

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2012 226 vom 5. März 2014

BE Verwaltungsgericht, 2014-03-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2012_226

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2012 226 du 5 mars 2014

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2012 226 del 5 marzo 2014

Regeste

Grundstückgewinnsteuer 2010 - Besitzesdauerabzug (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. Juni 2012 - 100 12 72, 100 12 73) | Vermögensgewinn

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, sind durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

E. 2

Der Abzug berechnet sich bei Grundstücken, die unter Steueraufschub erworben worden sind, von der letzten besteuerten Veräusserung oder entgeltlichen Handänderung ohne Gewinn an.

E. 2.1

Gemäss Art. 128 Abs. 1 StG unterliegen Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks oder von Teilen davon der Grundstückgewinnsteuer. Steuerpflichtig sind namentlich natürliche und juristische Personen, die ein Grundstück im Kanton Bern veräussern (Art. 126 Abs. 1 Bst. a StG). Als Veräusserung gelten insbesondere Verkauf, Tausch, Enteignung, Einbringen in eine Gesellschaft oder Genossenschaft, Übertragung von Grundstücken durch eine Gesellschaft oder Genossenschaft auf Inhaberinnen oder Inhaber von Beteiligungsrechten, Auflösung einer Personengesamtheit, Beteiligung von Miterbinnen und Miterben am Gewinn auf einem landwirtschaftlichen Grundstück oder auf öffentlichem Recht beruhende Beteiligung an einem Grundstücksgewinn (Art. 130 Abs. 1 StG). Der steuerbare Grundstücksgewinn bemisst sich dabei nach dem Unterschied zwischen den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) und dem Erlös, unter Berücksichtigung des Besitzesdauerabzugs und der Verlustanrechnung (Art. 137 Abs. 1 und

2 StG; vgl. Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.03.2014, Nr. 100.2012.226U, Seite 5

E. 2.2

Die Berechnung der massgebenden Besitzesdauer und ihre Auswirkungen auf die Ermittlung des Grundstückgewinns sind in Art. 144 StG soweit hier interessierend wie folgt geregelt: 1 Hatte die steuerpflichtige Person das veräusserte Grundstück während mindestens fünf Jahren zu Eigentum, so ermässigt sich der Grundstückgewinn um je zwei Prozent für jedes ganze Jahr seit dem Erwerb, höchstens aber um 70 Prozent.

E. 2.3

Keine «besteuerter Veräusserung» oder «entgeltliche Handänderung ohne Gewinn» im Sinn von Art. 144 Abs. 2 StG liegt vor, wenn die Handänderung die Voraussetzungen eines Steueraufschubs gemäss Art. 131 StG erfüllt (vgl. Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Art. 126 bis 293, 2011, Art. 144 N. 3; VGE 2010/285 vom 23.6.2011, E. 2.3, 23007 vom 26.5.2008, in NStP 2008 S. 120 E. 3.3; vgl. auch BVR 1999 S. 293 E. 3b, 1994 S. 503 E. 2a). Art. 131 StG mit dem Randtitel «Unentgeltliche Handänderungen» lautet wie folgt: 1 Die Besteuerung des Grundstückgewinns wird bei Eigentumswechsel durch Schenkung, Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) oder Erbvorbezug aufgeschoben.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.03.2014, Nr. 100.2012.226U, Seite 6 2 [...]

E. 3

Ein Erbvorbezug gilt noch als unentgeltlich, wenn die Leistung der übernehmenden Person ausschliesslich besteht a in der Übernahme von aufhaftenden Grundpfandforderungen zu Gunsten Dritter, b in der Vereinbarung einer Verpfändung zu Gunsten der abtretenden Person, c in der Verpflichtung zu Ausgleichsleistungen an Miterbinnen und Miterben.

