

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/161 vom 6. März 2025

Sg Verwaltungsgericht, 2025-03-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2024_161

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/161 du 6 mars 2025

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/161 del 6 marzo 2025

Regeste

Grundstückgewinnsteuer. Steueraufschub. Art. 12 Abs. 1 und 12 Abs. 3 lit. a StHG [SR 642.14]; Art. 130 Abs. 1, 132 Abs. 1 lit. a und Art. 134 f. StG (sGS 811.1). Streitig war, ob die Vorinstanz (VRK) die vom Beschwerdegegner (kantonales Steueramt) verfügte Verweigerung des Steueraufschubs des aus dem Verkauf der Liegenschaft Nr. 0001_ resultierenden Grundstückgewinns im angefochtenen Rekursentscheid zu Recht bestätigte. Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, dass beim Liegenschaftsverkauf von einer gemischten Schenkung auszugehen sei, welche einen Steueraufschub bewirke. Im Weiteren anerkannte es, dass ein teilweiser Steueraufschub zu gewähren sei. Die in StB (Steuerbuch) 135 Nr. 1 Ziff. 3.2 festgehaltene Praxis der St. Galler Steuerbehörden, welche bei gemischten Schenkungen den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer nur teilweise gewähre, sei harmonisierungsrechtlich nicht zu beanstanden. Folglich sei der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer vorliegend nur bezogen auf den Anteil der Schenkung zu gewähren. (Verwaltungsgericht, B 2024/161) Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 22. Dezember 2025 gutgeheissen (Verfahren 9C_271/2025)

Erwägungen

E. 1

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Als Steuerpflichtige, deren Begehren mit dem angefochtenen Entscheid abgewiesen wurden, sind die Beschwerdeführer zur Beschwerdeerhebung befugt (Art. 196 Abs. 1 StG). Die Beschwerde gegen den am 5. Juli 2024 versandten Rekursentscheid wurde mit Eingabe vom 14. August 2024 rechtzeitig erhoben und erfüllt formell und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Darauf ist einzutreten. Vorliegender Entscheid erfolgt in Fünferbesetzung, weil eine Rechtsfrage vom Verwaltungsgericht erstmals zu beurteilen ist (vgl. nachstehende E. 4; Art. 18 Abs. 3 Ingress und lit. b Ziff. 1 des Gerichtsgesetzes; GerG, sGS 941.1).

E. 2

Streitig und zu prüfen ist, ob die Vorinstanz die vom Beschwerdegegner verfügte Verweigerung des Steueraufschubs des aus dem Verkauf der Liegenschaft Nr. 0001_ resultierenden Grundstückgewinns von CHF 189'689 (letzterer blieb als solcher unbestritten und ist nachvollziehbar) im angefochtenen Rekursentscheid zu Recht bestätigte. Zu prüfen ist dabei vorderhand, ob beim erwähnten Liegenschaftsverkauf von einer gemischten Schenkung auszugehen ist, welche einen Steueraufschub bewirkt (nachstehende E. 3). Für den Fall der Bejahung dieser Frage ist im Weiteren zu klären, in welchem Umfang (teilweise oder

vollständig) der Steueraufschub zu gewähren ist (nachstehende E. 4).

E. 2.1.1

Der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen unter anderem Gewinne, die aus Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG; Art. 130 Abs. 1 und Art. 134 StG). Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers (Art. 135 Abs. 1 StG). Wird kein Kaufpreis festgelegt, gilt der Verkehrswert als Verkaufspreis (Art. 135 Abs. 2 StG). Gemäss Art. 132 Abs. 1 lit. a StG und Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG wird die Grundstücksgewinnsteuer bei Eigentumswechsel durch Erbgang, Erbvorbezug oder Schenkung B 2024/161 4/22

aufgeschoben. Im Sinn der Einheit der Rechtsordnung und zur Vermeidung von Doppelbelastungen oder Nichtbesteuerungen drängt es sich auf, den Schenkungsbegriff im Sinn der vorerwähnten Bestimmungen einheitlich – als unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden mit Schenkungsabsicht – zu definieren

(ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstücksgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, S. 173; vgl. auch ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, V. N 44 und N 82 f.; HUNZIKER/SEILER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. Aufl. 2022, N 101 zu Art. 12 StHG). Unentgeltlichkeit liegt nicht nur in denjenigen Fällen vor, in welchen keine Gegenleistung erbracht wird, sondern auch dort, wo zwischen Leistung und Gegenleistung ein offensichtliches Missverhältnis besteht (vgl. BGer 2C_785/2020 vom 18. März 2021 E. 2.4.4 ff.). Wenn die Parteien eines Grundstückkaufs den Preis bewusst unter dem tatsächlichen Wert des Grundstücks festgesetzt haben, um die Differenz dem Erwerber unentgeltlich (und mit Schenkungswillen des Veräusserers) zukommen lassen, liegt zivilrechtlich eine gemischte Schenkung vor (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., S. 173 f.). Die Frage, ab welchem Schwellenwert von einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung auszugehen ist, wird von Kanton zu Kanton unterschiedlich beantwortet (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., S. 175). Gemäss St. Galler Praxis wird von einer gemischten Schenkung ausgegangen, wenn die vereinbarte Gegenleistung mindestens 25 % unter dem Verkehrswert liegt. Bezüglich Festlegung der massgeblichen Differenz für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses verweist die kantonale Verwaltungspraxis auf Art. 150 Abs. 2 StG betreffend Erbschafts- und Schenkungssteuern und Art. 57 f. StG betreffend die Verkehrswert-Bemessung von Grundstücken (St. Galler Steuerbuch [StB] 143 Nr. 1 Ziffer 2; vgl. auch BGer 2C_785/2020 vom 18. März 2021 E. 2.5.5). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung erachtet einen Steueraufschub bei gemischter Schenkung harmonisierungsrechtlich als nicht ausgeschlossen, wenn die Differenz zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert weniger als 25 % beträgt (BGer 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.8). Ist das Rechtsgeschäft nur teilweise unentgeltlich und liegt der Veräusserungserlös über den Anlagekosten (wie er sich z.B. durch Übernahme der auf der Liegenschaft lastenden Hypothek ergeben kann), aber unter dem Verkehrswert, so tritt (unter anderem nach St. Galler Praxis) ein teilweiser Besteuerungsaufschub ein (ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., V. Nrn. 44 und 82 f.; StB 132 Nr.

1 Ziffer 3; vgl. dazu auch ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., S. 172 und 176).

E. 2.1.2

Ausgangspunkt der steuerlichen Beurteilung eines Vorgangs bilden die zivilrechtlichen Verhältnisse, insbesondere die von den Beteiligten abgeschlossenen Verträge B 2024/161 5/22

(BGer 2C_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 3.2.1; BGer 2C_780/2014 vom 29. April 2015 E. 2.2 [im Kontext des Erbvorbezugs und der Besteuerung von Grundstücksgewinnen]). Zur Auslegung eines Vertrages ist in erster Linie auf den übereinstimmenden wirklichen Willen der Parteien im Zeitpunkt des Vertragsschlusses abzustellen (empirische oder subjektive Auslegung gemäss Art. 18 Abs. 1 OR). Steht eine tatsächliche Willensübereinstimmung fest, bleibt für eine Auslegung nach dem Vertrauensgrundsatz kein Raum. Erst wenn eine tatsächliche Willensübereinstimmung unbewiesen bleibt, sind zur Ermittlung des mutmasslichen Parteiwillens die Erklärungen der Parteien aufgrund des Vertrauensprinzips so auszulegen, wie sie nach ihrem Wortlaut und Zusammenhang sowie den gesamten Umständen verstanden werden durften und mussten (objektive Auslegung; zum Ganzen BGer 2C_780/2014 E. 2.2 mit Hinweisen).

