

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00072 vom 15. März 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-03-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2022.00072](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00072)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00072 du 15 mars 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00072 del 15 marzo 2023

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | [Bei der Kaufpreisfestsetzung für einen Liegenschaftsverkauf lag kein Grundlagenirrtum vor. Aufgrund eines offensichtlichen Missverhältnisses wurde beim Erlös für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu Recht auf den Verkehrswert abgestellt]. Eine nachträgliche Vertragsänderung im gegenseitigen Einvernehmen zeitigt keine steuerrechtlichen Auswirkungen, ausser das ursprüngliche steuerauslösende Rechtsgeschäft ist ungültig. Nur die zivilrechtliche Ungültigkeit eines Vertrags, z.B. wenn er erfolgreich wegen Willensmängeln angefochten wird, hat auch steuerrechtliche Folgen: Fällt ein Vertrag rückwirkend dahin, stellt sich die Situation zivilrechtlich betrachtet so dar, wie wenn die Vertragsparteien nie einen Vertrag geschlossen hätten. Diesfalls hat auch aus steuerrechtlicher Sicht keine Veräusserung stattgefunden und der steuerauslösende Tatbestand hat sich nie verwirklicht (E. 3.3.2). Keinen Grundlagenirrtum darstellen kann der Irrtum über den Preis der Kaufsache, im Gegensatz zu dessen Wert, der bei irriger Fehleinschätzung eine Irrtumsanfechtung erlaubt. Ein unbeachtlicher Motivirrtum ist grundsätzlich der Rechtsirrtum, der sich auf gesetzliche Nebenfolgen des Vertrags bezieht (E. 3.3.3). Vorliegend basierte der (zu) tief festgesetzte Kaufpreis letztlich auf einem Rechtsirrtum des Pflichtigen im Hinblick auf die geschuldete Grundstückgewinnsteuer. Als blosser Motivirrtum ist dieser Rechtsirrtum für die Gültigkeit des Kaufvertrages unbeachtlich (E. 3.3.4). Ein Steueraufschub der ermittelten Grundstückgewinnsteuer kommt gestützt auf § 216 Abs. 3 Bst. a StG nicht in Betracht (E. 4.3). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

C,

#### E. 2.1

Die Grundstückgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Steuerobjekt ist der Grundstücksgewinn, d.h. der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt (vgl. § 219 Abs. 1 StG). Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (§ 222 StG).

#### E. 2.2

Der öffentlich beurkundete Kaufpreis bildet in der Regel den grundstück-gewinnsteuerlich massgebenden Erwerbspreis. Denn das Gesetz knüpft seinem Wortlaut nach in erster Linie an den von den Parteien vereinbarten Kaufpreis an, indem es davon ausgeht, dass sich darin – mit marktbedingten Spielräumen nach unten oder oben – regelmässig der Verkehrswert des Grundstücks niederschlägt. Bei einem "normalen" Kaufgeschäft wird der vereinbarte

Preis, da er im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen ist, den Verkehrswert ausdrücken. Dabei handelt es sich aber nicht um eine eindeutig bestimmte, genau errechenbare Grösse; denn je nach Marktlage, Art des Handelsobjekts und geschäftlich-finanziellen Verhältnissen der Parteien vollzieht sich die Preisbildung auch im "gewöhnlichen Geschäftsverkehr" innerhalb eines mehr oder minder weiten Spielraums. Dabei wird für die Besteuerung grundsätzlich hingenommen, dass die einen Vertragsparteien ihr Grundstücksgeschäft preislich wohlfeil gestalten, die andern jedoch zu einem teuren Preis handeln ( Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 220 StG N. 16 und N. 101 ).