E. 3.1

Den Akten lässt sich entnehmen, dass dem Beschwerdeführer im Abtretungsvertrag 1987 auf Rechnung künftiger Erbschaft verschiedene Grundstücke abgetreten wurden, die damals Teil eines vom Vater betriebenen landwirtschaftlichen Heimwesens bildeten. Den für die erbrechtliche Auseinandersetzung massgebenden, zur Ausgleichung zu bringenden Anrechnungswert setzten die Parteien für alle Grundstücke auf insgesamt Fr. 370'000.-- fest. Der auf den Vater lautende Eigentümerschuldbrief im Betrag von Fr. 80'000.-- wurde unbelastet auf den Beschwerdeführer übertragen. Zur Sicherstellung der Ausgleichungsansprüche verlangte der Vater für den Betrag von Fr. 210'000.-- sodann die grundbuchliche Eintragung eines gesetzlichen Grundpfandrechts (S. 5 des Vertrags; Vorakten StRK, pag. 23 ff.). Zugleich behielten er und seine Frau sich ein lebenslangliches und unentgeltliches Nutzniessungsrecht auf sämtlichen abgetretenen Liegenschaften vor (S. 6 des Vertrags). Weiter räumte der Beschwerdeführer seiner Schwester ein lebenslangliches und unentgeltliches Wohnrecht an den von dieser bewohnten Räumen (dem «Stöckli») ein und gewährte ihr ein unbefristetes Vorkaufsrecht sowie ein Gewinnanteilsrecht (vgl. S. 7 des Vertrags). Mit dem als «Kaufvertrag» bezeichneten Rückübertragungsvertrag 1989 (Grundbucheintrag vom 26.9.1989, Vorakten StRK, pag. 15 ff.) übertrug der

Beschwerdeführer infolge von «Veränderungen in den familiären Verhältnissen» (vgl. S. 1 des Vertrags) sämtliche Grundstücke zurück auf seinen Vater. Unter dem Titel «Kaufpreis» hielten die Parteien Folgendes fest (S. 5 f. des Vertrags): «Den Kaufpreis haben die Parteien festgesetzt entsprechend dem im Abtretungsvertrag, eingetragen am 21. April 1987, enthaltenen damals geltenden amtlichen Wert, auf Fr. 235'590.-- [...]. Der ganze Kaufpreis wird in der Weise getilgt, dass Herr A. _____ unwiderruflich auf den Erbvorpfang verzichtet, welcher ihm vom Vater mit dem vorerwähnten Abtretungsvertrag ausgerichtet wurde. Zudem wird der Verkäufer mit der Rückübertragung der Liegenschaften an den Vater vollständig von jeglicher im Abtretungsvertrag festgelegten Ausgleichspflicht entbunden. [...]» Im Rückübertragungsvertrag 1989 wurde sodann vereinbart, die Grundpfandverschreibung von Fr. 210'000.-- zu Gunsten des Vaters im Grundbuch zu löschen. Der Schuldbrief über Fr. 80'000.-- wurde unbelastet zurück an den Vater übertragen. Die bestehende Nutzniessung sowie das Wohnrecht, das Vorkaufsrecht und das Gewinnanteilsrecht wurden ebenfalls im Grundbuch gelöscht (vgl. S. 6 des Rückübertragungsvertrags).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.03.2014, Nr. 100.2012.226U, Seite 8 Nach dem Tod ihres Vaters am 4. März 1998 erwarben die Beschwerdeführenden die Grundstücke durch Erbgang zu Gesamteigentum. Am 11. November 2010 (Grundbucheintrag am 26.11.2010) veräusserten sie das Grundstück D. _____ Gbbl. Nr. 1. _____ für Fr. 2'123'550.--.

E. 3.2

Den Abtretungsvertrag 1987 und die Handänderung im Rahmen des Erbgangs 1998 beurteilen alle Verfahrensbeteiligten übereinstimmend als unentgeltlich. Streitig sind einzig die Rechtsfolgen der dazwischen erfolgten Rückübertragung vom Beschwerdeführer auf dessen Vater (Rückübertragungsvertrag 1989) im Hinblick auf die Berechnung des massgebenden Besitzesdauerabzugs bei der Veräusserung im Jahr 2010. Die Beschwerdeführenden bestreiten diesbezüglich wie bereits vor der StRK, dass mit der Rückübertragung der Grundstücke überhaupt eine zivilrechtliche Veräusserung stattgefunden habe, und berufen sich dabei auch auf das Vorliegen eines wesentlichen Grundlagenirrtums (vgl. Art. 23 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]). Sie machen geltend, die Vertragsparteien hätten einzig die Rechtsfolgen des Abtretungsvertrags 1987 rückgängig machen wollen, deren Zweck, die Übernahme des Landwirtschaftsbetriebs durch den Beschwerdeführer, aufgrund von dessen Invalidität nicht habe erfüllt werden können. Die Rückübertragung habe zwingend in Form einer öffentlichen Urkunde erfolgen müssen. – Dieser Argumentation ist entgegenzuhalten, dass aus steuerlicher Sicht ein Rechtsgeschäft nicht nach Belieben durch Rückabwicklung ungeschehen gemacht werden kann. Nachträgliche Vertragsänderungen im gegenseitigen Einvernehmen haben grundsätzlich keine steuerrechtlichen Auswirkungen auf das ursprüngliche, steuerauslösende Rechtsgeschäft. Entsprechend wird auch ein einmal verwirklichter Steuertatbestand nicht dadurch beseitigt, dass der diesem zugrunde liegende Vertrag nachträglich in gegenseitiger Willensübereinstimmung aufgehoben wird. Anders verhält es sich indes, wenn ein Vertrag ungültig ist, also z.B. erfolgreich wegen Willensmängeln angefochten wird (Art. 23 ff. OR). Die Situation wird zivilrechtlich betrachtet, wie wenn die Vertragsparteien nie einen Vertrag geschlossen hätten, der Vertrag ist von Anfang an ungültig (Dahinfallen des Vertrags «ex tunc»; BGE 137 III 243 E. 4.4.3, 129 III 320 E. 7.1.1, 114 II 131 E. 3b). Die zivilrechtliche Unverbindlichkeit hat auch

