu verfallen, müsste anschliessend aber ebenfalls nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten beurteilt werden, ob die Grundstückgewinnsteuer nach § 216 Abs. 3 lit. a StG /ZH (vgl. auch Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG) wegen gemischter Schenkung aufzuschieben ist. Bei einer gemischten Schenkung beabsichtigen die Parteien eine unentgeltliche Zuwendung in dem Sinn, dass sie den Preis bewusst unter dem wahren Wert des Kaufgegenstandes ansetzen, um die Differenz dem

Käufer unentgeltlich zukommen zu lassen (vgl. zum Begriff im Zivilrecht BGE 149 III 145 E. 4.3.1; 145 III 1 E. 3.1). Charakteristisch sind also ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in objektiver und der Schenkungswillen in subjektiver Hinsicht (Urteil 2C_785/2020 vom 18. März 2021 E. 2.4.4). Die Vorinstanz hat einen Steueraufschub unter dem Titel von § 216 Abs. 3 lit. a StG /ZH abgelehnt, weil einzig die Gesellschaft "Adressatin des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags" sei und die Beschwerdeführer 2-6 an der Veräusserung nicht direkt beteiligt gewesen seien (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.3). Diese formelle Argumentation wäre selbst dann nur schwierig zu vereinbaren mit der Behandlung der Wertzunahme auf den Aktien an der Holding-Gesellschaft als Erlösbestandteil, wenn sie alleine dem Erblasser zugute gekommen wäre. Denn streng zivilrechtlich betrachtet kann in der blossen Wertzunahme von Aktien an der erwerbenden Gesellschaft (bzw. hier: der Holding-Gesellschaft, welche die erwerbende Gesellschaft hält) keine Leistung derselben an den Veräusserer gesehen werden (vgl. DANIEL DZAMKO-LOCHER, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2016 - Kantonale Abgaben, ASA 87 S. 44). Umso weniger vermag die Argumentation der Vorinstanz zu überzeugen, wenn dem Veräusserer wie hier eine Wertzunahme als wirtschaftlicher Vorteil zugerechnet werden soll, die gar nicht auf seinen, sondern auf fremden Aktien eingetreten ist. Diese Wertzunahme auf den Aktien der Beschwerdeführern 2-6 bedeutet - bei wirtschaftlicher Betrachtung der gesamten Transaktion - eine Zuwendung ohne Gegenleistung. Aus wirtschaftlicher Perspektive hat der Erblasser also teils entgeltlich (Verkaufspreis und Wertzunahme auf seinen eigenen Aktien), teils unentgeltlich (Wertzunahme auf den Aktien der Beschwerdeführer 2-6) veräussert.

E. 3.8

Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz harmonisiertes Grundstückgewinnsteuerrecht (§ 216 Abs. 3 lit. a, § 219 Abs. 1 und § 222 StG /ZH; Art. 12 Abs. 1 und Abs. 3 lit. a StHG) verletzt, indem sie einerseits zwar im Ergebnis die volle Differenz zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert des Grundstücks respektive die damit korrespondierende gesamte Wertzunahme auf den Aktien der Holding-Gesellschaft zum Erlös geschlagen, andererseits aber einen Steueraufschub wegen gemischter Schenkung abgelehnt hat. Der Gestaltungsspielraum, den der Kanton Zürich in der Umschreibung des Erlöses genießt, erlaubt ihm zwar, diesen Begriff wirtschaftlich zu verstehen und auch die Wertzunahme auf den Aktien der Holding-Gesellschaft dem Erlös zuzurechnen, selbst wenn diese Wertzunahme letztlich auf fremden Aktien eingetreten ist. Allerdings hat der Kanton Zürich dann auch für die Frage, ob die Veräusserung als (gemischte) Schenkung im Sinne von § 216 Abs. 3 lit. a StG /ZH zu qualifizieren ist, eine wirtschaftliche Betrachtungsweise einzunehmen. Somit ist die Angelegenheit grundsätzlich an die Vorinstanz zurückzuweisen, da ihr respektive dem Kanton Zürich die Entscheidung obliegt, ob nach kantonalem Grundstückgewinnsteuerrecht der Erlös auf den Verkaufspreis zuzüglich die Wertzunahme auf den Aktien des Erblassers zu beschränken ist oder im Lichte der Wertzunahme auf den Aktien der Beschwerdeführer 2-6 von einer gemischten Schenkung auszugehen und aus diesem Grund ein (vollständiger) Steueraufschub zu gewähren ist (vgl. zum Umfang des Steueraufschubs Urteil 2C_785/2020 vom 18. März 2021 E. 2.5.5; FRACHEBOUD/MARGRAF, Gemischte Schenkungen im Grundstückgewinnsteuerrecht, StR 2022 S. 7 f.; HUNZIKER/SEILER, a.a.O., N. 105 zu Art. 12 StHG ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 159 zu § 216 StG /ZH; BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, S. 314 f.). Der Klarheit