E. 2.2

Die Vorinstanz legte im angefochtenen Entscheid unter anderem dar, die von den Beschwerdeführern eingereichte Schätzung vom 22. August 2022 mit einem Marktwert von CHF 1'000'000 sei kein Nachweis dafür, dass das Grundstück für diesen Wert veräussert werden könnte. Insbesondere ergebe sich aus den Schätzungsunterlagen nicht, dass die Bank Handänderungen ähnlicher Objekte zum Vergleich beigezogen hätte. Vielmehr beruhten ihre Berechnungen auf den Angaben der Beschwerdeführer sowie auf Annahmen und Richtwerten, die nicht alle relevanten Parameter berücksichtigen würden (UBS-Schätzung S. 3). Dass die D. __ dem Sohn der Beschwerdeführer einen Hypothekarkredit von CHF 750'000 gewährt habe, ändere hieran nichts, zumal zum einen nicht bekannt sei, welchen Verkehrs- bzw. Marktwert die Bank der Kreditprüfung zugrunde gelegt habe; gemäss ihren Richtlinien könne dieser vom statistischen Marktwert abweichen (act. G 8/2/6 S. 1). Zum anderen müssten gemäss Richtlinien der Bank (nur) mindesten 20 % des Immobilienwerts mit Eigenkapital finanziert werden (www.ubs.com, Privatkunden/Hypotheken), was für einen hypothetischen Schenkungsanteil von lediglich 20 % sprechen würde. Dies sei indes vorliegend nicht entscheidend, da die Handänderung innerhalb der Familie (nicht unter unabhängigen Dritten) erfolge. Dies sei insofern von Bedeutung, als mit dem Verkauf der Liegenschaft offenbar gewisse Verpflichtungen auf den Käufer übertragen worden seien. Von dem im Kaufvertrag vom 19. Dezember 2022 vereinbarten Preis von CHF 750'000 seien CHF 350'000 zur Ablösung der Hypothek an die Bank E. __ und CHF 400'000 an die Beschwerdeführer zu überweisen gewesen. Ein Schenkungsanteil sei im Vertrag nicht vereinbart worden, womit eine gemischte Schenkung nicht zu vermuten sei. Das familieninterne Vorgehen habe nach Angaben der Beschwerdeführer einzig dazu gedient, den Wert der Liegenschaft zu realisieren und ihnen zu ermöglichen, weiterhin darin zu wohnen. Per Ende 2021 habe ihr Barvermögen nur noch rund CHF 86'000 betragen. Die Liegenschaft habe im Jahr 2022 den letzten massgeblichen Vermögenswert für die Bestreitung ihres Lebensunterhalts dargestellt. Hinsichtlich der Ansprüche der beiden Geschwister B 2024/161 6/22

des Käufers sei künftig eine Ausgleichung im Sinn von Art. 626 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (SR 210; ZGB) vorgesehen. Berücksichtigt werden sollten dabei die durch den Käufer getragenen Zusatzlasten im Zusammenhang mit der erworbenen Liegenschaft (act. G 6/1 Rz. 9). Welcher Art die vom Käufer übernommenen Lasten gewesen seien, sei aus den Akten nicht ersichtlich. Daher lasse sich auch nicht feststellen, ob es sich dabei lediglich um eine Auflage gehandelt habe, die mit einer Schenkung grundsätzlich vereinbar wäre. Es wäre an den Beschwerdeführern gewesen, in diesem Punkt die notwendige Klarheit zu schaffen und entsprechende Beweise einzureichen. Soweit sie in ihrer Eingabe weitere Unterlagen zur Substantiierung ihrer Darstellung anbieten würden, sei darauf hinzuweisen, dass der Rekurs innert 30 Tagen einzureichen sei, wobei allfällige Beweismittel beizulegen oder zu bezeichnen seien (Art. 47 Abs. 1 und 50 Abs. 1 VRP). Eine Nachfrist zur Ergänzung fristgerecht erhobener Rekurse werde nicht gesetzt. Gestützt auf die im Recht liegenden Akten sei davon auszugehen, dass die von den Beschwerdeführern erwähnten Lasten einen Geldwert aufweisen würden, da es andernfalls nicht möglich wäre, sie dereinst im Rahmen der Ausgleichung zu berücksichtigen. Je nach Vermögensverzehr müsse der Käufer unter Umständen mit erheblichen Rückleistungen an seine Geschwister rechnen, was gegen eine Schenkungsabsicht in der geltend gemachten Höhe spreche. Vor diesem Hintergrund sei eine gemischte Schenkung nicht rechtsgenügend dargetan. Dass die 25%-Schwelle, ab der die Vorinstanz von einem Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ausgehe, nicht erreicht worden sei, spreche ebenfalls gegen die Annahme einer gemischten Schenkung, auch wenn dieser Umstand für sich allein einen Steueraufschub nicht ausschliesse. Somit könne offenbleiben, ob eine gemischte Schenkung von der Regelung von Art. 132 Abs. 1 StG erfasst werde (act. G 2).

E. 3.1

Anlässlich der amtlichen Schätzung vom 27. Oktober 2021 wurde der Verkehrswert der Liegenschaft Nr. 0001_ auf CHF 741'000 und der Mietwert auf CHF 29'400 festgelegt (act. G 8/6/2); die Schätzung erwuchs in Rechtskraft. In der Marktwertermittlung der D.___ vom 22. August 2022 wurde der statistische Marktwert dieser Liegenschaft – bei einer Obergrenze von CHF 1'166'000 und einer Untergrenze CHF 976'000 – auf CHF 1'000'000 festgelegt mit dem Hinweis, dass die Ermittlung mit der autorisierten, aktuellen Bewertungsfunktion des Immobiliendienstleisters F.___ vorgenommen worden sei. Massgebend für die Kreditprüfung sei der von der D.___ festgelegte Verkehrswert. Dieser könne vom angezeigten Marktwert abweichen (act. G 8/2/6 und G 3/7 S. 1). Die Marktwertfestlegung erfolgte anhand der qualitativen (insbesondere Ausbaustandard und Teilsanierung) und der quantitativen Schätzungseingaben (Grundstückfläche, Kubatur, Wohnfläche usw.) sowie der fol-

genden Kriterien: Mikrolage der Liegenschaft innerhalb der Gemeinde Wangs, Gelände/Zonierung (insbesondere Hangneigung und Sonnenscheindauer im Sommer und Winter), Infrastruktur (Distanzen zum Zentrum und zu Schule/Kindergarten, Einkaufsmöglichkeiten, ÖV-Haltestelle, Erholungsraum/Natur, See und Fluss), Immissionen (Eisenbahn, Strasse, Sendeanlagen, Hochspannungsleitungen) sowie Zonierung (act. G 8/2/6 und G 3/7). Diese Wertermittlung stellt nach Angaben der Bank Voraussetzung für die Aufnahme einer Hypothek dar. Sie erfolge jeweils als hedonische Schätzung. Hierbei handle es um ein statistisches Verfahren, das auf realen Verkaufsdaten beruhe. Die hedonische Schätzung basiere auf einem Vergleich der in Frage stehenden Immobilie mit aktuellen Immobilienverkäufen. Entwickelt worden sei das Modell vom Immobiliendienstleiter F.___ und der D.___. Die Da-

tengrundlage basiere auf mehr als 20'000 Freihandtransaktionen pro Jahr, was etwa der Hälfte aller Immobilienverkäufe in der Schweiz entspreche. Für die hedonische Schätzung würden etwa 70 Kriterien erhoben, auf denen der Immobilienwert beruhe. Sie sei online und in der Regel kostenlos verfügbar. Die Schätzung könne bis zu 20% vom tatsächlichen Marktwert abweichen. Individuelle Vor- und Nachteile einer Immobilie würden unzureichend abgebildet. Für eine möglichst verlässliche Schätzung des Verkehrswerts werde am besten eine unabhängige Fachperson beigezogen. Unterstützung bieten könnten auch die Kundenberater der Bank. Die hedonische Bewertung sei für Standardimmobilien (Eigentumswohnungen, Einfamilienhäuser) das Mittel der Wahl. Die Methode biete eine marktnahe Bewertung; sie sei schnell und kostengünstig. Für aussergewöhnliche Immobilien (Liebhaber- oder Luxusobjekte) müsse hingegen eine Expertin bzw. ein Experte beigezogen werden (D. __ Privatkunden, Immobilienwert ermitteln, Hedonische Schätzung: So funktioniert's, 7. Juni 2024, <https://www.ubs.com/ch/de/private/mortgages/information/magazine/articles/hedonic-estimation.html>, abgerufen am 4. März 2025).