### **E. 2.3**

Soll ausnahmsweise abweichend von der gesetzlichen Regel statt auf den vereinbarten Kaufpreis auf den nach anerkannten Methoden geschätzten Verkehrswert des Grundstücks abgestellt werden, so muss sich dieser Schluss aus der Erkenntnis aufdrängen, dass zwischen "objektivem" Grundstückswert und Vertragspreis ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis bestehe. Dies ist namentlich bei (Ver-)Kaufgeschäften unter nahestehenden Personen oder Gesellschaften der Fall, wo die Möglichkeit eines "echten" Preisvergleichs an sich fehlt. Das offensichtliche Missverhältnis zwischen vereinbarter Leistung und Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses stellt (nur, aber immerhin) ein Indiz für die fehlende rechtsgeschäftliche Bedeutung der Preisvereinbarung dar. Die Praxis nimmt aus Gründen der Rechtssicherheit ein solches offensichtliches Missverhältnis erst dort an, wo der Unterschiedsbetrag zwischen Verkehrswert und vereinbartem Kaufpreis mindestens 25% (vom Verkehrswert) ausmacht. Erreicht der vertraglich vereinbarte Kaufpreis somit weniger als 75% des Verkehrswerts, ist anstelle dieses vereinbarten Kaufpreises der Verkehrswert als Erwerbspreis einzusetzen ( Felix Richner et al., § 220 N. 101 ff.; BGr, 18. März 2021, 2C\_785/2020, E. 2.5.4; BGr, 29. Januar 2020, 2C\_1081/2018, E. 2.2; BGr, 21. Februar 2005, 2A.9./2004, E. 4.2). Indessen lässt sich hinsichtlich der Quantifizierung des erforderlichen Unterschieds zwischen Verkaufspreis und Markt- bzw. Verkehrswert keine allgemein gültige Aussage machen. Vielmehr muss 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 ist (VGr, 2. Oktober 2013, SB.2013.00088, E. 2.2). 3.

### **E. 3**

D,

#### **E. 3.1**

Vorliegend veräusserte der Pflichtige die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft am 22. Dezember 2016 für Fr. ... an die durch ihn indirekt beherrschte L AG. Nachträglich berief er sich darauf, den Kaufpreis irrtümlich um Fr. ... zu tief festgesetzt zu haben, woraufhin die Vertragsparteien den Kaufpreis mit Nachtrag vom 28. November 2019 auf Fr. ... erhöhten. Ein von der Vorinstanz in Auftrag gegebenes Gutachten ermittelte einen Verkehrswert der Liegenschaft von Fr. ..., womit sich die Parteien einverstanden erklärten. Umstritten ist, ob die nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises für die Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen ist.

##### **E. 3.2.1**

Wie bereits vor der Vorinstanz berufen sich die Beschwerdeführenden vor dem Verwaltungsgericht auf den Vertrauensgrundsatz. Sie lassen diesbezüglich ausführen, das Steueramt habe ihrer Vertreterin im Rahmen eines Telefongesprächs vom 8. Januar 2019 mitgeteilt, nach Anpassung des Kaufpreises auf Fr. ... falle keine Grundstücksgewinnsteuer mehr an, weil der massgebende Erlös den Verkehrswert dann nicht länger um mehr als 25% unterschreite. Fehlende Entscheidbefugnisse und intern nicht klar abgegrenzte Zuständigkeiten des Steueramts stünden ihrem Vertrauensschutz nicht entgegen, da die Behörde mit der notwendigen Sachkompetenz ausgestattet sei. Für die Kaufpreisanpassung sei ihnen im Einspracheverfahren Frist gesetzt worden, was nur dahingehend verstanden werden könne, dass die Anpassung des Kaufvertrages grundstücksgewinnsteuerlich nachvollzogen würde.

### **E. 3.2.2**

Der in Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 Bundesverfassung 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. Voraussetzung für eine Berufung auf den Vertrauensschutz ist indes, dass die betroffene Person sich berechtigterweise auf die Vertrauensgrundlage verlassen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann; die Berufung auf Treu und Glauben scheidet sodann, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen entgegenstehen. Im Steuerrecht hat der Grundsatz von Treu und Glauben nur eine beschränkte Tragweite, vor allem, wenn er im Widerspruch zum Legalitätsprinzip steht (BGr, 12. Juni 2018, 2C\_199/2017, E. 3.3 mit weiteren Hinweisen). Nach der Rechtsprechung kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, welche eine Behörde erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür ist, dass: es sich um eine vorbehaltlose Auskunft handelt (1); die Auskunft sich auf eine konkrete, Private berührende Angelegenheit bezieht (2); die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war oder Private sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durften (3); Private die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres haben erkennen können (4); Private im Vertrauen hierauf Dispositionen getroffen haben, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können (5); die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung (6); das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (7) (vgl. BGr, 12. Juni 2018, 2C\_199/2017, E. 3.3; vgl. auch BGE 115 IA 12 E. 4 mit Hinweisen). 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 eine nicht schriftlich belegte telefonische Auskunft zum Beweis praxismässig von vornherein kaum geeignet ist (BGE 143 V 341 E. 5.3.1).

