

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00077 vom 8. Oktober 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-10-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00077

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00077 du 8 octobre 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00077 del 8 ottobre 2014

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei einer gemischten Schenkung mit Kaufs-, Vorkaufs- und Rückfallsrecht des Schenkers Als Gegenleistung für die Übertragung eines Grundstücks vom Vater auf den Sohn übernahm Letzterer die auf demselben lastenden Schuldbriefe. Zudem räumte er seinem Vater ein auf 10 Jahre befristetes Kaufsrecht, ein auf 25 Jahre limitiertes Vorkaufsrecht sowie ein Rückfallsrecht im Fall seines Vorversterbens ein. Das Rückkaufs- bzw. Rückfallsrecht hat keinen Einfluss auf den Verkehrswert des Grundstücks, sondern ist als Gegenleistung des Erwerbers zu betrachten. Mit Einräumung dieser Rechte wurde die gemischte Schenkung, für welche gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. a StG der Steueraufschub zu gewähren ist, mit einer Resolutivbedingung versehen. Übt der Vater sein Rückkaufsrecht aus, wird die Schenkung nachträglich aufgelöst und es rechtfertigt sich der Widerruf des Steueraufschubs und die nachträgliche Besteuerung des Grundstückgewinns im Nachsteuerverfahren. Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

Die Grundstückgewinnsteuer wird nach § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Grundstücksgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Massgebend für die Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer ist die letzte Handänderung (Abs. 2). Als Erwerbspreis gilt gemäss § 220 StG der beim Erwerb vereinbarte Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Die Grundstückgewinnsteuer wird nach § 216 Abs. 3 lit. a StG aufgeschoben bei Eigentumswechsel durch Erbgang, Erbvorbezug oder Schenkung. Ein vollständiger Steueraufschub tritt auch bei einer gemischten Schenkung ein (RB 1994 Nr. 62). Ob ein Steueraufschub vorliegt, ist aus der Sicht des steuerpflichtigen Veräusserers (§ 217 StG) zu beurteilen.

E. 3.1

Das Steuerrekursgericht kam zum Schluss, dass der Verkehrswert der Liegenschaft wegen des vorgemerkten Kaufsrechts nur Fr. ... betrage. Diesem Verkehrswert stehe eine Gegenleistung von Fr. ... (Übernahme der Schuldbriefe) gegenüber, womit der Schenkungsanteil nur 3,05 % ausmache. Das Rechtsgeschäft könne damit nicht als gemischte Schenkung betrachtet werden, weshalb der Steueraufschub der Grundstückgewinnsteuer abzulehnen sei. Der Pflichtige macht geltend, der Verkehrswert der im Rahmen seiner Nachlassplanung an seinen Sohn verschenkten Liegenschaft betrage Fr. Der geschenkte Betrag belaufe sich abzüglich der vom Sohn übernommenen

Schuldbriefe im Umfang von Fr. ... auf ca. Fr. Das Kaufsrecht habe er sich lediglich als Sicherungsmittel einräumen lassen, damit die Liegenschaft durch Heirat des Sohns nach dessen Tod nicht an die Schwiegertochter fallen könne und damit der Familie A entzogen würde.

E. 3.2

Hat sich der Veräusserer bei einer gemischten Schenkung vom Erwerber ein Kaufs- bzw. Rückkaufs- oder Vorkaufsrecht einräumen lassen, so mindert dies nach der Rechtsprechung nicht den Verkehrswert des Grundstücks, sondern ist als Gegenleistung des Erwerbers zu betrachten. Denn die Wertminderung der Liegenschaft, welche sich bei vertraglicher Neubegründung eines Kaufsrechts anlässlich einer gemischten Schenkung einstellt, ist lediglich Folge der durch die Einräumung dieses Rechts erbrachten Gegenleistung des Erwerbers an den Veräusserer (RB 1991 Nr. 48; StE 2004 B 42.32 Nr. 7; vgl. auch StE 1997 B 44.12.2 Nr. 4). Der Verkehrswert der streitbetroffenen Liegenschaft vor Einräumung dieser Rechte beträgt unbestritten Fr. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist damit nachfolgend von einem Verkehrswert von Fr. ...auszugehen.

