

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.25 vom 6. März 2023

ZH Steuerrekursgericht, 2023-03-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2023.25

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.25 du 6 mars 2023

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2023.25 del 6 marzo 2023

Regeste

Die Eröffnung und Mitteilung des Nachsteuerverfahrens an die steuerpflichtige Person stellt kein Gültigkeitserfordernis dar, deren Fehlen eine Nachbesteuerung ausschliessen würde. Abweisung des Antrags der Pflichtigen auf Nichtigerklärung von Einspracheentscheid und Veranlagung. Bei der reinen Schenkung führt der Rückfall im Sinne von Art. 247 OR zu einer Auflösung der Schenkung ex tunc. Dies kann mangels Vorliegens eines anderen Rechtsgeschäfts und Willens der Parteien nicht zu einer Umwandlung der Schenkung in einen Grundstückkaufvertrag zu Drittpreisen führen. Das verwaltungsgerichtliche Urteil (SB.2014.00077 - Rückfall bei gemischter Schenkung) kann nicht auf den vorliegenden Fall angewendet werden, da es sich vorliegend um eine vollständig unentgeltliche Schenkung handelt. Gutheissung.

Erwägungen

E. 1

GR.2023.25

- 6 - Im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung führt die unterlassene Mitteilung nicht zur Nichtigkeit der entsprechenden Veranlagung und kann die Gehörsverweigerung im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens geheilt werden (BGr, 11. Februar 2005, 2A.508/2004, E. 6). Zudem ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass das Verfahren auch bei Eröffnung und Mitteilung des Nachsteuerverfahrens keinen anderen Verlauf genommen hätte. Der Antrag der Rekurrentin ist somit abzuweisen.

E. 2

a) aa) In materieller Hinsicht macht die Rekurrentin geltend, der ursprüngliche Steueraufschub vom 20. Februar 2017 bleibe auch bei Rückfall der Schenkung im Sinne von Art. 247 OR bestehen. Sie führt im Wesentlichen aus, das Verpflichtungsgeschäft und das Verfügungsgeschäft seien gleich zu behandeln: Werde steuerlich auf den Vollzug abgestellt, müsse dies sowohl für das Verpflichtungs- wie auch für das Verfügungsgeschäft gelten. Konsequenterweise müsse somit steuerlich von einer vollzogenen Schenkung ausgegangen werden mit der Folge, dass der Steueraufschub auch beim Eintritt der Resolutivbedingung Bestand habe. Folge man dagegen dem Zivilrecht und lasse man das Verpflichtungsgeschäft mit dem Bedingungseintritt ex tunc wegfallen, müsse dies steuerlich auch für das damit zusammenhängende Verpflichtungsgeschäft gelten. Diesfalls müsse die Schenkung rückabgewickelt werden und seien die Parteien so zu stellen, wie wenn es die Schenkung nie gegeben habe. bb) Der Gemeinderat C stützte seine Begründung auf das Verwaltungsgerichts-urteil vom 8. Oktober 2014 (SB.2014.00077), wonach bei Rückfall i.S.v. Art. 247 OR der Steueraufschub widerrufen und die nachträgliche

Besteuerung des Grundstückgewinns im Nachsteuerverfahren erfolge. Da die Schenkung resolutiv bedingt sei, falle bei Rückfall der Schenkungswille nachträglich dahin und werde die ursprüngliche Schenkung der Rekurrentin an ihren Sohn nun in einen Kauf zu Drittpreisen umgewandelt. Als Veräusserungserlös zog der Gemeinderat den Verkehrswert als Ersatzwert heran. b) aa) Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 StG erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Nach § 219 Abs. 1 StG ist Grundstückgewinn der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen) übersteigt. Laut § 222 StG gilt als Erlös der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Bei einer Handänderung infolge Erbanges (Erbfolge, Erbteilung, 1 GR.2023.25