steuerrechtliche Auswirkungen: Fällt der Vertrag rückwirkend dahin, hat aus steuerrechtlicher Sicht keine Veräusserung stattgefunden und sich der steuerauslösende Tatbestand nicht verwirklicht (zum Ganzen BVR 2001 S. 446 E. 4a mit Hinweisen; BGer 2C_662/2013 vom 2.12.2013, E. 3.3, 2A.86/2005 vom 12.10.2005, E. 2.2.1 mit Hinweis auf BGer 28.2.1986, in ASA 56 S. 659 E. 4b;

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.03.2014, Nr. 100.2012.226U, Seite 9 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 216 N. 18; Peter Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976, S. 137; so auch Markus Reich, Rückerstattung von übersetzten Boni und anderen Lohnzahlungen, in ASA 80 S. 109 ff., 123). Nach Angaben der Beschwerdeführenden wollten die Parteien mit dem Rückübertragungsvertrag 1989 die Rechtsfolgen des Abtretungsvertrags 1987 rückgängig machen. Sie bringen dabei nicht vor, der erste Vertrag, mit dem die streitigen Grundstücke dem Beschwerdeführer vom Vater im Rahmen eines Erbvorbezugs zu Eigentum abgetreten wurden, sei ungültig gewesen. Der Beschwerdeführer und sein Vater wollten mit dem Rückübertragungsvertrag 1989 bloss die Wirkungen des Abtretungsvertrags nachträglich beseitigen und strebten damit gerade nicht dessen Auflösung «ex tunc» an (vgl. dazu auch VGE 19534 vom 2.11.1995, in NStP 1996 S. 154 E. 5; zum behaupteten wesentlichen Grundlagenirrtum über zukünftige Sachverhalte auch Bruno Schmidlin, in Berner Kommentar, 2. Aufl. 2013, Art. 24 OR N. 312 ff.). Zu beurteilen ist somit, ob, wie der Abtretungsvertrag 1987, auch der Rückübertragungsvertrag 1989 die Voraussetzungen für einen Steueraufschub im Sinn von Art. 131 StG erfüllte.

E. 3.3

Die Vorinstanz kam zum Schluss, es liege keine Schenkung nach Art. 131 Abs. 1 StG vor, da sich der Beschwerdeführer (gemeint ist wohl sein Vater) im Vertrag vom 13. September 1989 zu einer Gegenleistung verpflichtet habe. Daran ändere nichts, dass die als Kaufpreis bezeichnete Gegenleistung entsprechend den amtlichen Werten der betroffenen Grundstücke festgesetzt worden und anzunehmen sei, dass dieser Betrag erheblich unter dem damaligen Verkehrswert der Liegenschaften gelegen habe; auch eine gemischte Schenkung schliesse die Voraussetzungen für einen Steueraufschub aus (angefochtener Entscheid, E. 7). In Art. 131 Abs. 3 StG seien Elemente des Erbvorbezugs aufgelistet, die zwar ein Entgelt bzw. eine Gegenleistung der übernehmenden Person darstellten, nach dem Willen des Gesetzgebers aber dennoch keine Besteuerung auslösten. Die Rückübertragung der Liegenschaften vom Beschwerdeführer auf seinen Vater sei in der öffentlichen Urkunde vom 13. September 1989 ausdrücklich als «Kaufvertrag» bezeichnet und es sei darin ein «Kaufpreis» festgelegt worden. Die vom Beschwerdeführer (gemeint sein dürfte wiederum sein Vater) zu erbringende Gegenleistung entspreche nicht den in Art. 131 Abs. 3 StG aufgeführten Leistungen, weshalb die Handänderung als entgeltlich anzusehen sei (angefochtener Entscheid, E. 8).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.03.2014, Nr. 100.2012.226U, Seite 10