E. 3.3

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine gemischte Schenkung dann vor, wenn die Parteien des Rechtsgeschäfts den Preis bewusst unter dem wahren Wert des Vermögensgegenstands angesetzt haben, um die Differenz dem Erwerber unentgeltlich zukommen zu lassen (BGE 98 II 352 E. 3b). Ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, wenn der Unterschiedsbetrag zwischen Gegenleistung und Verkehrswert mindestens 25 % ausmacht (RB 1994 Nr. 62). Indessen begründet das Erreichen dieses Schwellenwerts nur eine Vermutung zugunsten einer gemischten Schenkung (StE 2004 B 42.32 Nr. 7; RB 1994 Nr. 62). Der Schenkungsnachweis kann auch erbracht werden, wenn der Schwellenwert nicht erreicht wird. Der steuerrechtliche Begriff der Schenkung stimmt mit dem zivilrechtlichen Schenkungsbegriff weitgehend überein. Dem Schenkungsbegriff sind – wie dem im Zivilrecht geltenden – vier Elemente eigen, nämlich eine Zuwendung, die Bereicherung aus dem Vermögen eines andern, die Unentgeltlichkeit und der Schenkungswille des Schenkers (RB 1988 Nr. 26). Der erforderliche Schenkungswille wird vermutet, wenn sich die Parteien des erheblichen Wertunterschieds bewusst waren und diesen auch wollten (BGr, 21. Dezember 2009, 5A_662/2009, E. 2.3). Im vorliegenden Fall hat der Pflichtige seinem Sohn eine Liegenschaft mit einem Verkehrswert von Fr. übertragen, welcher dafür die Schuldbriefe im Umfang von Fr. ...übernommen hat. Er hat seinem Sohn Fr. ... zugewendet, unter der Bedingung, dass dieser sich wohlverhält sowie nicht vorverstirbt. Die Einhaltung dieser Bedingung hat sich der Pflichtige mittels eines Kaufs- und Vorkaufsrechts sowie des vereinbarten Rückfalls gemäss Art. 247 des Obligationenrechts (OR) sichergestellt. Gemäss dem Vertrag auf Eigentumsübertragung vom 29. November 2011 wird die Liegenschaft im Rückkaufsfall zum Preis von Fr., was der ungefähren Höhe der Übernahme der Schulden durch den Sohn bei der Übertragung der Liegenschaft entspricht, zurück auf den Vater übertragen werden. Bei der Rückabwicklung ist eine Verrechnung mit der Schuldübernahme (Grundpfandschuld im künftigen Umfang) vertraglich ausdrücklich vorgesehen. Lediglich eine Differenz zwischen der dannzumaligen Grundpfandschuld und dem Preis von Fr. ... ist in Geld zu leisten. Umgekehrt ist etwa eine Rückerstattung der dem Sohn zustehenden Erträge der Liegenschaft im Vertrag nicht vorgesehen und wohl von den Parteien auch nicht gewollt. Ebenso wenig lassen die