### **E. 3.2.3**

Die den Beschwerdeführenden bzw. ihrer Vertreterin erteilte telefonische Auskunft ist vorliegend nicht schriftlich dokumentiert. Der genaue Wortlaut des Telefongesprächs ist nicht bekannt, was eine Beurteilung eines allfällig begründeten schützenswerten Vertrauens verunmöglicht. Die aktenkundige Dokumentation lässt nicht auf ein solches schliessen. In einer E-Mail vom 9. Januar 2019 hält das Steueramt fest: "Es ist richtig, dass ein

Verkaufspreis von Fr. ... in der Marge von 25% liegen würde, die wir bei einem Verkauf an nahestehende Personen akzeptieren. Der Verkaufspreis liegt gemäss Kaufvertrag vom 22. Dezember 2016 aber bei Fr. ..., was wesentlich unter dem Verkehrswert liegt". Aus dem zweiten Satz der E-Mail kann gefolgert werden, dass das Steueramt für die Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer trotz allfälliger Preisanpassung auf den ursprünglich vereinbarten Kaufpreis abstellt und diesen als massgeblich für die Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer erachtet. In der Sistierungsverfügung vom 4. Juli 2019 wurde den Beschwerdeführenden zwar eine Frist zur Anpassung des Verkaufspreises infolge des geltend gemachten Irrtums gewährt, doch enthielt die Verfügung keine Hinweise darauf, wie sich die Preiskorrektur auf die Grundstückgewinnsteuer auswirken würde. Den behördlichen Auskünften mangelte es somit an der nötigen Bestimmtheit, um ein schutzwürdiges Vertrauen der Beschwerdeführenden hinsichtlich einer nicht länger geschuldeten Grundstückgewinnsteuer zu begründen. Unter diesen Umständen kann offengelassen werden, ob überhaupt die zuständige Behörde die fraglichen Auskünfte erteilt hat.

### **E. 3.3.1**

Die Beschwerdeführenden machen weiter geltend, beim Pflichtigen habe bei Abschluss des Kaufvertrages am 22. Dezember 2016 ein Grundlagenirrtum vorgelegen. Er habe den Grundstückverkauf zu den Anlagekosten vornehmen wollen, die Mehrkosten jedoch nicht mehr präsent gehabt. Es sei nicht ersichtlich, weshalb er diese trotz Kenntnis nicht deklariert haben soll. Auch der beurkundende Notar habe keine Kenntnis von den Zusatzkosten gehabt. Erst durch das Schreiben des Steueramts vom 15. November 2018 sei der Irrtum dem Pflichtigen bekanntgeworden. Da er zugleich Verkäufer und Verwaltungsratspräsident der Käuferin gewesen sei, sei der Irrtum Letzteren ebenfalls am 15. November 2018 bekanntgeworden. Die Vertragsparteien seien in der Folge konkludent übereingekommen den Kaufpreis um die Anlagekosten ergänzt auf Fr. ... zu erhöhen. Mit der öffentlichen Beurkundung des Nachtrags sei der neue Kaufpreis rechtswirksam geworden. Die Differenz zwischen dem vereinbarten Verkaufspreis und dem Verkehrswert habe dadurch nur noch rund 20,32 % betragen, was im zulässigen Rahmen liege. Somit komme dem Verkaufspreis von Fr. ... rechtsgeschäftliche Bedeutung zu. Da sich der Verkaufspreis mit den Anlagekosten decke, liege ein steuerbarer Grundstückgewinn von Fr. 0.- vor, weshalb keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet sei.

