

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2021.39 vom 21. Juni 2022

ZH Steuerrekursgericht, 2022-06-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2021.39

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2021.39 du 21 juin 2022

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2021.39 del 21 giugno 2022

Regeste

Kongruenzprinzip. Eine Liegenschaft war per Stichtag vor 20 Jahren mit einem lebenslangen Wohnrecht der Mutter der Pflichtigen belastet. Zum Zeitpunkt der Veräusserung der Liegenschaft war das Wohnrecht weggefallen. Vergleichbare Verhältnisse sind so zu schaffen, dass für den VW 20 von unbelasteten Verhältnissen auszugehen ist bzw. zum hypothetischen Verkehrswert der damalige Barwert des Wohnrechts dazuzuzählen ist. Gutheissung.

Erwägungen

E. 1

A,

E. 2

B,

E. 3

Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Die Anwendung des Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse, welcher als Vergleichspunkt auf den Zustand der Liegenschaft bei der Veräusserung abstellt, führt vorliegend zum Resultat, dass der Verkehrswert vor 20 Jahren auf der Basis von wohnrechtsunbelasteten Verhältnissen festgesetzt werden muss. Der Wegfall eines Wohnrechts oder einer Nutzniessung durch Tod oder Verzicht des Berechtigten während der Besitzesdauer stellt eine rechtliche Verbesserung 1 GR.2021.39

- 7 - dar und führt zu einem höheren Verkehrswert (vgl. auch das Beispiel in Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 219 N 14). Durch Hinzurechnen des Barwerts des Wohnrechts vor 20 Jahren bzw. durch Abstellen auf einen hypothetischen Verkehrswert vor 20 Jahren ohne Wohnrechtsbelastung werden vergleichbare Verhältnisse geschaffen. Eine solche "rechtliche Verbesserung" ist, anders als Richner/Frei/Kaufmann/Rohner dafürhalten, aber nicht mit der Errichtung einer Grunddienstbarkeit (wie bspw. eines Wegrechts) oder einer Ein- oder Aufzoning vergleichbar (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner § 219 N 13 und 13a). Letztere führen zu einer Substanzvermehrung (in Form erweiterter Nutzungsmöglichkeiten) der begünstigten Liegenschaft, während es beim Wegfall eines zuvor bestehenden Wohnrechts nicht um eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit der Liegenschaft an sich, sondern nur um den Wegfall einer vorübergehenden Nutzungsbeschränkung der Eigentümerschaft geht. Entscheidend ist dabei, dass es sich beim Wohnrecht, anders als bei Grunddienstbarkeiten, um eine Personaldienstbarkeit handelt. Als solche gibt das Wohnrecht dem Wohnberechtigten das Recht, in einem Gebäude oder in einem Teil eines solchen zu wohnen (Art. 776 Abs. 1

ZGB). Es ist weder übertragbar, noch vererblich und damit zeitlich befristet (maximal auf das Ableben des Wohnberechtigten; Art. 776 Abs. 2 und Art. 776 Abs. 3 i.V.m. Art. 749 Abs. 1 ZGB). Das massgebliche Rechtsverhältnis besteht zwischen dem Eigentümer der Liegenschaft und dem Wohnberechtigten und hat seinen Ursprung – gerade im Falle eines unentgeltlichen Wohnrechts – in der persönlichen Beziehung des Eigentümers zum Wohnberechtigten (zumeist Verwandtschaftsgrad; mithin Wohnrecht zugunsten der überlebenden Ehefrau oder der Mutter der Erben). Das Wohnrecht wird dabei in der Regel unentgeltlich, erb- oder schenkungshalber eingeräumt. Die Einräumung desselben führt zu einer Aufteilung der Nutzungsrechte zwischen Wohnrechtsberechtigtem und der Eigentümerschaft. Der Wegfall vereinigt die Eigentümerrechte wieder bei der Eigentümerschaft. Die Substanz der Liegenschaft verändert sich indessen nicht. Der unentgeltliche Wegfall eines Wohnrechts stellt sodann keine wertvermehrnde Aufwendung im Sinne von § 221 Abs. 1 lit. a StG dar, weshalb auch das Prinzip der effektiven Kostenanrechnung vorliegend nicht zum Zug kommt. Die Pflichtigen erbten die (wohnrechtsbelastete) Liegenschaft und erwarben eine Anwartschaft auf das dereinst unbelastete Eigentum. Sie mussten während der Dauer des Wohnrechts (bis zum Tod der Mutter) die Nutzungseinbusse (ohne Gegenleistung) gewärtigen. Ihnen 1 GR.2021.39