- 7 - Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben (§ 216 Abs. 3 lit. a StG). aaa) Der steuerrechtliche Schenkungsbegriff umfasst folgende Elemente: Zuwendung unter Lebenden, Bereicherung des Empfängers aus dem Vermögen des Schenkers, Unentgeltlichkeit und Schenkungswille (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oestheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 7 N 14 f., auch zum Folgenden). Soweit die schenkungsweise Grundstückübertragung vollständig unentgeltlich erfolgt, liegt eigentlich überhaupt keine (entgeltliche) Veräusserung vor, die eine Grundstückgewinnsteuer auslösen würde, womit sich technisch gesehen auch ein Steueraufschub erübrigen würde (vgl. auch Moritz Seiler, Grundstückgewinnsteuerliche Folgen der Schenkung mit Nutzniessungsvorbehalt, ASA 80 633 ff., 636 und 638 f.). Nichtsdestotrotz sieht § 216 Abs. 3 lit. a StG in einem solchen Fall den Steueraufschub vor. Dies hat den Vorteil, dass bei der Wiederveräusserung auf die Anlagekosten des Veräusserers abgestellt und die Anrechnung dessen Besitzesdauer gewährt wird. bbb) Ein (vollständiger) Steueraufschub tritt auch bei den gemischten Schenkungen ein, welche die weitaus häufigsten Fälle darstellen (VGr, 4. November 2003, SB.2003.00012 = StE 2004 B 42.32 Nr. 7 = ZStP 2004, 130; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 193 StG). Ein solcher, entgeltliche und unentgeltliche Elemente enthaltender Vertrag darf nur angenommen werden, wenn die Parteien den Kaufpreis bewusst unter dem wahren Wert des Grundstücks angesetzt haben mit dem Willen, die Differenz dem Erwerber unentgeltlich zukommen zu lassen. Angesichts dieser Rechtsfolge bei gemischten Schenkungen (vollständiger Steueraufschub) muss zwischen Leistung und Gegenleistung ein offensichtliches Missverhältnis gegeben sein. Die Zuwendung muss auf einem Schenkungswillen und nicht auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Durch das Merkmal des Schenkungswillens unterscheidet sich die Schenkung von anderen Zuwendungen und insbesondere von der grundlosen Bereicherung (z.B. infolge Übervorteilung oder Irrtum, aber auch vom blossen Freundschaftspreis; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 194 StG). Wo die gänzliche oder wenigstens teilweise Unentgeltlichkeit einer Zuwendung augenfällig ist, spricht eine natürliche Vermutung für das Vorhandensein des Schenkungswillens, sofern überdies enge verwandtschaftliche oder sonstige nahe persönliche Beziehungen zwischen den Parteien bestehen. Fehlen dagegen verwandtschaftliche Beziehungen, spricht dies gegen eine Schenkung. 1 GR.2023.25

- 8 - bb) Gemäss Art. 247 Abs. 1 OR kann der Schenker den Rückfall der geschenkten Sache an sich selbst vorbehalten für den Fall, dass der Beschenkte vor ihm sterben sollte. Damit wird die Schenkung mit einer auflösenden Bedingung versehen (Nedim Peter

Vogt/Annaig L. Vogt, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. A., 2019, Art. 247 N 1 ff. OR, auch zum Folgenden). Tritt die auflösende Bedingung des Vorversterbens des Beschenkten ein, so fällt der Schenkungsvertrag ex tunc dahin. Bei Grundstücken entsteht durch die Vormerkung im Grundbuch nach Art. 247 Abs. 2 OR ein besonderer Schutz des dinglichen Anspruchs des Schenkers gegenüber den Erben des Beschenkten. cc) Bei der Schenkungssteuer entfaltet die Übertragung des Vermögenswertes unter einer Resolutivbedingung bereits ihre volle Wirkung. Eine auf diese Weise bedingte Zuwendung ist bei ihrer Ausrichtung zu besteuern und zu bewerten (Oehrli/Attinger, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 2020, § 20 N 10, auch zum Folgenden). Somit hat die Resolutivbedingung keinen wertvermindernden Einfluss. Dies gilt, auch wenn die Zuwendung später aufgrund der Bedingungen tatsächlich wegfallen sollte. Ist dies der Fall, rechtfertigt sich jedoch eine Revision. dd) Gemäss Verwaltungsgericht stellt der Eintritt der Resolutivbedingung einen Nachsteuergrund gemäss § 160 StG für den bereits rechtskräftig verfügten Aufschub der Grundstückgewinnsteuer dar (VGr, 8. Oktober 2014, SB.2014.00077, E. 3.2). Der Rückfall beim Vorversterben des Sohnes stelle eine Form der Auflösung der Schenkung ex tunc dar, welche das Nachsteuerverfahren auslöse (VGr, 8. Oktober 2014, SB.2014.00077, E. 3.3). In diesem Verwaltungsgerichtsurteil handelte es sich bei der Übertragung der Liegenschaft um eine gemischte Schenkung, da der Erwerber als Gegenleistung eine effektive Schuldpflicht mit Bezug auf dem Grundstück lastenden Schuldbriefen übernommen hatte. c) Die Gemeinde C begründete ihre Veranlagung bzw. ihren Einspracheentscheid mit dem vorerwähnten Verwaltungsgerichtsurteil. Es stellt sich die Frage, ob dieses Urteil auf den vorliegenden Fall anwendbar ist. aa) Beim verwaltungsgerichtlichen Urteil handelte es sich um einen Fall, bei welchem der Sohn die effektive Schuldpflicht, welche auf der Liegenschaft lastete, übernahm. Dem veräussernden Vater wurde ein Kaufsrecht sowie ein limitiertes