### **E. 3.3.2**

Die Steuerforderung entsteht mit der Verwirklichung des gesetzlichen Steuertatbestands (Markus Reich, Steuerrecht, 3. A., 2020, § 5 N. 60). Die Grundstückgewinnsteuer knüpft an die Handänderung und die damit verbundene Veräusserung bzw. Übertragung von Grundstücken an (vgl. § 216 StG). Der Übergang von Grundeigentum wird von Zivilrechts wegen, abgesehen von Ausnahmen, durch den Grundbucheintrag bewirkt (Art. 656 Abs. 1 und Art. 971 Abs. 1 Zivilgesetzbuch). Ihm kommt konstitutive Wirkung zu, was Ausdruck des ab soluten Eintragungsprinzips ist. Von Bundesrechts wegen setzen die Rechtswirkungen des Grundbucheintrags rückwirkend mit dem Tagebucheintrag ein (Art. 972 Abs. 2 ZGB). Im selben Zeitpunkt entsteht die Grundstückgewinnsteuerforderung, soweit kein Steueraufschub Platz greift (BGE 137 III 293 E. 5.3 ; BGr, 19. Dezember 2012, 2C\_337/2012, E. 3.3). In Lehre und Rechtsprechung ist anerkannt, dass die Rückabwicklung eines Sachverhalts, der die Steuer ausgelöst hat, nicht zur Beseitigung der entstandenen Steuerschuld führt. Die nachträglich

einverständliche Aufhebung eines Rechtsgeschäfts führt somit nicht dazu, dass Steuerfolgen vermieden bzw. rückgängig gemacht werden können. Entsprechend zeitigt eine nachträgliche Vertragsänderung im gegenseitigen Einvernehmen keine steuerrechtlichen Auswirkungen, ausser das ursprüngliche steuerauslösende Rechtsgeschäft ist ungültig. Nur die zivilrechtliche Ungültigkeit eines Vertrags, z. B. wenn er erfolgreich wegen Willensmängeln angefochten wird, hat auch steuerrechtliche Folgen: Fällt ein Vertrag rückwirkend dahin, stellt sich die Situation zivilrechtlich betrachtet so dar, wie wenn die Vertragsparteien nie einen Vertrag geschlossen hätten. Diesfalls hat auch aus steuerrechtlicher Sicht keine Veräusserung stattgefunden und der steuerauslösende Tatbestand hat sich nie verwirklicht (BGr, 7. August 2018, 2C\_557/2017, E. 2.4 f. mit Hinweisen; Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, 1. Dezember 2021, 810 21 131, E. 2.4; Markus Reich, § 5 N. 60).

### **E. 3.3.3**

Das Gesetz nennt verschiedene Mängel, welche die Nichtigkeit, Anfechtbarkeit oder Ungültigkeit eines abgeschlossenen Vertrags zur Folge haben können. Gemäss Art. 23 Obligationenrecht (OR) ist der Vertrag für denjenigen unverbindlich, der sich beim Abschluss in einem wesentlichen Irrtum befunden hat. Der Irrtum ist namentlich ein wesentlicher, wenn er einen bestimmten Sachverhalt betraf, der vom Irrtenden nach Treu und Glauben im Geschäftsverkehr als eine notwendige Grundlage des Vertrages betrachtet wurde (Art. 24 Abs. 1 Ziff. 4 OR; sog. Grundlagenirrtum). Der Irrtum kann sich auf innerhalb oder ausserhalb des Vertragsliegende Umstände beziehen. Um von einem Grundlagenirrtum sprechen zu können, sind subjektive und objektive Wesentlichkeit sowie deren Erkennbarkeit für den Erklärungsgegner erforderlich. Für die subjektive Wesentlichkeit muss der Sachverhalt, auf den sich die irriige Vorstellung bezieht, für den Erklärenden eine *conditio sine qua non* für seine Willensbildung gewesen sein. Der Umstand muss für die Willensbildung der konkreten Partei wesentlich gewesen sein. Zur subjektiven Wesentlichkeit muss hinzukommen, dass auch vom Standpunkt oder nach den Anforderungen des loyalen Geschäftsverkehrs der zugrunde gelegte Sachverhalt sich als notwendige Grundlage des Vertrags darstellt (objektive Wesentlichkeit). Objektive Wesentlichkeit liegt vor allem vor, wenn von dem irrtümlich vorgestellten Sachverhalt der Wert der Vertragsleistungen abhängt. Schliesslich muss die Bedeutung des irrtümlich vorgestellten Sachverhalts für den Vertragspartner des Irrtenden erkennbar sein (Ingeborg Schwenzer/Christiana Fountoulakis in: Corinne Widmer Lüchinger/David Oser [Hrsg.], Basler Kommentar Obligationenrecht I, 7. A., Basel 2020, Art. 24 N. 16 ff.). Keinen Grundlagenirrtum darstellen kann der Irrtum über den Preis der Kaufsache, im Gegensatz zu dessen Wert, der bei irriger Fehleinschätzung eine Irrtumsanfechtung erlaubt. Ein unbeachtlicher Motivirrtum ist grundsätzlich der Rechtsirrtum, der sich auf gesetzliche Nebenfolgen des Vertrags bezieht (Schwenzer/Fountoulakis, BSK OR I, Art. 24 N. 24 und N. 29; BGr, 4A\_87/2018, E. 5.2.2).