halber ist dabei darauf hinzuweisen, dass der Steueraufschub bei gemischter Schenkung - ebenso wie die Hinzurechnung einer verdeckten Kapitaleinlage (vgl. oben E. 3.4) - harmonisierungsrechtlich nicht ausgeschlossen ist, wenn die Differenz zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert weniger als 25 % beträgt (vgl. HUNZIKER/SEILER, a.a.O., N. 103 zu Art. 12 StHG mit Hinweis auf ein Urteil der Vorinstanz).

E. 4

Nach der Auskunft, die der Erblasser gemäss der Darstellung der Beschwerdeführer vom Steueramt der Stadt Zürich erhalten haben soll, wäre gar kein Grundstücksgewinn angefallen und die Besteuerung deshalb gänzlich ausgeblieben, weil der (korrigierte) Verkaufspreis den gesamten Erlös dargestellt und die Anlagekosten nicht überstiegen hätte. Diese Rechtsfolge unterscheidet sich von den soeben dargestellten beiden Verfahrensausgängen, die harmonisierungsrechtlich möglich sind. Es ist deshalb zu prüfen, ob eine verbindliche Auskunft vorlag, auf deren Richtigkeit der Erblasser vertrauen durfte.

E. 4.1

Der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) verleiht Rechtssuchenden unter gewissen Umständen Anspruch auf Schutz ihres Vertrauens auf die Richtigkeit behördlichen Handelns. Dieser Anspruch hindert die Behörden, von ihrem früheren Handeln abzuweichen, auch wenn sie dieses zu einem späteren Zeitpunkt als unrichtig erkennen. Potenzielle Vertrauensgrundlage sind dabei alleine jene behördlichen Handlungen, die sich auf eine konkrete, den Rechtssuchenden berührende Angelegenheit beziehen und von einer Behörde ausgehen, die für die betreffende Handlung zuständig ist oder die der Rechtssuchende aus zureichenden Gründen für zuständig hält. Individuelle Auskünfte und Zusicherungen sind demnach typische Beispiele für Verwaltungsakte, die beim Bürger Vertrauen wecken können. Das Vertrauen ist allerdings nur schutzwürdig, wenn der Rechtssuchende die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte und er im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann. Der Anspruch auf Vertrauensschutz entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat (BGE 148 II 233 E. 5.5.1 ; 146 I 105 E. 5.1.1; 143 V 341 E. 5.2.1 ; 141 I 161 E. 3.1).

E. 4.2

Unter Berufung auf ein nicht publiziertes Urteil des Bundesgerichts (Urteil 2C_199/2017 vom 12. Juni 2018 E. 3.4) hat die Vorinstanz erwogen, dass der Schutz des Vertrauens zusätzlich zu den genannten Voraussetzungen davon abhängt, dass das Vertrauensschutzinteresse nicht vom öffentlichen Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts überwogen werde (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.2.2). Auch das Steueramt der Stadt Zürich scheint dieser Auffassung zu sein. Nach der jüngeren publizierten steuerrechtlichen Praxis des Bundesgerichts steht der Schutz berechtigten Vertrauens in eine steuerrechtliche Auskunft jedoch nicht unter der Voraussetzung einer zusätzlichen Interessenabwägung (vgl. insbesondere BGE 148 II 233 E. 5.5.1 ; 146 I 105 E. 5.1.1 ; 141 I 161 E. 3.1). Dies ist in der Literatur begrüsst worden (BETSCHART/OESTERHELT, Vertrauen im Steuerrecht, EF 2021 S. 616; IMSTEPF/CLAVADETSCHER, Bindungswirkung von Rulings im Mehrwertsteuerrecht, ASA 89 S. 198).