E. 3.4

Die Beschwerdeführenden machen geltend, mit dem als «Kaufvertrag» bezeichneten Rückübertragungsvertrag 1989 sei kein Erlös erzielt worden. Die steuerrechtliche Realisation, verstanden als «Ausscheiden eines Vermögensgegenstands aus einem bestimmten Vermögenskomplex gegen Entgelt», sei von der zivilrechtlichen Form des

Rechtsgeschäfts losgelöst. Bei der Rückübertragung habe die «Gegenleistung» im Verzicht auf den Erbvorempfang sowie im Wegfall der Ausgleichungspflicht des Beschwerdeführers, also einer anwartschaftlichen Verpflichtung, bestanden. Die Veränderung anwartschaftlicher Ansprüche sei unter dem Realisationsprinzip unbeachtlich, da sie weder einen festen Rechtsanspruch begründe noch einen Forderungserwerb darstelle. Das schriftliche Festhalten eines Preises bedeute entgegen den Ausführungen der StRK nicht, dass steuerrechtlich ein Entgelt realisiert worden sei. Mangels Entgelt stelle sich die von der Vorinstanz aufgeworfene Frage gar nicht, ob eine Ausnahme im Sinn von Art. 131 Abs. 3 StG gegeben sei.

E. 4

Leistungen, welche über die in Absatz 3 genannten Ausnahmen hinausgehen, führen zur Entgeltlichkeit des ganzen Rechtsgeschäfts. Art. 131 Abs. 3 StG bezeichnet Elemente des Erbvorbezugs, die zwar ein Entgelt darstellen, nach dem Willen des Gesetzgebers aber dennoch keine Besteuerung des Grundstückgewinns auslösen (Markus Langenegger, a.a.O., Art. 131 N. 15). Die in Art. 131 Abs. 3 StG genannten Voraussetzungen, unter denen ein Erbvorbezug noch als unentgeltlich gilt, finden nach konstanter Praxis auch auf Schenkungen an gesetzliche oder eingesetzte Erbeninnen und Erben Anwendung. Dies wird in der Rechtsprechung damit begründet, dass sich Schenkungen zugunsten von Erbeninnen und Erben kaum von Erbvorbezügen unterscheiden liessen (vgl. BVR 1999 S. 293 E. 4c mit Hinweisen). Ausserdem würden Verträge oft falsch bezeichnet und es bestehe auch für Schenkungen eine grundsätzliche Ausgleichungspflicht (vgl. Markus Langenegger, a.a.O., Art. 131 N. 11 mit Hinweisen). Diese unter dem aStG begründete Praxis gilt unter der Geltung von Art. 131 StG unverändert weiter (vgl. Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, Tagblatt des Grossen Rates 1999, separate Beilage Nr. 13, S. 199; zum Ganzen VGE 2010/285 vom 23.6.2011, E. 2.3). Diese Privilegierung, welche das System der Grundstückgewinnbesteuerung durchbricht, ist restriktiv zu handhaben (VGE 23007 vom 26.5.2008, in NStP 2008 S. 120 E. 4.1, mit Hinweis auf BVR 1994 S. 503 E. 2b und weitere). 3. Die Beschwerdeführenden bestreiten nicht, dass sie für den Gewinn aus dem Verkauf des Grundstücks D. _____ Gbbl. Nr. 1 _____ steuerpflichtig sind. Streitig ist einzig die Höhe des Besitzesdauerabzugs. Zu beurteilen ist dabei, ob die Übertragung der Grundstücke vom Beschwerdeführer auf seinen Vater im Jahr 1989 unentgeltlich erfolgte bzw. die Voraussetzungen für einen Steueraufschub erfüllte, womit die Besitzesdauer damals nicht unterbrochen worden wäre.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.03.2014, Nr. 100.2012.226U, Seite 7