### **E. 3.3.4**

Zu klären ist zunächst, ob auf Seiten des Pflichtigen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein Grundlagenirrtum vorgelegen hat. Unbestritten ist diesbezüglich, dass es sich bei den Vertragsparteien offenkundig um Nahestehende handelt. Anlass für das Verkaufsgeschäft war die Nachlassplanung des Pflichtigen. Der Pflichtige (als Vertreter beider Vertragsparteien) legte den Kaufpreis der Liegenschaft bzw. den Erlös aus der Handänderung auf Fr. ... fest, was dem ursprünglich durch ihn bezahlten Erwerbspreis

entsprach. Hierdurch resultierte nach Ansicht des Pflichtigen wie auch der Beschwerdeführenden ein grundstückgewinnsteuerlich nicht relevanter Gewinn von Fr. 0.-. Zu demselben Resultat hätte eine Berücksichtigung der Anlagekosten von Fr. ... im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geführt, wenn sowohl der Verkaufspreis wie auch die gesamten Anlagekosten auf Fr. ... festgesetzt worden wären. Weshalb der Pflichtige die Mehrkosten ursprünglich nicht deklariert hat, ist nicht bekannt. Die Beschwerdeführenden führen dies auf ein – nicht zuletzt altersbedingtes – Vergessen seinerseits sowie auf die Unkenntnis des beurkundenden Notars zurück. Die Vorinstanz geht hingegen davon aus, dass gesellschaftsbezogene Interessen im Vordergrund standen, da durch die Einbringung der Liegenschaft in die L AG stille Reserven in Form einer verdeckten Kapitaleinlage begründet wurden. Schlussendlich kann die Frage des Motivs der Kaufpreisfestsetzung jedoch offenbleiben, da ein Irrtum über den Preis der Kaufsache allgemein keinen Grundlagenirrtum begründen kann, sondern einen unbeachtlichen Motivirrtum darstellt (vgl. E. 3.3.3). Vorliegend machte der Pflichtige erst rund zwei Jahre nach Vertragsabschluss einen Irrtum bei der Kaufpreisfindung geltend, nachdem ihn das Steueramt der Stadt O auf die grundstückgewinnsteuerlichen Folgen des Geschäfts aufmerksam gemacht hatte. Die nachträgliche Kaufpreisanpassung war somit eindeutig steuerlich motiviert. Durch die Erhöhung des Kaufpreises bzw. des Erlöses sollte die Differenz zum Verkehrswert der Liegenschaft auf weniger als 25% verringert werden, wodurch nach Ansicht der Beschwerdeführenden kein offensichtliches Missverhältnis mehr vorlag, was letztlich die Grundstückgewinnsteuer entfallen lassen sollte. Das Vorgehen des Pflichtigen respektive der Beschwerdeführenden zielte einzig auf die Vermeidung der Grundstückgewinnsteuer ab. Ein Irrtum über steuerliche Nebenfolgen eines Vertrags ist allerdings kein Grundlagenirrtum. Vorliegend basierte der (zu) tief festgesetzte Kaufpreis letztlich auf einem Rechtsirrtum des Pflichtigen im Hinblick auf die geschuldete Grundstückgewinnsteuer. Als blosser Motivirrtum ist dieser Rechtsirrtum für die Gültigkeit des abgeschlossenen Kaufvertrages unbeachtlich. Der ursprünglich abgeschlossene Kaufvertrag vom 22. Dezember 2019 ist somit weiterhin gültig. Die mit Nachtrag vom 28. November 2019 vorgenommene Kaufpreiserhöhung ist für die Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer unbeachtlich. Stattdessen ist für die Ermittlung des aus der Handänderung resultierten Gewinns von einem Verkaufspreis von Fr. ... auszugehen, welcher 29,18 % unter dem Verkehrswert von Fr. ... liegt. Aufgrund des offensichtlichen Missverhältnisses ist für die Ermittlung des Gewinns auf den Verkehrswert der Liegenschaft abzustellen. Der durch die Vorinstanz ermittelte Gewinn von Fr. ... (Fr. ... – Fr. ... – Fr. ...) erweist sich als korrekt. 4.