E. 3.2

Die Beschwerdeführer halten fest, sie und ihr Sohn (Erwerber der Liegenschaft) seien übereingekommen, dass zwecks Aufbringung der notwendigen Eigenmittel für den Liegenschaftserwerb der Kaufpreis auf 75% des von der finanzierenden Bank ermittelten Verkehrswerts festgelegt werde. Im Umfang von 25% (CHF 250'000) sollte von den Beschwerdeführern eine Schenkung an den Käufer erfolgen, welche die finanzierende Bank in der Folge als notwendige Eigenmittel für eine vollständige Fremdfinanzierung des Kaufpreises qualifiziert habe. Weitere Sicherheiten oder Garantien zugunsten der Bank seien seitens des Käufers nicht bestellt worden. Der Verkauf sei trotz abschlägiger Antwort des Beschwerdegegners mit Bezug auf den beantragten Steueraufschub vollzogen worden. Weil der Beschwerdegegner unter Hinweis auf die Verwaltungspraxis keine weiteren Abklärungen getroffen habe, seien vor der Vorinstanz für den Fall, dass aus deren Sicht noch Sachverhaltslücken bestünden, entsprechende Nachweise angeboten worden. Die Vorinstanz B 2024/161 8/22

übersehe mit ihrer Argumentation betreffend Angemessenheit der Bankbewertung (vgl. vorstehende E. 2.3), dass für die Vergabe von Hypothekarkrediten zwei Selbstregulierungen der Schweizerischen Bankiervereinigung (Richtlinien für grundpfandgesicherte Kredite, 2019 und 2023; act. G 3/8 f.) bestünden. Vorliegend habe keine Besichtigung der Liegenschaft stattgefunden. Die finanzierende Bank habe auf ein Bewertungsmodell abgestellt, wie es in den Richtlinien 2019 (E. 4.1 bis 4.3) und 2023 (E. 4.2) vorgesehen sei. Gemäss Bewertung der D. __ sei die Marktwertermittlung mit der anerkannten und aktuellen Bewertungsfunktion von F. __ erfolgt. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz beruhe die Bewertung anhand der hedonischen Methode gerade auf Vergleichstransaktionen. Die Vorinstanz lasse zudem unberücksichtigt, dass der Bank nur die Liegenschaft als Sicherheit diene. Der Käufer habe weder liquide Mittel für den Erwerb eingesetzt noch andere Sicherheiten/Garantien abgegeben. Die Bewertung der Liegenschaft sei im eigenen Interesse der Bank erfolgt, da sie ihre eigene Sicherheit bewertet habe. Diese Sicherheit müsse dauerhaft in entsprechender Höhe verwertbar sein, ansonsten aufgrund der Selbstregulierungsrichtlinien weitere Sicherheiten hätten verlangt werden müssen. Gemäss den bankinternen Richtlinien müssten mindestens 20% selbst finanziert werden. Nach der Rechtsprechung sei zudem ein Steueraufschub bei einer

gemischten Schenkung möglich, wenn die Differenz zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert weniger als 25% betrage. Entgegen der Vorinstanz sei es nicht der Fall, dass mit dem Verkauf der Liegenschaft gewisse Verpflichtungen auf den Käufer übergegangen seien. Die Absicht der gemischten Schenkung sei vor Abschluss des Grundstückkaufvertrags sowohl gegenüber dem Beschwerdegegner als auch gegenüber dem Grundbuchamt offengelegt worden. Anlässlich der öffentlichen Beurkundung habe der Käufer nochmals explizit auf diesen Umstand hingewiesen. Das Vorliegen eines gemischten Rechtsgeschäfts (gemischte Schenkung) lasse sich bereits daraus ableiten, dass die kreditgebende Bank bereit gewesen sei, den Kaufpreis vollständig zu finanzieren. Diese Tatsache sei von der Vorinstanz nicht weiter gewürdigt worden. Es entspreche im Weiteren dem gemeinsamen Verständnis der Beschwerdeführer, des Käufers und seiner Geschwister, dass der Schenkungsanteil grundsätzlich der Ausgleichung nach Art. 626 ZGB unterliege. Abgesehen von der Bezahlung des Kaufpreises habe der Käufer keine weiteren (geldwerten) Verpflichtungen gegenüber den Beschwerdeführern übernommen. Solche ergäben sich auch nicht aus dem Grundstückkaufvertrag. Es entspreche der Verständigung zwischen den Beschwerdeführern, dem Käufer und seinen Geschwistern, dass die (latenten) Abgaben (Grundstückgewinnsteuern) im Zeitpunkt der Ausgleichung auf dem zu diesem Zeitpunkt massgebenden Wert des Grundstücks berücksichtigt würden. Eine geldwerte Leistung zugunsten der Beschwerdeführer könne daraus nicht abgeleitet werden. Die Vorinstanz habe hierzu auch keine konkreten Ausführungen gemacht. Das Ziel aller Familienmitglieder sei es gewesen und sei es weiterhin, dass die Beschwerdeführer so lange wie möglich in der Liegenschaft bleiben könnten und am Ende niemand bevorzugt B
2024/161 9/22

werde. Das abschliessende Argument der Vorinstanz, der Erwerber müsse je nach Vermögensverzehr unter Umständen mit erheblichen Rückzahlungen an seine Geschwister rechnen, was gegen eine Schenkungsabsicht spreche, sei nicht nachvollziehbar. Eine Liegenschaft unterliege grundsätzlich keinem Wertverzehr, sofern die notwendigen Unterhaltsleistungen erbracht würden. Die Übernahme der Unterhaltsleistungen durch den Erwerber stelle keine zusätzliche geldwerte Leistung dar, da der Erwerber Mieteinnahmen erziele und daraus die Unterhaltsleistungen erbringe. Zudem sei nach allgemeiner Lebenserfahrung von einer Wertsteigerung des Grundstücks auszugehen. Die Beurteilung der Vorinstanz, es liege keine gemischte Schenkung vor, beruhe auf der unzutreffenden Annahme, es seien seitens des Käufers noch weitere geldwerte Leistungen erbracht worden, was zu einer Reduktion des Schenkungsanteils führe. Völlig unberücksichtigt bleibe, dass der Kaufpreis vollständig fremdfinanziert worden sei und die Bank den Wert des Grundstücks auf CHF 1'000'000 angesetzt habe. Die Bankbewertung beruhe auf der hedonischen Methode und berücksichtige somit tatsächlich durchgeführte Vergleichstransaktionen. Die von der Bank verwendete Datenbasis sei von einem renommierten Dienstleistungsunternehmen der Immobilienbranche erstellt worden, welches auch von kantonalen Steuerbehörden beigezogen und als vertrauenswürdig angesehen werde (act. G 1 S. 9-12 m.H.).