E. 4.3

An dieser jüngeren publizierten Rechtsprechung ist festzuhalten. Wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt waren, hat das Bundesgericht bislang nur dann eine zusätzliche Interessenabwägung vorgenommen, wenn gewichtige öffentliche (v.a. polizeiliche) Interessen auf dem Spiel standen (vgl. BGE 114 Ia 209 E. 3c; 101 Ia 328 E. 6c; Urteile 1C_400/2016 vom 24. März 2017 E. 2.2; 1P.373/2006 vom 18. Oktober 2006 E. 2.3.1, je mit Hinweisen). Fiskalische Interessen bzw. das Interesse an staatlicher Mittelbeschaffung sind nur sehr beschränkt hinreichende Motive für die Einschränkung (individueller) Grundrechte (BGE 138 I 378 E. 8.6.1; 118 Ia 410 E. 4a; 106 Ia 94 E. 3a). Das muss auch für Beschränkungen des Vertrauensschutzes gelten, zumal Art. 9 BV ein Grundrecht garantiert (BGE 147 IV 274 E. 1.10.1; 146 IV 297 E. 2.2.6). Hinzu kommt, dass das Bundesgericht in anderen Rechtsgebieten rechtsuchende Personen, deren berechtigtes Vertrauen wegen überwiegender öffentlicher Interessen enttäuscht wird, auf finanzielle Entschädigungsansprüche gegen das Gemeinwesen verweisen kann (vgl. BGE 101 Ia 328 E. 6c; Urteile 1C_400/2016 vom 24. März 2017 E. 2.2; 2C_597/2013 vom 28. Oktober 2013 E. 5.1; 2C_502/2013 vom 30. September 2013 E. 2.1; 1P.373/2006 vom 18. Oktober 2006 E. 2.3.1, je mit Hinweisen). Im Steuerrecht ergäbe es dagegen regelmässig nur wenig Sinn, enttäushtes Vertrauen finanziell zu entschädigen, würde so doch bloss ein finanzieller Anspruch (auf Reduktion der Steuerschuld) gegen einen anderen finanziellen Anspruch (auf Entschädigung) ausgetauscht.

E. 4.4

Auch die gesteigerte Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht, auf die das Bundesgericht im Kontext des Vertrauensschutzes regelmässig hinweist (vgl. etwa BGE 142 II 182 E. 2.2.2; 131 II 627 E. 6.1; 118 Ib 312 E. 3b; Urteile 2C_461/2021 vom 19. Januar 2022 E. 5.1, in: StE 2022 A 21.14 Nr. 29, StR 77/2022 S. 254; 2C_398/2020 vom 5. Februar 2021 E. 6.1), ruft entgegen den Ausführungen des Steueramts nicht nach einer zusätzlichen Interessenabwägung.

E. 4.4.1

Die besondere Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht rührt daher, dass es "zum Wesen des modernen Rechtsstaats gehört" (BGE 33 I 388 E. 2; vgl. ausserdem BGE 82 I 21 E. 3a ; 48 I 65 E. 4), nur auf einer formellgesetzlichen - d.h. demokratisch abgestützten - Grundlage in das Vermögen der Bürger einzugreifen und von ihnen Steuern zu erheben ("no taxation without representation"; vgl. ERNST BLUMENSTEIN, Die Auslegung der Steuergesetze, ASA 8 S. 164; PETER HONGLER, in: St. Galler Kommentar zur BV, 4. Aufl. 2023, N. 9 zu Art. 127 BV ; KATHRIN KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, ZSR 111/1992 II S. 35; PETER LOCHER, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, ASA 60 S. 4). Im Unterschied zu den meisten anderen Rechtsgebieten hat das Legalitätsprinzip im Steuerrecht den Status eines verfassungsmässigen Rechts, das den Einzelnen davor schützt, dass ihn die Verwaltung ohne formellgesetzliche Grundlage steuerlich belastet (vgl. bereits BGE 65 I 290 E. 5 sowie jüngst BGE 148 II 121 E. 5.1 ; 147 I 16 E. 3.4.2 ; 143 I 227 E. 4.2).