#### **E. 4**

E,

##### **E. 4.1**

Die Beschwerdeführenden wenden gegen die vorinstanzliche Berechnung der Grundstückgewinnsteuer ein, für deren Ermittlung könne nicht auf einen Erlös von Fr. ... abgestellt werden. Der Pflichtige selbst sei im Zeitpunkt der Veräusserung der Liegenschaft bloss zu 25% an der N AG und damit indirekt an der L AG beteiligt gewesen. Eine allfällig aus der Grundstückübertragung vom 22. Dezember 2016 resultierende Wertsteigerung der Aktien der L AG entfalle somit nur im Umfang von 25% auf ihn, während die restlichen 75% auf die Beschwerdeführenden bzw. auf die Kinder des Pflichtigen und seiner Ehefrau entfielen. In diesem Umfang liege eine Schenkung vor, da sich der Schenkungstatbestand

auch auf das Grundstückgewinnsteuerrecht erstrecke. Der von der Vorinstanz ermittelte Grundstücksgewinn von Fr. ... sei daher um 75% zu kürzen und betrage maximal Fr. ... Für den Restumfang sei die Besteuerung gemäss § 216 Abs. 3 Bst. a StG aufzuschieben. Da ein bloss teilweiser Aufschub der Grundstückgewinnsteuer jedoch nicht möglich sei, sei ein vollständiger Steueraufschub nach § 216 Abs. 3 Bst. a StG zu gewähren, weshalb gar kein steuerbarer Grundstücksgewinn vorliege. In der Beschwerdeantwort vom 31. Januar 2023 gehen die Beschwerdeführenden mit der Beschwerdegegnerin einher, dass Kapitalgesellschaften grundsätzlich nicht beschenkt werden könnten. Eine Schenkung an die L AG sei zudem bereits aufgrund des fehlenden Schenkungswillens des Pflichtigen ausgeschlossen. Die Gesellschaft zähle auch nicht zu dessen Rechtsnachfolger.

#### **E. 4.2**

Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 3 Bst. a StG aufgeschoben bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung. Im Kanton Zürich und auch in der Mehrzahl der übrigen Kantone werden Erbvorbezüge als Vorempfänge in Anrechnung an die künftige Erbschaft mittels Schenkungssteuer besteuert (§ 4 Abs. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes des Kantons Zürich vom 28. September 1986 [ESchG]; Roman Sieber/Markus Oehrli in: Zweifel/Beusch/Hunziker [Hrsg.], Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht [nachfolgend zitiert: Komm. ESchStR], Basel 2020, § 14 N. 3). Bei Erbvorbezügen handelt es sich bei einer steuerrechtlichen Betrachtungsweise somit um eine besondere Form der Schenkung. Bei Unternehmen kommen Schenkungen gemeinhin äusserst selten vor. Freiwillige Zuwendungen von Anteilsinhabern an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften erfolgen zudem nur scheinbar unentgeltlich, da sich der innere Wert der Beteiligung erhöht (vgl. Andrea Opel, Komm. ESchStR, § 7 N. 18).