E. 3.3.1

Für die Bewertung von Immobilien kommen im Wesentlichen folgende Verfahren zum Zug: die Vergleichs(wert)methode (statistische Methode) bzw. hedonische Methode, die Kennwertmethode, die Ertragswert- und Barwertmethode (DCF-Methode, Strukturwertmethode), die Rückwärtsrechnung und die Lageklassenmethode (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/ OESTERHELT, a.a.O., N 97 zu § 10). In BGE 134 II

49 (Opfikon) betreffend die Enteignung von nachbarrechtlichen Abwehransprüchen infolge Fluglärms sowie von Abwehrrechten gegen den direkten Überflug hat das Bundesgericht – vorab aus Gründen der Praktikabilität aufgrund der Vielzahl zu beurteilender Entschädigungsbegehren – die hedonische Methode für zweckmässig befunden (BGE 134 II 49 E. 16). Bei letzterer handelt es sich um ein Verfahren, bei welchem die preisbestimmenden Eigenschaften der Liegenschaften verglichen werden. Ein Grundstück wird dabei als Bündel von Eigenschaften – unterteilt in Liegenschaftsmerkmale, Lage und andere Merkmale – betrachtet, von denen jede ihren Preis hat und welche gesamthaft den Wert der Immobilie ausmachen. Die preisbestimmenden Eigenschaften können anhand der Informatiktechnologie unter Berücksichtigung zahlreicher Vergleichsobjekte, die auf dem freien Markt gehandelt worden sind, durch ein statistisches Verfahren (Regressionsverfahren) ermittelt und quantifiziert werden (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., N 97 zu § 10). Während bei Wohnbauten (in Eigennut- B 2024/161 10/22

zung) die Vergleichs- und Real- bzw. Sachwertmethoden dominieren, stehen bei gewerblich genutzten Immobilien auf dem Ertragswert beruhende Bewertungsmethoden im Vordergrund (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., N 98 zu § 10).

E. 3.3.2

Der Beschwerdegegner wendet gegen die Darlegungen der Beschwerdeführer ein, die Marktwertberechnung der D. __ sei nicht geeignet, den von den Beschwerdeführern geltend gemachten Verkehrswert nachzuweisen. Sie basiere auf einem automatisierten Onlineimmobilienbewertungsmodell. Eine solche Schätzung erhalte jeder potentielle Bankkunde, der eine Finanzierungsanfrage stelle, kostenlos. Entsprechend ungenau seien solche Schätzergebnisse. Solche Schätzungen beruhten auf den Angaben des Kunden sowie auf Annahmen und Richtwerten, die nicht alle relevanten Parameter berücksichtigen würden. Die Berechnungen hätten indikativen Charakter (D. __-Schätzung S. 1 und 3) und könnten bis zu 20% vom tatsächlichen Marktwert abweichen. Nicht einmal die UBS selbst stelle auf den in der D. __-Schätzung ermittelten Marktwert ab. Massgebend sei für die Kreditprüfung einzig der von der D. __ festgelegte Verkehrswert, welcher vom angezeigten Marktwert abweichen könne (D. __-Schätzung S. 1). Von welchem Verkehrswert die D. __ bei der Gewährung der Hypothek konkret ausgegangen sei, hätten die Beschwerdeführer nicht dargelegt (act. G 10 Ziffer 1). Der Beschwerdegegner hält im Weiteren fest, auch der Umstand, dass die Bank dem Käufer der Liegenschaft einen Kredit von CHF 750'000 gewährt habe, sei als Nachweis für den geltend gemachten Verkehrswert nicht geeignet. Im Rahmen der Kreditgewährung stünden Bonität und Tragbarkeit im Vordergrund. Die Kreditgewährung sage in erster Linie etwas über die finanzielle Situation des Kreditnehmers aus. Geeignete Rückschlüsse auf den Verkehrswert liessen sich daraus nicht ziehen. Es sei nicht auszuschliessen, dass der Kreditnehmer weitere Vertragsbeziehungen zur D. __ unterhalte und/oder Vermögenswerte bei der D. __ besitze, die bei der Kreditprüfung ebenfalls berücksichtigt worden seien. Der Kreditnehmer habe auch nicht bewiesen, dass er ausser der Liegenschaft keine weiteren Sicherheiten/Garantien gestellt oder liquide Mittel eingebracht habe. Schliesslich sei darauf hinzuweisen, dass Banken im Rahmen von «Exceptions to policy» von ihren eigenen Kreditgrundsätzen abweichen könnten (act. G 10 Ziffer 2 m.H. auf act. G 3/8 S. 10 und 13 f.).

E. 3.3.3

Hierzu ist anzumerken, dass jede Schätzmethode in der Anwendung zwangsläufig zu einer gewissen Pauschalierung und Schematisierung führt und nicht allen Einzelaspekten völlig gerecht zu werden vermag (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., N 96 zu § 10). Mithin ist der vom Beschwerdegegner für seinen Standpunkt angeführte «tatsächli- B 2024/161 11/22

che Marktwert» einer Immobilie oft eine nicht eindeutig zu fassende und mit vielen Unwägbarkeiten behaftete Grösse. Die Beschwerdeführer weisen darauf hin, dass die in Frage stehende Bankschätzung nicht auf einer kostenlosen Online-Immobilienbewertung basiere, sondern von der D. __ auf der Basis einer eigens dafür zusammengestellten Dokumentation und der Beantwortung von Nachfragen zur Immobilie erstellt worden sei. Diese Dokumentation reichten sie im vorliegenden Verfahren ein (act. G 12 S. 2 m.H. auf Liegenschaftsdokumentation vom Juni 2022; act. G 13/10). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz beruht die Bewertung anhand der – auch in den Richtlinien 2019 und 2023 vorgesehenen (act. G

E. 3.3.4

Der Beschwerdegegner weist zutreffend darauf hin, dass im Rahmen der Kreditgewährung Bonität und Tragbarkeit im Vordergrund stehen (vgl. auch Richtlinien 2019 und 2023; act. G 3.8 f., je E. 3). Aus der Bankbestätigung vom 7. Oktober 2024 ist in diesem Zusammenhang ersichtlich, dass das im November 2022 zusammen mit der Hypothek von CHF 750'000 eröffnete Liegenschaftskonto (act. G 13/15 f.), über welches die Mieteinnahmen, Hypothekarzinsen, Amortisationen und Unterhaltskosten betreffend die Liegenschaft Nr. 0001_ abgewickelt werden, die einzige Geschäftsbeziehung des Liegenschaftserwerbers mit der D. __ darstellt (act. G 13/11). Seine weiteren Bankbeziehungen legte dieser ebenfalls offen (act. G 13/12-14). Bereits im Rulingantrag vom 24. August 2022 wurde explizit erwähnt, dass (neben der Verpfändung der Liegenschaft) keine weiteren Sicherheiten geleistet worden seien (vgl. act. G 8/6/1 S. 2 oben). Hinsichtlich des vom Beschwerdegegner als fehlend erachteten Nachweises, dass keine weiteren Sicherheiten/Garantien oder liquide Mittel vom Liegenschaftserwerber eingebracht wurden (act. G 10), ist mit den Beschwerdeführern (act. G 12 S. 4) festzuhalten, dass ein solcher negativer Beweis – soweit er sich nicht bereits implizit aus der erwähnten Bankbestätigung vom 7. Oktober 2024 ergibt – von den Beschwerdeführern nicht erbracht werden kann. Wenn weitere hypothekarische Sicherheiten bestünden bzw. vereinbart worden wären, wäre dies im Hypothekarvertrag bzw. in der Sicherungsvereinbarung (act. G 13/15 [S. 1: «Sicherheiten»] und G13/16) angeführt worden. Nachdem der Kaufpreis von CHF 750'000 mit der Hypothek in derselben Höhe (vollständig) finanziert wurde, blieb kein Raum für eine – vom Beschwerdegegner vermutete – Einbringung weiterer liquider Finanzierungsmittel.