E. 4.4.2

Das Legalitätsprinzip gilt auch für Erleichterungen von der Steuerpflicht in Form von Befreiungen und Ausnahmen (vgl. BGE 146 II 97 E. 2.2.4; 144 II 454 E. 3.4 ; 122 I 305 E. 6b/dd; 103 Ia 242 E. 2a; anders noch BGE 65 I 290 E. 5) sowie seit 1977 ganz generell im Bereich der Leistungsverwaltung (Fall Wäffler: BGE 103 Ia 369 E. 5; zur Rechtslage vor

1977 vgl. BGE 103 Ia 369 E. 3b; 100 Ia 189 E. 4a ; 82 I 21 E. 3a ; 65 I 290 E. 5; vgl. zur Subsumtion der Steuervergünstigungen unter die Leistungsverwaltung LOCHER, a.a.O., S. 13 f. mit Hinweis auf Art. 7 lit. g des Bundesgesetzes vom 5. Oktober 1990 über Finanzhilfen und Abgeltungen [SuG; SR 616.1]). Die Rechtsprechung stellt im Bereich der Leistungsverwaltung jedoch geringere Anforderungen an die gesetzliche Grundlage als in der Eingriffsverwaltung (BGE 141 V 688 E. 4.2.2 ; 138 I 378 E. 7.2). Dies gilt auch für Steuererleichterungen: Im Unterschied zu steuerlichen Benachteiligungen einzelner Personen oder Gruppen, deren wesentlichen Elemente (Kreis der Steuerpflichtigen, Steuerobjekt, Bemessung; Art. 127 Abs. 1 BV) aufgrund der besonderen Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht zwingend im formellen Gesetz geregelt sein müssen, kann die Verwaltung ausnahmsweise von der geltenden gesetzlichen Regelung abweichen und Steuererleichterungen gewähren (insb. mittels eines verwaltungsrechtlichen Vertrags: vgl. etwa BGE 147 II 454 E. 3.3 [zu Art. 23 Abs. 3 StHG]), wenn das Gesetz die Verwaltung dazu ausdrücklich oder konkludent autorisiert (vgl. BGE 147 II 454 E. 3.3 [zu Art. 23 Abs. 3 StHG] ; 103 Ia 31 E. 2b) und zudem ein sachlicher Grund die Privilegierung der betroffenen Person im Vergleich zur Allgemeinheit rechtfertigt (Art. 8 Abs. 1 und Art. 127 Abs. 2 BV ; vgl. DANIELLE YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, ZSR 111/1992 II S. 229). Wenn die Verwaltung abgesehen hiervon weder auf tieferer Normstufe noch im Einzelfall zugunsten der Steuerpflichtigen (ebenso wenig wie zu ihren Lasten) vom demokratisch verabschiedeten Gesetz abweichen darf, ist dies nicht etwa Ausdruck der besonderen Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht, sondern - gleich wie im übrigen Verwaltungsrecht - bloss die logische Folge des Vorrangs des Gesetzes und der Gewaltenteilung (vgl. dazu BGE 141 V 688 E. 4.2.1).

E. 4.4.3

Aus den vorstehenden Erwägungen erhellt, dass die besondere Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht auf diejenigen Tatbestände und Tatbestandselemente beschränkt ist, die sich zum Nachteil der Bürgerinnen und Bürger auswirken. Entgegen den Ausführungen des Steueramts kann aus der besonderen Bedeutung des Legalitätsprinzips im Steuerrecht also kein öffentliches Interesse an der Durchsetzung des objektiven Rechts abgeleitet werden, das ein berechtigtes Vertrauen auf eine günstigere steuerliche Behandlung durchbrechen könnte. Wenn das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung mit variierenden Formulierungen wiederholt einen Vorrang des Legalitätsprinzips vor dem Vertrauensschutzprinzip respektive dem Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht ausgemacht hat (vgl. etwa BGE 142 II 182 E. 2.2.2; 131 II 627 E. 6.1; 118 Ib 312 E. 3b; 101 Ia 92 E. 3), war damit nur gemeint, dass aufgrund der für das Steuerrecht typischen Regelungsdichte und seiner Natur als Massenfallrecht tendenziell weniger Raum bleibt für vertrauensbegründendes Verhalten der Behörden als in anderen Gebieten des Verwaltungsrechts (vgl. etwa BGE 148 II 233 E. 5.5.2, wonach es noch kein schützenswertes Vertrauen begründet, wenn eine Steuerbehörde eine Gestaltung im Rahmen einer Kontrolle nicht beanstandet, ohne dabei der steuerpflichtigen Person konkrete Aussagen oder Zusicherungen betreffend die künftige steuerliche Behandlung der Gestaltung zu machen). Wenn aber feststeht, dass die Steuerbehörde effektiv eine Auskunft erteilt hat, ist sie daran gebunden, sobald die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt sind. In einem echten Konflikt, d.h. wenn die praxisgemässen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt sind und insbesondere die Auskunft der Steuerbehörde nicht offensichtlich unrichtig ist, geht also auch im Steuerrecht das Vertrauensschutzprinzip dem Legalitätsprinzip vor und nicht umgekehrt (vgl. instruktiv BGE 101 Ia 92 E. 3a ff.). Die