#### **E. 4.3**

Die Beschwerdeführenden machen vorliegend geltend, es sei eine Schenkung bzw. ein Erbvorbezug an die Gesellschafter bzw. die Aktionäre der L AG erfolgt, nicht an die Gesellschaft selbst. Dies begründe einen Steueraufschub nach § 216 Abs. 3 Bst. a StG. Dieser Ansicht ist zu widersprechen. Der Kaufvertrag vom 22. Dezember 2016 wurde mit der L AG abgeschlossen. Die Gesellschaft selbst war Adressatin des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags, unabhängig von der damaligen Zusammensetzung ihres Aktionariats. Entsprechend wurde auch bloss die Gesellschaft durch den Vertrag zur Kaufpreiszahlung verpflichtet. Ihre Aktionäre waren bis auf den Pflichtigen und dessen Ehefrau als Vertretende der L AG am Vertragsabschluss nicht beteiligt. Sie hatten daher im Einzelnen weder die Möglichkeit, auf die Modalitäten des Vertragsabschlusses Einfluss zu nehmen noch eine Schenkung anzunehmen oder auszuschlagen. Die Gesellschafter waren somit weder Beschenkte noch Erbvorbezüger der fraglichen Kapitaleistung. Sie profitierten einzig indirekt von der Kapitaleinlage, da sich der Wert ihrer Beteiligungen in entsprechendem Umfang erhöhte. Die L AG konnte als Kapitalgesellschaft nicht Beschenkte des Pflichtigen sein. Unbestritten war die Gesellschaft auch nicht Rechtsnachfolgerin des Pflichtigen, weshalb ein Erbvorbezug ebenfalls ausschied. Unter diesen Umständen kommt ein Steueraufschub der ermittelten Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... gestützt auf § 216 Abs. 3 Bst. a StG nicht in Betracht. Die Beschwerde ist daher abzuweisen. 5. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden anteilmässig je zu gleichen Teilen und somit je im Umfang von 1/6 aufzuerlegen, unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten (§ 151 Abs. 1 in

Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG) und eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG und § 213 StG).

#### **E. 5**

F,

#### **E. 6**

G, alle vertreten durch H AG, Beschwerdeführende, gegen Stadt O, vertreten durch die Kommission für Grundsteuern, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer. hat sich ergeben: I. A. A sel. (verstorben 2019; nachfolgend: der Pflichtige) erwarb am 31. März 2010 eine 3,5-Zimmer-Eigentumswohnung in I (Wertquote Miteigentum 119.2/1000 an der Liegenschaft J-Strasse 01/K-Weg 02/03; Grundstück Kat.-Nr. 04) inkl. Autoabstellplatz für Fr. .... Zusätzlich zum vereinbarten Kaufpreis fielen Mehrkosten von Fr. ... an. Am 22. Dezember 2016 veräusserte er die Eigentumswohnung samt Autoabstellplatz (nachfolgend: die Liegenschaft) für Fr. ... an die von ihm und seiner Ehefrau via Holdinggesellschaft beherrschte L AG mit Sitz in M. In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 16. Januar 2017 deklarierte der Pflichtige einen Grundstücksgewinn von Fr. 0.-, wobei er sowohl den Erwerbspreis der Liegenschaft wie auch den Verkaufserlös mit Fr. ... bezifferte. Mit Schreiben vom 15. November 2018 stellte das Steueramt der Stadt O dem Pflichtigen die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. ... in Aussicht und gab ihm bekannt, für die Berechnung auf den errechneten Verkehrswert der Liegenschaft von Fr. ... abzustellen. Der Pflichtige antwortete dem Steueramt daraufhin, sich bei der Kaufpreisfindung in einem Irrtum befunden zu haben, da er Mehrkosten von Fr. ... versehentlich nicht berücksichtigt habe. Der Kaufpreis müsse daher nachträglich auf Fr. ... korrigiert werden. Da der Verkehrswert maximal bei Fr. ... liegen könne, unterschreite der korrigierte Kaufpreis diesen um weniger als 25%, weshalb keine Grundstückgewinnsteuer zu erheben sei. Mit Beschluss vom 26. Februar 2019 veranlagte die Grundsteuerkommission der Stadt O die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. ... B. Die hiergegen erhobene Einsprache hiess die Grundsteuerkommission der Stadt O am 27. August 2020 teilweise gut und setzte die Grundstückgewinnsteuer neu auf Fr. ... fest. II. Das Steuerrekursgericht wies den hiergegen erhobenen Rekurs am 22. Juni 2022 ab und veranlagte die Grundstückgewinnsteuer mit Fr. ... III. Mit Beschwerde vom 15. September 2022 liessen die Beschwerdeführenden als Erben des Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und auf die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer sei zu verzichten. Eventualiter sei die Grundstückgewinnsteuer auf einem Grundstücksgewinn von mindestens Fr. ... aufzuschieben. Weiter wurde eine Parteientschädigung beantragt. Während das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Grundsteuerkommission der Stadt O mit Beschwerdeantwort vom 16. Dezember 2022 die Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte

Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147). 2.

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