E. 4.1

Als steuerpflichtige Veräusserung nach Art. 128 Abs. 1 i.V.m. Art. 130 StG gilt das Ausscheiden eines Vermögensgegenstands gegen Entgelt (vgl. BVR 2001 S. 446 E. 2a; VGE 19483 vom 5.9.1995, E. 2 zum Begriff der Veräusserung nach Art. 77 aStG). Im Unterschied dazu kann für unentgeltliche Handänderungen nach Art. 131 StG ein Steueraufschub beansprucht werden. Hierzu ist grundsätzlich erforderlich, dass keine vermögenswerte Leistung vereinbart worden ist. Die sog. «gemischten» Geschäfte, bei denen zwar eine Gegenleistung vereinbart ist, diese jedoch objektiv nicht dem Wert der Leistung entspricht, werden im Grundstückgewinnsteuerrecht – und damit auch beim Besitzesdauerabzug – in konstanter Praxis als entgeltlich behandelt, auch wenn mangels

Gewinn keine Grundstücksgewinnsteuer anfällt (vgl. Art. 131 Abs. 4 und Art. 139 Abs. 2 StG; BVR 1999 S. 293 E. 4d/cc, 1994 S. 503 E. 2b, 1988 S. 344 E. 4; VGE 20248 vom 7.4.1998, in NStP 2000 S. 1 E. 4a, 20041 vom 22.10.1997, E. 4 [einleitend], 19891 vom 16.1.1997, E. 4a, 19217 vom 2.12.1994, in NStP 1998 S. 2 E. 3 [bestätigt durch BGer 23.12.1996, in NStP 1998 S. 14]; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 130 N. 3, Art. 131 N. 5 und 30, Art. 139 N. 5). Entgelt sind alle Leistungen der erwerbenden zugunsten der veräussernden Person, die in kausalem Zusammenhang mit der Grundstücksveräusserung stehen (vgl. Art. 138 Abs. 1 StG; Peter Locher, a.a.O., S. 61 f.; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 138 N. 1). Dabei spielt

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.03.2014, Nr. 100.2012.226U, Seite 11 es grundsätzlich keine Rolle, ob bzw. wie die veräussernde Person den Kaufpreis tatsächlich vereinnahmt (vgl. BVR 2001 S. 446 E. 2a; VGE 19483 vom 5.9.1995, E. 2; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 138 N. 2, ferner Art. 139 N. 3 und Art. 178 N. 14 zu sog. Inkassoverlust). Entgeltlichkeit wurde etwa angenommen beim Stehenlassen einer Kaufpreisrestanz in Form eines Darlehens (mit oder ohne Verzinsung) oder beim Verzicht der erwerbenden Person auf eine Forderung gegenüber dem Abtreter (vgl. etwa BVR 1999 S. 293 E. 4d/aa, 1994 S. 503 E. 2b; VGE 19891 vom 16.1.1997, E. 4b und 4c, E. 7a; Markus Langenegger, a.a.O., Art. 131 N. 19, auch zum Folgenden). Dadurch wird eine aktuelle Forderung zwischen der abtretenden und der übernehmenden Person begründet. Für die übernehmende Person entsteht eine vertragliche Verpflichtung, die von der abtretenden Person oder deren Erben geltend gemacht werden kann, womit die Entgeltlichkeit der Abtretung begründet wird.

E. 4.2

Entscheidend ist somit aus steuerlicher Sicht zunächst, ob der Rückübertragungsvertrag 1989 als unentgeltlich im Sinn von Art. 131 Abs. 1 StG zu qualifizieren ist, was voraussetzt, dass der Vater des Beschwerdeführers keine entgeltliche Leistung erbrachte. Die Vorinstanz hat von der Bezeichnung der öffentlichen Urkunde als «Kaufvertrag» und der Festsetzung eines «Kaufpreises» ohne nähere Prüfung auf ein entgeltliches Rechtsgeschäft geschlossen. Den Beschwerdeführenden kann indes beigeprägt werden, dass es allein auf diese Bezeichnungen nicht ankommen kann. Bei Vorgängen, die (wie das Festsetzen der Grundstücksgewinnsteuer) nach öffentlichem Recht zu beurteilen sind, ist grundsätzlich auf das ihnen zugrundeliegende zivilrechtliche Rechtsgeschäft abzustellen (vgl. auch vorne E. 3.2). Dabei ist sowohl nach dessen Form als auch nach dem Inhalt der übereinstimmende wirkliche Wille der Parteien und nicht die unrichtige Bezeichnung oder Ausdrucksweise zu beachten (Art. 18 Abs. 1 OR; VGE 19534 vom 2.11.1995, in NStP 1996 S. 154 E. 3a mit Verweis auf BGE 113 II 49; so im Ergebnis auch BVR 1999 S. 293 E. 4c; Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, 5. Aufl. 1987, Art. 80 N. 3 am Schluss). Der Hinweis der Steuerverwaltung auf die Berufspflichten des Notars, der bei der öffentlichen Beurkundung den wirklichen Willen der Parteien festzustellen habe, ist in diesem Zusammenhang unbehelflich. Vorliegend wird gerade nicht behauptet, der Inhalt der Urkunde habe nicht dem Willen der Beteiligten entsprochen; als unzutreffend wird lediglich die Bezeichnung als «Kaufvertrag» empfunden. Im Übrigen wird auch im Schrifttum – als Grund für die Ausdehnung von Art. 131 Abs. 3 StG auf