- 8 - entging im Umfang des Werts des Wohnrechts vorübergehend der entsprechende Nutzwert der Liegenschaft. Zur Realisation des vollen Potentials der Liegenschaft war eine Investition indessen weder vorgesehen noch nötig, da von Anfang an klar war, dass der vollumfängliche Nutzungswert allein durch Zeitablauf (Lebensdauer der Mutter) zu ihnen zurückkehren würde. Die Nutzungseinbusse über eine unbestimmte Anzahl von Jahren der heutigen Verkäufer sowie der damals potentiellen Käufer spiegelt sich im Wert des Wohnrechts wider. Die Pflichtigen als Verkäufer vor 20 Jahren hätten das Wohnrecht mitübertragen müssen, da das Wohnrecht der Mutter grundbuchlich gesichert und ihr eigenes Nutzungsrecht in diesem Umfang beschränkt war. Der potentielle Käufer vor 20 Jahren wiederum hätte nebst der Bezahlung des Kaufpreises die unentgeltliche Nutzung durch eine Drittperson bzw. die Mutter der Verkäufer bzw. Pflichtigen hinzunehmen gehabt, was aus Sicht der Verkäufer mit dem Barwert des Wohnrechts (vom Steueramt der Gemeinde E vorliegend mit Fr. 210'000.- beziffert) zu quantifizieren ist. Da das Wohnrecht der Mutter bereits vor dem hypothetischen (vor 20 Jahren stattgefundenen) Kauf bestand, wäre der Barwert des Wohnrechts nach der Zürcher Praxis nicht als zusätzliche Kaufpreisleistung zu betrachten gewesen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 43). Im Rahmen der Herstellung vergleichbarer Verhältnisse ist der Barwert indessen zur hypothetischen Kaufpreiszahlung hinzuzurechnen (vgl. auch Merkblatt des kantonalen Steueramts über die steuerliche Behandlung von Nutznießungen, Wohnrechten, Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkten persönlichen Rechten vom 6. September 2017, nachfolgend Merkblatt, FN 22 und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 49). Nicht einzusehen ist, wieso dies nicht auch bei der Veräusserung einer Liegenschaft mit einem vorbestehenden unentgeltlichen Wohnrecht der Fall sein sollte, mindestens dann, wenn es sich bei der wohnrechtsbegünstigten Person um eine nahestehende Person des Veräusserers handelt. So oder anders sind (anschliessend) vergleichbare Verhältnisse durch Zu- oder Abrechnung des Barwerts des Wohnrechts herzustellen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 220 N 43). Der dergestalt auf dem Papier basierend auf Zufälligkeiten (Lebensdauer einer nahestehenden Person) stattfindende Wertzuwachs darf jedenfalls nicht Subjekt des steuerlichen Zugriffs des Gemeinwesens sein. 1 GR.2021.39

- 9 - Dass sich diese Sichtweise geradezu aufdrängt, zeigt sich auch bei Betrachtung des umgekehrten Falls. Wäre das Wohnrecht zugunsten der Mutter der Pflichtigen erst vor beispielsweise 15 Jahren errichtet und die Liegenschaft 2020 wohnrechtsbelastet veräussert worden, käme kaum jemand auf die Idee, für den Verkehrswert vor 20 Jahren von unbelasteten Verhältnissen auszugehen und den heutigen Verkaufspreis auf den erzielten Geldbetrag zu beschränken. Vielmehr würde wie gesehen entweder der Barwert des Wohnrechts beim Erlös als weitere Kaufpreisleistung hinzugezählt oder aber würden vergleichbare Verhältnisse auf die Weise geschaffen, dass für die Bestimmung des Verkehrswerts vor 20 Jahren von wohnrechtsbelasteten Verhältnissen ausgegangen würde. Der Barwert des Wohnrechts ist demnach für die Bestimmung des Verkehrswerts vor 20 Jahren zum potentiellen Verkaufspreis vor 20 Jahren hinzuzuzählen bzw. ist im Rahmen der Schaffung vergleichbarer Verhältnisse von einem wohnrechtsunbelasteten Grundstück vor 20 Jahren auszugehen.

E. 4

a) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rechtsmittels. Nachdem die von der Gemeinde E ermittelten Werte zwischen den Parteien unbestritten sind, berechnet sich die Grundstückgewinnsteuer neu wie folgt: Anlagekosten: Verkehrswert vor 20 Jahren (Fr. 418'000.- + Fr. 210'000.-) Fr. 628'000.- Wertvermehrnde Aufwendungen Fr. 54'395.- Veräusserungskosten Fr. 781.- Gesamte Anlagekosten Fr. 683'176.- Erlös: Fr. 750'000.- Steuerpflichtiger Grundstückgewinn: Fr. 66'824.- Grundstückgewinnsteuer Fr. 17'788.- Besitzesdauer 20 Jahre - 50% Fr. 8'894.- Steuerbetrag (gerundet): Fr. 8'890.- 1 GR.2021.39

- 10 - b) Bei diesem Prozessausgang sind die Verfahrenskosten der unterliegenden Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG), der die beantragte Parteientschädigung versagt bleibt. Demgegenüber sind die Voraussetzungen von § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 für die Zusprechung einer Parteientschädigung im angemessenen Betrag von (insgesamt) Fr. 2'400.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) an die obsiegenden Pflichtigen erfüllt.

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