E. 3.3.5

Die vorstehend geschilderten Gegebenheiten machen deutlich, dass die Bankschätzung vom 22. August 2022 einen realistischen Markt- bzw. Verkehrswert der Liegenschaft Nr. 0001_ insofern aufzuzeigen vermag, als sie gleichzeitig auch die Basis für die Festlegung des Grundpfandwertes und damit für die Absicherung des Hypothekarkredits von CHF 750'000 der Bank bildet. Die Beschwerdeführer wiesen bereits im Rulingantrag vom 24. August 2022 darauf hin, dass die Eigentumsübertragung an ihren Sohn als gemischte Schenkung ausgestaltet werde (act. G 8/6/1 S. 1). Von daher hat ihre Schenkungsabsicht bzw. der Schenkungswille als dargetan zu gelten. Hieran vermag die Nichterwähnung einer Schenkung im Grundstückkaufvertrag nichts zu ändern, zumal das Vorliegen einer ge-

gemischter Schenkung mit einem Schenkungsanteil von 25% im Ergebnis bereits darin zum Ausdruck kommt, dass die Bank den vertraglich vereinbarten und beurkundeten Kaufpreis von CHF 750'000 – und damit 75% des von ihr selbst ermittelten Liegenschaftswertes – ohne weitere Sicherheiten vollständig finanzierte. Als Folge davon ist im Umfang der Differenz von CHF 250'000 von einer (gemischter) Schenkung der Beschwerdeführer an den Liegenschaftserwerber auszugehen. B 2024/161 13/22

Abgesehen von der Bezahlung des Kaufpreises übernahm der Liegenschaftserwerber – wie im Grundstückskaufvertrag explizit vermerkt (act. G 3/5 S. 5) – keine weiteren (geldwerten) Verpflichtungen gegenüber den Beschwerdeführern. Bei den im Rekursentscheid angeführten, im Rahmen der erbrechtlichen Ausgleichspflicht (Art. 626 ZGB) zu berücksichtigenden «Zusatzlasten im Zusammenhang mit der erworbenen Liegenschaft» (act. G 8/1 Rz. 9; vgl. act. G 2 S. 6) handelt es sich nach der nachvollziehbaren Darlegung der Beschwerdeführer (act. G 1 Rz. 50 und 67 am Schluss sowie Rz. 69) um die vom Erwerber übernommenen latenten (Grundstückgewinn-)Steuern, welche den vom Liegenschaftserwerber gegenüber den Geschwistern gegebenenfalls erbrechtlich auszugleichenden Betrag vermindern. Die erbrechtliche Ausgleichspflicht gegenüber den Geschwistern des Liegenschaftserwerbers hinsichtlich des Schenkungsanteils (vgl. dazu PIATTI, in Basler Kommentar, ZGB II, 7. Aufl. 2023, N 9 zu Art. 626 ZGB) stellt keine grundstückskaufvertragliche Verpflichtung gegenüber den Beschwerdeführern dar und lässt insbesondere die Schenkungsabsicht der Beschwerdeführer sowie die aus dem Grundstückskaufvertrag resultierende Schenkung im Umfang von CHF 250'000 bzw. 25% des Liegenschaftswerts nicht hinfällig werden. Eine solche gemischte Schenkung ist von der Steueraussetzung von Art. 132 Abs. 1 lit. a StG erfasst (vgl. vorstehende E. 2.1.1 zweiter Absatz) und daher im Grundsatz zu gewähren.

E. 3.9

E. 4.1 bis 4.3, G 3.8 E. 4.2) – hedonischen Methode auf (einer Vielzahl von) Vergleichstransaktionen (vgl. vorstehende E. 3.1). Ohne weiteres einleuchtend erscheint sodann die – hier entscheidungswesentliche – Feststellung der Beschwerdeführer (act. 12 S. 3), dass die D. ___ mit der Schätzung ihre eigene Sicherheit bewertete und dementsprechend ein Eigeninteresse daran hatte, den Wert der Immobilie jedenfalls nicht zu hoch anzusetzen, um eine zu hohe Kreditvergabe zu vermeiden. Von daher hat auch als dargetan zu gelten, dass der von der Bank ermittelte Liegenschaftswert von CHF 1'000'000 für sie selbst die Kreditsicherungsbasis in Form eines aus ihrer Sicht realisierbaren Verkehrswerts darstellt, indem sie 75% dieses Wertes belehnte und die verbleibenden 25% als notwendige Eigenkapitaldecke betrachtete. Letztere wiederum liegt über der Mindesteigenkapitalbasis von 20% gemäss interner Richtlinie der Bank. Das Vorbringen des Beschwerdegegners, wonach nicht klar sei, von welchem Verkehrswert die Bank ausgegangen sei, erweist sich mithin als nicht begründet. Die aus der Bankdokumentation zitierte Feststellung des Beschwerdegegners, dass die Berechnung bis zu 20% vom tatsächlichen Marktwert abweichen könne, bezieht sich vorab auf Immobilien mit Merkmalen, die sich mit der hedonischen Methode nur unzureichend fassen lassen; dies ist insbesondere bei aussergewöhnlichen Immobilien (Liebhaber- oder Luxusobjekte, denkmalgeschützte Häuser oder solche mit grossen Grundstücken) der Fall (vgl. dazu vorstehende E. 3.1 m.H.). Bei der hier in Frage stehenden Liegenschaft Nr. 0001_ mit 601 m² Grundfläche und dreigeschossigem EFH in gutem Zustand sowie Holzschopf/Geräteschuppen handelt es sich aktenkundig und unbestritten nicht um ein solches Objekt (vgl. Dokumentation act. G

13/10). Mit Blick auf die nachvollziehbare Dokumentierung der relevanten Daten des Objekts verzichtete die Bank auf eine Objektbesichtigung (vgl. Richtlinien 2019 und 2023; act. 3.8 E. 4.1 S. 7 oben, G 3.9 E. 4.1). Sodann wird die der streitigen Bankschätzung zugrundeliegende Datenbasis des Immobiliendienstleisters F. __ unbestritten auch von anderen kantonalen Steuerbehörden für die Immobilienbewertung verwendet (act. G 1 S. 12 m.H. auf F. __, Überarbeitung Weisung LNB 2009, Ergebnisbericht zuhanden des Kantonalen Steueramtes Zürich, 22. Dezember 2023). B 2024/161 12/22

E. 4.1

Streitig ist im Weiteren, in welchem Umfang ein Steueraufschub zu gewähren ist. Die Vorinstanz verneinte im angefochtenen Entscheid wie dargelegt das Vorliegen einer gemischten Schenkung. Sie nahm daher nicht Stellung zur Frage des Umfangs des Steueraufschubs. Hierzu äusserte sie sich auch im vorliegenden Verfahren nicht; Ausführungen dazu finden sich jedoch im Einspracheentscheid (vgl. nachstehende E. 4.3).

E. 4.2

In den Kantonen kommen im Zusammenhang mit gemischten Schenkungen grundsätzlich zwei Modelle des Steueraufschubs zur Anwendung: Ein vollumfänglicher Steueraufschub, bei dem auch der über den Anlagekosten liegende Erlös nicht zu einer sofortigen Besteuerung führt, sowie ein teilweiser Steueraufschub, der einen (Teil-)Gewinn besteuert, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, a.a.O., N 19 zu § 35).