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.03.2014, Nr. 100.2012.226U, Seite 12 Schenkungstatbestände – angeführt, dass (selbst öffentlich beurkundete) Verträge

oft falsch bezeichnet werden (vgl. vorne E. 2.3).

E. 4.3

In der öffentlichen Urkunde vom 13. September 1989 wurde ein «Kaufpreis» von Fr. 235'590.-- vereinbart, was dem damals gültigen amtlichen Wert der Grundstücke entsprach. Der «Kaufpreis» wurde getilgt, indem der Beschwerdeführer auf den Erbvor Empfang aus dem Jahr 1987 verzichtete und dafür von der Ausgleichungspflicht entlastet wurde. Der Steuerverwaltung kann zwar beigespflichtet werden, dass es grundsätzlich nicht darauf ankommt, ob bzw. wie die veräussernde Person den Kaufpreis vereinnahmt (vgl. vorne E. 4.1). Vorliegend geht es jedoch bei der Beurteilung des vertraglich vereinbarten «Kaufpreises» entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung nicht um eine reine «Tilgungsmodalität», sondern um die Entgeltlichkeit bzw. Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts als solches. Unter der Bezeichnung «Kaufpreis» wurde nämlich bloss die zivilrechtliche Rückübertragung der Grundstücke und die gleichzeitige Befreiung des Beschwerdeführers von der Ausgleichungspflicht zum Ausdruck gebracht. Da der «Verzicht» auf den Erbvorbezug von vornherein keine Leistung des Vaters darstellt, könnte dessen einzige entgeltliche Leistung darin bestanden haben, dass er den Beschwerdeführer von der Ausgleichungspflicht befreite; andere als Entgelt in Frage kommende Leistungen wurden im Rückübertragungsvertrag unbestrittenerweise nicht vereinbart. Dabei ist zu beachten, dass der Wegfall der Ausgleichungspflicht eng mit der Rückübertragung der Grundstücke bzw. mit dem «Verzicht» des Beschwerdeführers auf den Erbvorbezug verknüpft war. Gemäss Art. 626 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) sind die Nachkommen verpflichtet, zur Ausgleichung zu bringen, was ihnen der Erblasser als Heiratsgut, Ausstattung oder durch Vermögensabtretung, Schulderlass und dergleichen zugewendet hat, sofern der Erblasser nicht ausdrücklich das Gegenteil verfügt hat. Ob und allenfalls wie die Ausgleichung nach der Rückübertragung der Grundstücke auf den Vater ohne entsprechende Befreiung von der Ausgleichungspflicht vorzunehmen gewesen wäre, wäre daher höchst ungewiss gewesen, hat doch der Beschwerdeführer mit der Rückübertragung die Ausgleichung gewissermassen «durch Einwerfung in Natur» (sog. Realkollation; vgl. Art. 628 Abs. 1 ZGB) zu Lebzeiten des Erblassers bereits vorgenommen (vgl. zum nachträglichen Ausgleichsdispens auch BGE 118 II 282 E. 3; Paul Eitel, in Berner Kommentar, 2004, Art. 626 ZGB N. 52). Mit dem Erlass dieser anwartschaftlichen Verpflichtung hat der Vater des Beschwerdeführers nicht auf eine ihm zustehende Forderung verzichtet, und der Beschwerdeführer hat sich mithin nicht selbst (zu Lebzeiten) eine Forderung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.03.2014, Nr. 100.2012.226U, Seite 13 eingeräumt bzw. sich mit der Handänderung keine finanziellen Mittel zu anderweitiger Verwendung verschafft (vgl. VGE 20641 vom 18.5.1999, in NStP 1999 S. 69 E. 2e mit Hinweisen). Nach dem Gesagten handelt es sich beim Rückübertragungsvertrag 1989 ungeachtet der (falschen) Bezeichnung als «Kaufvertrag» nicht um ein entgeltliches Rechtsgeschäft.