insoweit teilweise ungenauen Formulierungen in früheren Urteilen (vgl. insbesondere BGE 142 II 182 E. 2.2.2; 131 II 627 E. 6.1; 118 Ib 312 E. 3b) sind in diesem Sinne zu präzisieren.

E. 4.5

Wenn die Beschwerdeführer vorliegend dennoch keinen Anspruch auf Vertrauensschutz haben, so liegt dies daran, dass hier gar kein echter Konflikt zwischen Vertrauensschutzprinzip und Legalitätsprinzip vorliegt. Die Vorinstanz hat nämlich festgestellt, dass der Inhalt des Telefongesprächs vom 8. Januar 2019 nicht bekannt sei, und weder in der E-Mail vom 9. Januar 2019 noch in der Sistierungsverfügung vom 4. Juli 2019 eine Basis für die Annahme gesehen, dass das Steueramt im Falle einer Korrektur des Verkaufspreises von der Erhebung der Grundstückgewinnsteuer absehen würde (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.2.3). Diese Würdigung ist nicht zu beanstanden, soweit das Bundesgericht sie überhaupt überprüfen kann (vgl. dazu Urteil 9C_697/2022 vom 9. Juni 2023 E. 3.2). Die Korrespondenz zwischen dem Erblasser und dem Steueramt (einschliesslich der Sistierungsverfügung vom 4. Juli 2019) kann für sich genommen objektiv betrachtet (d.h. nach dem Vertrauensprinzip) nicht so verstanden werden, dass das Steueramt den Verzicht auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer in Aussicht gestellt hätte. Das scheinen auch die Beschwerdeführer implizit zu anerkennen, wenn sie geltend machen, die Sistierungsverfügung vom 4. Juli 2019 sei im Kontext des Telefongesprächs vom 8. Januar 2019 zu sehen. Damit berufen sie sich sinngemäss auf einen tatsächlichen Konsens zwischen dem Erblasser respektive seiner Stellvertretung und dem Steueramt über die Steuerfolgen der nachträglichen Preisanpassung. Dieser ginge der Auslegung der behördlichen Mitteilung nach dem Vertrauensprinzip zwar vor (vgl. Urteil 9C_697/2022 vom 9. Juni 2023 E. 3.2). Indessen hat die Vorinstanz keinen solchen tatsächlichen Konsens festgestellt, was zumindest nicht als offensichtlich unrichtig erscheint und das Bundesgericht folglich bindet (Art. 105 Abs. 1 und 2 BGG). Fehlt es an einem tatsächlichen Konsens, bleibt die Auslegung der Sistierungsverfügung vom 4. Juli 2019 nach dem Vertrauensprinzip massgebend. Danach hat das Steueramt keine Auskunft erteilt, wonach auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer verzichtet werden würde, falls der Verkaufspreis nachträglich angepasst würde. Folglich fehlt es an einer tauglichen Vertrauensgrundlage und fällt der Vertrauensschutz aus diesem Grund ausser Betracht.

E. 5

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als teilweise begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese entscheidet, ob der Erlös auf den Verkaufspreis zuzüglich der Wertsteigerung auf den Aktien des Erblassers begrenzt und die Grundstückgewinnsteuer auf dieser Basis erhoben wird oder die Grundstückgewinnsteuer insgesamt wegen gemischter Schenkung aufgeschoben wird (vgl. oben E. 3.5). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang rechtfertigt es sich, die Gerichtskosten im Umfang von zwei Siebteln zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung den Beschwerdeführern und im Umfang von fünf Siebteln der Stadt Zürich aufzuerlegen, da diese Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 4 BGG) und überwiegend unterliegt. Die Stadt Zürich hat den Beschwerdeführern eine ausgangsgemäss gekürzte Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 BGG), ohne selbst Anspruch auf Entschädigung zu haben (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.