E. 4.3

Der Beschwerdegegner äusserte sich zur Frage des Umfangs des Steueraufschubs im Einspracheentscheid. Er führte unter anderem aus, in BGer 2C_785/2020 und 9C_335/2023 B 2024/161 14/22

habe sich das Bundesgericht nicht mit der Frage auseinandersetzen müssen, ob ein vollständiger Steueraufschub bei gemischten Schenkungen nach Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG vorgeschrieben sei. Die Zürcher Lehre, gemäss welcher auch bei gemischten Schenkungen ein vollständiger Steueraufschub zu gewähren sei, stütze sich auf Zürcher Rechtsprechung, die noch zum nicht harmonisierten Steuergesetz entwickelt worden sei. Sie sei für die Auslegung des StHG nicht relevant. Der Wertzuwachs, den ein Grundstück während der Eigentumsdauer erfahren habe, unterliege auch bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Grundstücks konzeptionell der Grundstückgewinnsteuer. Nur weil der Gesetzgeber bei Schenkungen einen Steueraufschub vorgesehen habe, führe dies nicht dazu, dass vor dem Steueraufschub nicht der ganze Gewinn der Grundstückgewinnsteuer unterliege. Andernfalls würde vor Gewährung eines Steueraufschubs konzeptionell eine Besteuerungslücke resultieren. Der Steueraufschub bei Schenkungen liege darin begründet, dass dem Schenker der Mittelzufluss zur Begleichung einer allfälligen Grundstückgewinnsteuer fehle. Bei einer gemischten Schenkung fliesse dem Schenker für den entgeltlichen Teil hingegen eine Gegenleistung zu. Soweit das Entgelt die Anlagekosten des Schenkers übersteige, rechtfertige es sich im Umfang des entgeltlichen Teils nicht, von der Besteuerung abzusehen. Ein Aufschub für den entgeltlichen Teil lasse sich auch aus Gleichbehandlungsgründen gegenüber denjenigen Steuerpflichtigen, die ein Grundstück zum Verkehrswert übertragen würden, nicht rechtfertigen. Zudem könne ein vollständiger Steueraufschub bei einer erheblichen Differenz zwischen Anlagekosten und Verkehrswert unter Umständen dazu führen, dass dem Veräusserer eines teilentgeltlichen Grundstücks (gemischte Schenkung) nach

Steuern mehr verbleibe als dem Veräusserer eines Grundstücks zum Verkehrswert. Unter Berücksichtigung des Umstands, dass eine gemischte Schenkung bei jeder noch so geringen Differenz zwischen Verkehrswert und Kaufpreis – Schenkungswille vorausgesetzt – vorliege, verschärfe sich die Problematik nochmals erheblich. Aus diesen Gründen und mit Blick auf die steuerliche Behandlung von Liegenschaften im Geschäftsvermögen in Kantonen mit dualistischem System, in welchen bei Schenkungen kein Steueraufschub gewährt werden dürfe, sei unter Gleichbehandlungsaspekten eine restriktive Handhabung des Steueraufschubs bei gemischten Schenkungen geboten (act. G 8/6/11 S. 3 f.). Die Beschwerdeführer legen dar, die Verwaltungspraxis des Beschwerdegegners, wonach nur im Umfang einer Schenkungsquote, nicht aber im Umfang der Differenz zwischen Veräusserungspreis und Anlagekosten ein Steueraufschub zu gewähren sei, widerspreche den Vorgaben des StHG und sei daher bundesrechtswidrig. Zugleich führe dies zu einer ungleichen Besteuerung gleichartiger Transaktionen in unterschiedlichen Kantonen. In einem vollharmonisierten Regelungsbereich wie Art. 12 Abs. 3 StHG seien kantonale Unterschiede weder auf Gesetzesstufe noch in der Verwaltungspraxis möglich. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung sei dahingehend sehr deutlich, dass im Anwendungsbereich von Art. 12 Abs. 3 StHG kein kantonales Regelungsermessen bestehe. Die Rechtsprechung B 2024/161 15/22

gehe klar in die Richtung, dass die Rechtsfolge der Anwendung von Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG ein vollständiger Steueraufschub sei (BGer 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.8, 2C_785/2020 vom 18. März 2021 E. 2.5.5). Aus dem Wortlaut und der Ausgestaltung der Steueraufschub-Tatbestände in Art. 12 Abs. 3 lit. a-c StHG sei ein Alles-oder-nichts-Prinzip abzuleiten, welches bei diesen Aufschub-Tatbeständen zu einem vollumfänglichen Steueraufschub führe. Sodann habe das Bundesgericht bereits festgehalten, dass Steueraufschubtatbestände eine Steuerbefreiung ausschliessen würden. Bei einer steueraufschiebenden Veräusserung entstehe die Grundstückgewinnforderung erst mit der letzten Handänderung, die nicht mehr zum (weiteren) Steueraufschub berechtige. Falle der Grund für den Steueraufschub weg, trete die Steuerpflicht ein und der «ganze Gewinn» bilde das Steuerobjekt (BGE 141 II 207 E. 4.2). Eine Besteuerungslücke sei damit konzeptionell ausgeschlossen. Im Weiteren unterlägen gemäss Art. 130 Abs. 2 lit. c StG (harmonisierungsrechtlich zwingend) auch Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken juristischer Personen, die nach Art. 80 Abs. 1 lit. e-h und j StG von der Steuerpflicht befreit seien, der Grundstückgewinnsteuer. Eine Besteuerungslücke könne somit bei einer Übertragung an eine juristische Person im Sinn von Art. 80 Abs. 1 lit. e-h und j StG nicht entstehen. Bei einer Übertragung an ein Gemeinwesen sei eine Besteuerungslücke gewollt (act. G 1 S. 13 f.). Welches System der Grundstückgewinnsteuer (monistisch/dualistisch) ein Kanton anwende, sei für die Frage des Steueraufschubs bei gemischten Schenkungen irrelevant. Richtig sei, dass bei einer Überführung vom Privat- ins Geschäftsvermögen im dualistischen System mangels Entgelts keine Grundstückgewinnsteuer erhoben werden könne. Aus diesem Grund sähen die dualistischen Kantone wegen des Systemwechsels einen steuersystematischen Realisierungstatbestand vor (Art. 131 Abs. 2 StG). Eine Besteuerungslücke könne auch nicht dadurch entstehen, dass eine natürliche Person eine Liegenschaft des Privatvermögens ganz oder teilweise unentgeltlich in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen Person übertrage. Die Übertragung erfolge zunächst in das Privatvermögen der anderen natürlichen Person, welche die Liegenschaft anschliessend in ihr Geschäftsvermögen überführe, was gestützt auf Art. 131 Abs. 2 StG einen der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Vorgang darstelle. In BGer 2C_785/2020 betref-

fend den Kanton Thurgau, welcher wie der Kanton St. Gallen das dualistische System anwende, werde in E. 2.5.5 von einem vollständigen Steueraufschub ausgegangen mit der Folge, dass sämtliche latenten Steuern von der Erwerblerin zu übernehmen seien. Eine Besteuerungslücke liege somit nicht vor (act. G 1 S. 14). Auch der Hinweis, dass die monistischen Kantone bei verdeckten Gewinnausschüttungen mangels Entgeltlichkeit keine Grundstückgewinnsteuer erheben könnten, verfange nicht. Wenn eine Gesellschaft ihrem Aktionär oder einer diesem nahestehenden Person ein Grundstück unentgeltlich oder unterpreisig übertrage, liege eine Handänderung vor. In monistischen Systemen werde in Fällen, in denen der Preisvereinbarung keine rechtsgeschäftliche Bedeutung beigemessen werden könne, auf den Verkehrswert als Ersatzwert abgestellt (act. G 1 S. 15 m.H. auf B 2024/161 16/22

RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N 101 ff., insbesondere 106). Sodann sei vor dem Hintergrund eines Steueraufschubs für eine gesetzlich als vollentgeltlich (im Umfang des vollen Verkehrswerts) geltende Veräusserung nicht ersichtlich, weshalb im Fall einer gemischten Schenkung etwas anderes gelten sollte. In beiden Fällen liege von Gesetzes wegen im Ergebnis eine Veräusserung gegen Entgelt im Umfang des Verkehrswerts vor. Weil es sich jedoch um Schenkungen handle, sei die Grundstückgewinnsteuer in beiden Fällen vollumfänglich aufgeschoben. Eine Ungleichbehandlung finde im Gesetz keine Stütze. Zudem führe eine Liegenschaftsübertragung als gemischte Schenkung zu wirtschaftlich sinnvollen familieninternen Lösungen. Ziel der streitigen Übertragung sei es gewesen, den Wert der Liegenschaft für den Lebensunterhalt der Beschwerdeführer zu einem Teil zu verflüssigen und ihnen gleichzeitig das Wohnen in der gewohnten Umgebung zu ermöglichen. Die vorliegende Grundstückgewinnsteuer decke den Vermögensverzehr der Beschwerdeführer während dreier Jahre (unter Berücksichtigung der AHV-Rente, welche das einzige Einkommen der Beschwerdeführer darstelle). Es entstehe durch den Steueraufschub keine Besteuerungslücke. Die latente Grundstückgewinnsteuerschuld bestehe nach wie vor und sei vom Käufer der Liegenschaft übernommen worden (act. G 1 S. 15 f.). Bei einem Verkauf zum Verkehrswert unter Dritten werde beabsichtigt, den auf dem Markt maximal erzielbaren Wert des Grundstücks unter Aufgabe des Eigentums zu realisieren. Eine Besserstellung gegenüber Steuerpflichtigen, die ein Grundstück zum Verkehrswert übertragen würden, sei bei einer Gesamtbetrachtung nicht gegeben. Es liege kein vergleichbarer Sachverhalt vor, da die Interessenlage völlig unterschiedlich sei. Dass im Weiteren bei jeder noch so geringen Differenz zwischen dem Verkehrswert und einem tieferen Kaufpreis eine gemischte Schenkung vorliege, wie der Beschwerdegegner vorgebracht habe, sei ebenfalls nicht richtig, da es eine Wesentlichkeitsgrenze gebe (BGer 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 3.8). Die Praxis anderer Kantone, bei einer gemischten Schenkung einen vollumfänglichen Steueraufschub zu gewähren, sei nicht nur bundesrechtskonform, sondern im Ergebnis auch harmonisierungsrechtlich geboten (act. G 1 S. 16).

E. 4.4

Nach Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG wird die Besteuerung aufgeschoben bei Eigentumswechsel durch Erbgang, Erbvorbezug oder Schenkung. Zu klären ist, ob aufgrund dieser Bestimmung bei gemischten Schenkungen harmonisierungsrechtlich ein vollständiger Aufschub vorgeschrieben ist, oder ob – wie es der Praxis unter anderem der St. Galler Steuerbehörden entspricht – nur ein partieller Aufschub zu gewähren ist. Ausgangspunkt jeder

Auslegung eines Rechtssatzes bildet der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element). Ist er klar, das heisst eindeutig und unmissverständlich, darf davon nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, er ziele B 2024/161 17/22

am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisches Element), ihr Zweck (teleologisches Element) oder der Zusammenhang mit andern Vorschriften (systematisches Element) geben (BGE 143 II 646 E. 3.3.6). Nur für den Fall, dass der Wortlaut der Bestimmung unklar bzw. nicht restlos klar ist und verschiedene Auslegungen möglich bleiben, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden (BGE 143 I 272 E. 2.2.3).

E. 4.4.1

Von einem Teil der Lehre wird die Auffassung vertreten, dass aufgrund der jeweiligen Wortlaute der Literas von Art. 12 Abs. 3 StHG selbst bei einem gemischten Tatbestand mit einem Schenkungsanteil einerseits und einem Veräusserungsanteil andererseits von einem vollständigen Steueraufschub auszugehen sei. Dass der Gesetzgeber einen teilweisen Aufschub ausschliesslich für die Ersatzbeschaffungstatbestände vorsehe, lasse sich auf den Vergleich des Wortlauts von Art. 12 Abs. 3 lit. a-c StHG einerseits mit Art. 12 Abs. 3 lit. d-e StHG andererseits («soweit») stützen (HUNZIKER/SEILER, a.a.O., N 105 zu Art. 12 StHG m.H.).

E. 4.4.2

Der Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG enthält den Begriff der «Schenkung». Im Obligationenrecht wird dieser Begriff definiert als «jede Zuwendung unter Lebenden, womit jemand aus seinem Vermögen einen andern ohne entsprechende Gegenleistung bereichert» (Art. 239 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht]; SR 220, OR). Beim Begriff der Schenkung ist terminologisch vollumfänglich vom Fehlen einer geldwerten Gegenleistung resp. von Unentgeltlichkeit auszugehen. Der Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG deckt für sich betrachtet nur den unentgeltlichen Anteil ab, der entgeltliche Anteil ist nicht enthalten. Für sich allein legt der Wortlaut einen bloss teilweisen Steueraufschub (lediglich im Ausmass der Schenkung) daher nahe. Die Ansicht, wonach der Gesetzgeber einen teilweisen Aufschub ausschliesslich für die Ersatzbeschaffungstatbestände vorgesehen habe, lässt sich – entgegen den diesbezüglichen Lehrmeinungen (HUNZIKER/SEILER, a.a.O., N 105 zu Art. 12 StHG m.H.; RICHTER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, N 159 zu § 216) – allein anhand des Vergleichs des Wortlauts von Art. 12 Abs. 3 lit. a-c StHG einerseits mit Art. 12 Abs. 3 lit. d-e StHG andererseits («soweit») nicht überzeugend begründen, zumal der mit «soweit» eingeleitete zweite Halbsatz in Art. 12 Abs. 3 lit. d-e jeweils eine Erlösverwendungs-Vorschrift beinhaltet, die bei Art. 12 Abs. 3 lit. a-c StHG zum Vornherein keinen Sinn ergäbe. B 2024/161 18/22

Damit fehlt es an einer klaren harmonisierungsrechtlichen Vorschrift, wonach der Steueraufschub bei einem gemischten Tatbestand mit Schenkungs- und Veräusserungsanteil vollumfänglich zu erfolgen hat, bzw. an einer Norm, welche in einer solchen Konstellation einen teilweisen Steueraufschub ausschliesst. Aus dem Wortlaut und der Ausgestaltung der Steueraufschubtatbestände von Art. 12 Abs. 3 StHG lässt sich nicht ohne Weiteres ein «Alles-oder-nichts-Prinzip» (vgl. FRACHEBOUD/MARGRAF, Gemischte Schenkungen

im Grund- stückgewinnsteuerrecht, StR 77/2022, Ziffer 2.4.3) ableiten.

E. 4.4.3

Da der Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 StHG nicht auf den zwingenden vollständigen Aufschub bei gemischten Tatbeständen schliessen lässt (vorstehende E. 4.4.2), sind weitere Ausle- gungselemente heranzuziehen. Aus historischem Blickwinkel lässt sich den Materialien zum StHG nicht entnehmen, dass bei gemischten Tatbeständen nicht nur für den Schen- kungs-, sondern auch für den Veräusserungsanteil ein Aufschub gewährt werden sollte. In der Botschaft zum StHG vom 25. Mai 1983 wurde im Zusammenhang mit dem damaligen Art. 15 Abs. 3 lit. b StHG-Entwurf, der bei Eigentumswechsel unter Ehegatten den Aufschub auf die «Begründung oder Aufhebung der ehelichen Gütergemeinschaft» beschränkte, da- rauf hingewiesen, dass die generelle Privilegierung von Handänderungen zwischen Ehe- gatten dem übernehmenden Ehegatten in all den Fällen zum Nachteil gereichen würde, in welchen der «veräussernde» Ehegatte wirtschaftlich einen Gewinn erziele. Bei einem ge- nerellen Steueraufschub müsste der Erwerber allenfalls einen von ihm nicht erzielten Ge- winn bei der Weiterveräusserung versteuern, so die Botschaft weiter (BBl 1983 III 1, 102). Da dies offenkundig als ungerechtfertigt betrachtet wurde, erfolgte die Beschränkung des Aufschubs bei Ehegatten auf die Begründung oder Aufhebung der Gütergemeinschaft. Dies stellt einen Hinweis darauf dar, dass die Besteuerung des Gewinn(anteil)s bei der Person erfolgen soll, die diesen effektiv erzielt, und nicht bei einem späteren Eigentumswechsel (durch Verkauf) bei der früher teilweise beschenkten Person auch für den auf die damalige Veräusserung fallenden Gewinnanteil des Schenkers, der bereits damals angefallen war. Zumindest lässt sich der Botschaft keine klare Aussage entnehmen, die harmonisierungs- rechtlich ein Verbot eines bloss teilweisen Steueraufschubs bei gemischten Tatbeständen zu begründen vermöchte.