E. 4.4

Die Steuerverwaltung hat die Voraussetzungen von Art. 131 Abs. 1 StG ebenfalls verneint, wenn auch mit einer anderen Begründung als die StRK. Sie stützte sich auf die Angaben der Beschwerdeführenden in der Einsprache vom 1. Dezember 2011, wonach die Bezeichnung als Kaufvertrag seinerzeit gewählt worden sei, weil der Beschwerdeführer bei der

Rückübertragung keinen Schenkungswillen gehabt habe (Vorakten Steuerverwaltung, in act. 3B, pag. 8). Wegen des fehlenden Schenkungswillens des Beschwerdeführers, so die Steuerverwaltung, könne die als «Kaufvertrag» bezeichnete Rückübertragung der Grundstücke nicht nur der Form nach, sondern auch inhaltlich nicht als Schenkung im Sinn von Art. 131 StG qualifiziert werden (Einspracheentscheid vom 17.1.2012; vgl. Vorakten Steuerverwaltung, in act. 3B, pag. 5). – Art. 131 Abs. 1 StG nennt unter anderem die «Schenkungen» als Aufschubtatbestand für die Grundstückgewinnsteuer. Als steuerbare Schenkung gilt gemäss Art. 8 Abs. 1 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchG; BSG 662.1) jede freiwillige und unentgeltliche Zuwendung von Geld, Sachen oder Rechten irgendwelcher Art (mit Einschluss des Erbschafts, des Erbvorbezugs, der Errichtung einer Stiftung sowie des schenkungsweisen Erlasses von Verbindlichkeiten). Der steuerrechtliche Schenkungsbegriff verlangt die Elemente der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Zuwendungswillens (auch Schenkungsabsicht oder «animus donandi» genannt). Das objektive Merkmal der Unentgeltlichkeit der Vermögenszuwendung liegt vor, wenn die Zuwendungsempfängerin bzw. der Zuwendungsempfänger für den Vermögenserwerb keine Gegenleistung erbracht hat. Die subjektive Voraussetzung des Zuwendungswillens bedeutet, dass die zuwendende Person Wissen und Wollen bezüglich der Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit haben muss (BVR 2012 S. 58 E. 2.1 mit Hinweisen). Art. 131 Abs. 1 StG nennt als Aufschubtatbestand zwar die «Schenkungen», verweist im Randtitel aber auf unentgeltliche Handänderungen. Inwiefern diese Bestimmung auf den Schenkungsbegriff nach Art. 8 Abs. 1 ESchG Bezug nimmt und somit stets einen Zuwendungswillen voraussetzt, kann hier offenbleiben: Der Beschwerdeführer hat seinem Vater verschiedene Grundstücke übertragen, ohne dafür eine Gegenleistung zu erhalten. Die Voraussetzungen der Verurteilung des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.03.2014, Nr. 100.2012.226U, Seite 14 Vermögenszuwendung und der Unentgeltlichkeit sind daher ohne weiteres zu bejahen. Entgegen den Ausführungen in der Einsprache und im Einspracheentscheid der Steuerverwaltung kann sodann nicht davon ausgegangen werden, der Beschwerdeführer habe die Grundstücke seinem Vater nicht im Wissen um das Missverhältnis der ausgetauschten Leistungen übertragen und die Bereicherung nicht gewollt. Es handelte sich somit offensichtlich um eine reine Schenkung im Sinn von Art. 8 Abs. 1 ESchG bzw. Art. 3 des damals anwendbaren Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer vom 6. April 1919 in der Fassung vom 1. September 1988 (GS 1989 S. 4 ff.). Dem Steueraufschub im Jahr 1989 stand somit auch unter diesem Gesichtspunkt nichts im Weg.