- 9 - Vorkaufsrecht eingeräumt. Für den Fall, dass der Sohn vor dem Vater sterben sollte, wurde ein Rückfallsrecht vereinbart. Diese vorgemerkten Rechte wurden unentgeltlich gewährt. Das Verwaltungsgericht erwog, für die Belastung durch das Kaufs-, Vorkaufs- und Rückfallsrecht sei bei der Berechnung des unentgeltlichen Teils der Übertragung der Liegenschaft kein Wert abzuziehen. Es kam zum Schluss, dass es sich bei der Übertragung der Liegenschaft um eine gemischte Schenkung handle (bedingt unentgeltliche Übertragung der Liegenschaft), welche zu einem Steueraufschub führte. bb) aaa) Im vorliegend zu beurteilenden Fall handelt es sich um ein unbebautes Grundstück, auf welchem keine Hypothek lastete. Die Schenkung wäre im Nachlass der veräussernden Partei (d.h. der Rekurrentin) zur Ausgleichung zu bringen gewesen. Zudem wurde das Rückfallsrecht unentgeltlich eingeräumt. Wenn nun aufgrund des Rückfalls bzw. des Eintritts der Resolutivbedingung die (reine) Schenkung ex tunc aufgelöst wird, kann dies vorliegend nicht zu einer Umwandlung in einen Kauf zu Drittpreisen führen – ein solcher war von den Parteien weder gewollt noch vereinbart. Im Gegensatz zur gemischten Schenkung, welche eine Kombination von entgeltlichen und unentgeltlichen Veräusserungsvertragselementen in einem Vertrag darstellt, handelt es sich vorliegend um eine vollständig unentgeltliche Veräusserung des Grundstückes. Fällt der Schenkungswille nachträglich weg, kann nicht, wie bei der gemischten Schenkung, auf einen nach wie vor bestehenden Kaufvertrag abgestellt werden und die vormalige Schenkung in einen Grundstückkaufvertrag umgewandelt werden. bbb) Die Frage, ob die Liegenschaft infolge Auflösung der Schenkung mit Wirkung ex tunc in den Nachlass fiel und der Rekurrentin

anschliessend mittels Vermächtnisses übertragen wurde oder ob die Liegenschaft direkt an die Rekurrentin zurückfiel, spielt für die hier zu beurteilende Frage keine Rolle, da in beiden Fällen keine Grundstücksgewinnsteuer erhoben bzw. diese aufgeschoben wird. Im Falle einer späteren Veräusserung wird für die Bestimmung der massgebenden Besitzesdauer und der Anlagekosten auf den ursprünglichen Erwerb des Grundstücks durch die Rekurrentin abgestellt (§ 219 Abs. 3 StG). cc) Aufgrund der vorangehenden Ausführungen kann das Obiter dictum im Verwaltungsgerichtsurteil vom 8. Oktober 2014, wonach der Rückfall der Schenkung bzw. Auflösung der Schenkung ex tunc zur Umqualifikation in einen Verkaufsvertrag zu 1 GR.2023.25

- 10 - Drittpreisen und damit zum Widerruf des Steueraufschubs führt, nicht auf den vorliegenden Fall angewendet werden.

E. 3

Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 212 i.V.m. § 151 Abs. 1 StG) und ist der Rekurrentin eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

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