Aussagen des Pflichtigen in den Rechtsmitteleingaben darauf schliessen, dass im Fall der Ausübung des Kaufsrechts die Parteien eine Rückabwicklung ex tunc hätten vereinbaren wollen. Damit steht dem Sohn für den Zeitraum, in welchem er Eigentümer der streitbetroffenen Liegenschaft ist, ein unentgeltliches und nicht an weitere Bedingungen gekoppeltes Nutzungsrecht zu. Die vorliegende gemischte Schenkung entspricht damit jedenfalls in ihren Auswirkungen einer resolutiv bedingten gemischten Schenkung (vgl. Art. 245 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 154 Abs. 1 OR; VGr, 28. Februar 2007, SR.2006.00025, nicht auf www.vgr.zh.ch veröffentlicht), welche im Rückkaufsfall angesichts der gesamten Umstände mit Wirkung ex nunc aufgelöst wird (vgl. Art. 154 Abs. 2 OR). Es rechtfertigt sich daher, sie auch entsprechend zu behandeln. Schenkungen mit einer Resolutivbedingung entfalten ihre Rechtswirkungen gemäss Zivilrecht bereits mit dem Vollzug der Schenkung. Bis zum Eintritt des Ereignisses befindet sich die Schenkung aber in einem Schwebezustand. Da Schenkungen mit einer Resolutivbedingung ihre Rechtswirkungen gemäss Zivilrecht bereits mit dem Vollzug der Zuwendung entfalten, ist es sachgerecht, bei der Besteuerung ebenfalls auf den Vollzug abzustellen (analog der Praxis im Erbschaftssteuerrecht: vgl. Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, § 4 N. 125 ff., § 45 N. 25). Wobei allerdings der Eintritt der Resolutivbedingung einen Nachsteuergrund gemäss § 160 StG für den bereits rechtskräftig verfügbaren Aufschub der Grundstückgewinnsteuern darstellt. Demzufolge rechtfertigt es sich, bei der Berechnung des unentgeltlichen Teils der Übertragung der Liegenschaft keinen Wert für die Belastung durch das Kaufs-, Vorkaufs- und Rückfallsrecht abzuziehen. Die vorgemerkten Rechte wurden unentgeltlich gewährt. Es ist völlig ungewiss, ob und wann das Kaufsrecht ausgeübt wird. Bis zur Ausübung des Kaufsrechts durch seinen Vater ist der Sohn zu keiner Leistung verpflichtet; im Gegenteil verfügt er über ein unentgeltliches, unbedingtes Nutzungsrecht an der ihm übertragenen Liegenschaft. Es liegt damit eine zivilrechtliche und wirtschaftliche Handänderung vor. Zwar verunmöglicht es das Kaufsrecht und das limitierte Vorkaufsrecht dem Sohn, im Fall der Veräusserung der Liegenschaft innerhalb von 25 Jahren einen Fr. ... übersteigenden Erlös zu erzielen, dies ist jedoch auf den Schwebezustand der resolutiv bedingten Schenkung zurückzuführen. Das Kaufsrecht schmälert den Verkehrswert der Liegenschaft jedoch – wie oben angeführt – nicht. Somit ergibt sich eine Differenz zwischen dem Verkehrswert von Fr. ... und der Gegenleistung von Fr. ... von Fr. ... , welche bedingt unentgeltlich übertragen wurde. Das Verhältnis beläuft sich auf 42 ,

E. 8

%. Übt der Pflichtige sein Kaufs- oder Vorkaufsrecht aus und löst damit die Schenkung auf, rechtfertigt sich ein Widerruf des Steueraufschubs und die nachträgliche Besteuerung des Grundstückgewinns im Nachsteuerverfahren. Sollte der Sohn die Liegenschaft unter Entschädigung des Vaters für seinen Verzicht auf die Ausübung des Kaufs- oder Vorkaufsrechts an einen Dritten übertragen, wäre ebenfalls im Nachsteuerverfahren zu prüfen, ob von einer Auflösung der Schenkung auszugehen ist und der Aufschub deshalb zu widerrufen wäre. Der Rückfall beim Vorversterben des Sohns stellt eine Form der Auflösung der Schenkung ex tunc dar (vgl. Nedim Peter Vogt in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand [Hrsg.], Basler Kommentar zum Obligationenrecht I, 5. A., Basel 2011, Art. 247 OR N. 3; Beat Schönenberger in: Marc Amstutz et al., Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Zürich/Basel/Genf 2007, Art. 247 OR N. 3), welche das Nachsteuerverfahren auslöst. Damit ergibt sich die Gutheissung der Beschwerde. Der Steueraufschub wird unter Vorbehalt der Ausübung des Kaufs-,

Vorkaufsrechts bzw. des Eintritts des Rückfalls und der damit erfolgenden Auflösung der Schenkung gewährt. 4. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens von der Beschwerdegegnerin zu tragen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG; § 3 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010 [GebV VGr]), welche den Beschwerdeführer für das vorinstanzliche und vorliegende Verfahren angemessen zu entschädigen hat (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG). Die Entschädigung wird aufgrund des Streitwerts durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV; LS 215.3) festgesetzt. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht in der Regel auf einen Drittel herabgesetzt (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 6 , veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Besondere Umstände liegen keine vor, sodass die Partei entschädigung für beide Verfahren bei Fr. 10'000.- inkl. M W St anzusetzen ist.

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