E. 4.5

Daraus folgt zusammenfassend, dass der Rückübertragungsvertrag 1989 als unentgeltliche Handänderung nach Art. 131 Abs. 1 StG zu qualifizieren ist und die für die Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns nach Art. 137 Abs. 2 StG massgebende Besitzesdauer nicht zu unterbrechen vermochte (vgl. Art. 144 Abs. 2 StG). Die letzte entgeltliche Handänderung lag somit zum Zeitpunkt der Veräusserung mehr als 35 Jahre zurück (vgl. Bescheinigung des Grundbuchamts E. _____, Vorakten StRK, pag. 9; ferner Abtretungsvertrag 1987, S. 3), weshalb die Beschwerdeführenden auf dem unbestrittenen Rohgewinn von Fr. 1'995'520.-- Anspruch auf den vollen Besitzesdauerabzug von 70 % nach Art. 144 Abs. 1 StG haben. Dies führt zu einem steuerbaren Grundstückgewinn von insgesamt Fr. 598'656.-- bzw. von Fr. 299'328.-- je steuerpflichtige Person (vgl. Art. 126 Abs. 2 StG). Die Beschwerde erweist sich somit als begründet und ist gutzuheissen.

E. 5.1

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine Kosten zu erheben (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Die Beschwerdeführenden haben Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG). Diese sind nach den Kriterien von Art. 41 des Kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 (KAG; BSG 168.11) i.V.m. Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) festzulegen. Gemäss Art. 11 Abs. 1 PKV beträgt das Honorar in Beschwerdeverfahren Fr. 400.-- bis 11'800.-- pro Instanz. Innerhalb des Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.03.2014, Nr. 100.2012.226U, Seite 15 nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). In seiner Kostennote vom 20. Februar 2014 macht der Vertreter der Beschwerdeführenden ein Honorar von Fr. 13'720.30 (inkl. MWSt) geltend. Dieser Betrag ist deutlich übersetzt: Zwar mag der Ausgang des Verfahrens für die Beschwerdeführenden von erheblicher finanzieller Tragweite sein. Das Verfahren (entgegen der Meinung des Rechtsvertreters handelt es sich nicht um zwei verschiedene Verfahren) war jedoch weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht besonders komplex oder aufwendig. Da kein Beweisverfahren und nur ein einfacher Schriftenwechsel durchgeführt wurde, beschränkte sich die Pro-zessführung (hauptsächlich) auf das Erarbeiten und Einreichen der Beschwerde. Wird weiter berücksichtigt, dass der Rechtsvertreter aufgrund des Vertretungsverhältnisses (F.__AG) vor der Vorinstanz bereits mit der Sache vertraut war und dementsprechend in der Beschwerde teilweise auf die dortigen Eingaben verweisen konnte, ist das Anwaltshonorar innerhalb des Rahmentarifs von Art. 11 Abs. 1 PKV auf ein Pauschalhonorar von Fr. 5'000.-- (inkl. MWSt) festzusetzen.

E. 5.2

Mit der Aufhebung des angefochtenen Entscheids sind auch die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens neu zu verlegen. Entsprechend dem Ausgang des vorliegenden Verfahrens sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG). Die vor der Vorinstanz nicht anwaltlich vertretenen Be-schwerdeführenden haben zulasten des Kantons Bern (Steuerverwaltung) Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG). Weil der StRK bezüglich der Höhe dieser Entschädigung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, ist die Sache zur Festsetzung praxismässig an die Vorinstanz zurückzu- weisen (BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4).

E. 6

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Da die Rückweisung an die Steuerverwaltung jedoch nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts dient,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.03.2014, Nr. 100.2012.226U, Seite 16 dürfte es sich vorliegend um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3; ferner etwa BGer 2C_477/2013 vom 16.12.2013, E. 1.1).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht: 1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. Juni 2012 wird aufgehoben. Die Sache wird zur Neuveranlagung der Beschwerdeführenden im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen. 2. Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht und der Steuerrekurskommission werden keine Verfahrenskosten erhoben. 3. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat den Beschwerdeführenden die Parteikosten für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 5'000.- - (inkl. MWSt), zu ersetzen. 4. Zur Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung im Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden die Akten im Sinn der Erwägungen vorab an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern zurückgewiesen. Die Akten sind anschliessend im Sinn von Ziff. 1 des Dispositivs an die Steuerverwaltung des Kantons Bern weiterzuleiten. 5. Zu eröffnen: - den Beschwerdeführenden - der Steuerverwaltung des Kantons Bern - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern - der Eidgenössischen Steuerverwaltung Der Abteilungspräsident: Der Gerichtsschreiber:

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 05.03.2014, Nr. 100.2012.226U, Seite 17 Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.

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