E. 4.4.4

Aus teleologischem Blickwinkel ist das zentrale Argument für den Steueraufschub bei – vollumfänglicher – Schenkung zu betrachten: Da die schenkende Person keinen Gewinn erzielt und ihr folglich keine Mittel zufließen, soll sie auch keine Steuer entrichten müssen (zum Aufschub der Besteuerung mangels realisierten Grundstücksgewinns bei Erbgang, Erbvorbezug oder Schenkung siehe HUNZIKER/SEILER, a.a.O., N 98 ff. zu Art. 12 StHG). Beim gemischten Tatbestand wird jedoch nicht nur geschenkt, sondern es findet anteilig ein B 2024/161 19/22

Verkauf statt. Übersteigt der dafür erzielte Erlös die Anlagekosten, so wird ein Gewinn erzielt. Dass dieser Gewinn kleiner ist, als wenn keine anteilige Schenkung erfolgt wäre, ist aus teleologischem Blickwinkel nicht relevant; das Steuerobjekt bemisst sich so oder anders am tatsächlichen Gewinn, sodass aus steuerrechtlicher Perspektive die tatsächliche Leistungsfähigkeit der veräussernden Person abgebildet wird. Wird auf den Veräusse- rungsanteil (bzw. den Erlös nach Abzug der Anlagekosten) im Zeitpunkt des Übergangs der Liegenschaft im Rahmen des Schenkung und Verkauf beinhaltenden Rechtsgeschäfts die Grundstückgewinnsteuer fällig, so fällt die Besteuerung in zeitlicher Hinsicht mit der Ge- winnerzielung zusammen. Zudem trifft die Steuerpflicht in persönlicher Hinsicht die tatsäch- lich den Gewinn erzielende Person. Freilich sind durchaus sozialpolitische Gründe denkbar, Konstellationen wie die vorliegende (familieninterne Nachlassplanung, die es den Eltern ermöglichen soll, im Eigenheim wohnen zu bleiben, indem Wertgewinne auf dem

Grundstück realisiert werden) steuerrechtlich zu privilegieren, um möglichst viel Liquidität zu erhalten. Dass der Gesetzgeber sich im Kontext von Art. 12 Abs. 3 StHG von solchen Motiven hätte leiten lassen, geht aus der Entstehungsgeschichte jedoch nicht hervor.

E. 4.4.5

Die in der Lehre vertretene Auffassung, dass ein vollumfänglicher Steueraufschub vom StHG vorgegeben ist, lässt sich der referenzierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht in der behaupteten Deutlichkeit entnehmen. So führte das Bundesgericht zu den Anlagekosten der Rechtsnachfolgerin infolge steueraufschiebender Übertragung im Rahmen eines Erbvorbezugs aus, dass diese den Anlagekosten des Veräusserers entsprächen und die latente Steuerlast von diesem übernommen werde (BGer 2C_785/2020 vom 18. März 2021 E. 2.5.5). Diesen Ausführungen kann ein Bekenntnis des Bundesgerichts zum vollen Steueraufschub (vgl. FRANCHEBOUT/MARGRAF, a.a.O., Ziffer 2.4.3) insofern nicht entnommen werden, als es sich – wie der Beschwerdegegner zu Recht anmerkt – in BGer 2C_785/2020 und 9C_335/2023 nicht mit der Frage auseinandersetzen musste, ob ein vollständiger Steueraufschub bei gemischten Schenkungen als harmonisierungsrechtliche Vorgabe zu gelten hat oder nicht; sowohl der Kanton Thurgau wie auch der Kanton Zürich, die von den beiden Entscheiden betroffen waren, gewähren denn auch den vollen Steueraufschub. Die Frage blieb dementsprechend bisher unbeantwortet.

E. 4.4.6

Nach dem Gesagten ist die in StB 135 Nr. 1 Ziff. 3.2 festgehaltene Praxis der St. Galler Steuerbehörden, welche bei gemischten Schenkungen den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer nur teilweise gewährt, harmonisierungsrechtlich nicht zu beanstanden. Folglich ist der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer vorliegend nur bezogen auf den Anteil der Schenkung zu gewähren. B 2024/161 20/22

E. 5.1

Zusammenfassend ist beim Grundstückverkauf vom 19. Dezember 2022 (act. G 8/6/6) von einem gemischten Tatbestand mit Schenkungs- und Veräusserungsanteil auszugehen und den Beschwerdeführern ein teilweiser Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bezogen auf den Anteil der Schenkung von CHF 250'000 zu gewähren. Entsprechend ist die Beschwerde unter Aufhebung des Rekursentscheids vom 4. Juli 2024 teilweise gutzuheissen und die Sache zur Neuberechnung und Veranlagung der Steuer an den Beschwerdegegner zurückzuweisen.

E. 5.2

Dem Verfahrensausgang bzw. einem ermessensweise hälftigen Obsiegen der Beschwerdeführer entsprechend gehen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens je zur Hälfte zulasten des Beschwerdegegners (Staat; Art. 95 Abs. 1 VRP) und der Beschwerdeführer. Eine Entscheidegebühr von CHF 2'000 ist angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf die Erhebung des Kostenanteils des Beschwerdegegners (CHF 1'000) ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Auf den Kostenanteil der Beschwerdeführer (CHF 1'000) ist der von ihnen für das Beschwerdeverfahren geleistete Kostenvorschuss von CHF 2'000 anzurechnen. Der verbleibende Betrag von CHF 1'000 ist an sie zurückzuerstatten. Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 1'500 sind analog zu verteilen und gehen dementsprechend ebenfalls hälftig (je CHF 750) zulasten des Beschwerdegegners (Staat) und der Beschwerdeführer. Auf die Erhebung des Kostenanteils

des Beschwerdegegners ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP). Der von den Beschwerdeführern im Rekursverfahren geleistete Kostenvorschuss von CHF 1'500 ist anzurechnen und der verbleibende Betrag von CHF 750 an sie zurückzuerstatten.

E. 5.3

Die Vorinstanz und der Beschwerdegegner haben keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98bis VRP; LINDER, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, 2020, N 20 zu Art. 98bis VRP); beide stellten auch keinen Antrag (act. G 7 und 10). Ob die durch ihren Sohn – der überdies als Erwerber des Grundstücks von der vorliegenden Fragestellung ebenfalls direkt betroffen ist – vertretenen Beschwerdeführer grundsätzlich Anspruch auf Ersatz ausseramtlicher Kosten haben, kann offenbleiben. Denn zufolge «Wettschlagens» B 2024/161 21/22

der je hälftigen Obsiegensanteile bestünde praxisgemäss ohnehin kein Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (VerwGE B 2024/46 vom 30. August 2024 E. 6.3; B 2022/112 f. vom 10. Februar 2023 E. 4.3.3. m.H.). Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht: 1. Die Beschwerde wird unter Aufhebung des Rekursentscheids vom 4. Juli 2024 teilweise gutgeheissen und die Sache zur Neuberechnung und Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer im Sinn der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückgewiesen. 2. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000 werden im Umfang von je CHF 1'000 dem Staat (Beschwerdegegner) und den Beschwerdeführern auferlegt, wobei Letzteren der von ihnen geleistete Kostenvorschuss von CHF 2'000 angerechnet und im Umfang von CHF 1'000 zurückerstattet wird. Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von CHF 1'500 werden im Umfang von je CHF 750 dem Staat (Beschwerdegegner) und den Beschwerdeführern auferlegt, wobei Letzteren der von ihnen geleistete Kostenvorschuss von CHF 1'500 angerechnet und im Umfang von CHF 750 zurückerstattet wird. 3. Ausseramtliche Entschädigungen werden nicht zugesprochen. B 2024/161 22/22

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