

Grundstückgewinnsteuer

Steueraufschub bei Erbvorbezug

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 23. Mai 2016 (VD.2013.44)

Auslegung eines gemischten Vertrags zur Übertragung einer Liegenschaft von den Eltern an den Sohn. Angesichts der widersprüchlichen Ausgangslage zum effektiven Willen der Vertragsparteien ist massgeblich auf den Umstand abzustellen, wie diese die Übertragung der Liegenschaft in der Folge gehandhabt und steuerlich deklariert haben. Dabei ist der dissimulierte Inhalt der als «Kaufvertrag (als ausgleichungspflichtiger Erbvorbezug)» betitelten öffentlichen Urkunde als zum Steueraufschub berechtigender gemischter Erbvorbezug anzusehen.

Sachverhalt:

A. und B. (nachfolgend: Rekurrenten) waren Eigentümer der Liegenschaft C., welche am 3. Februar 2008 einen erheblichen Brandschaden erlitten hat. Für die Kosten des Wiederaufbaus kam im Wesentlichen die Gebäudeversicherung des Kantons Basel-Stadt auf.

Mit einem als «Kaufvertrag (ausgleichungsbedürftiger Erbvorbezug)» betitelten Vertrag vom 6. Februar 2009 übertrugen die Rekurrenten die Liegenschaft ihrem Sohn D. In ihrer Steuererklärung vom 12. Oktober 2009 wiesen die Rekurrenten einen Verkaufspreis der Liegenschaft in Höhe von CHF 1'315'000.– und einen Grundstücksverlust von CHF 1'013'341.– aus. Nach erfolgter Änderungsanzeige setzte die Steuerverwaltung mit Veranlagungsverfügung vom 13. Januar 2010 auf Basis eines Grundstückgewinns von CHF 938'459.– und unter Berücksichtigung des Besitzdauerabzuges von 60 % einen Steuerbetrag von CHF 112'590.– fest. Auf Einsprache der Rekurrenten hin reduzierte die Steuerverwaltung den errechneten Grundstückgewinn auf CHF 795'597.65, verneinte den geltend gemachten Aufschubtatbestand und setzte die Grundstückgewinnsteuer neu auf CHF 95'460.– fest. Einen dagegen erhobenen Rekurs hiess die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 19. Januar 2012 teilweise gut und errechnete einen Grundstückgewinn von CHF 749'078.65.

Den gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission erhobenen Rekurs hiess das Verwaltungsgericht mit Urteil vom 26. Juni 2014 teilweise gut und wies die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück. Dabei wurde das Vorliegen eines Steueraufschubtatbestands verneint, da die Übertragung als Verkauf und nicht als Schenkung oder Erbvorbezug qualifiziert wurde. Der angefochtene Entscheid wurde auch dahingehend bestätigt, dass durch Versicherungsleistungen gedeckte Investitionen bei der Berechnung der Grund-

stückgewinnsteuer nicht als Anlagekosten vom Veräusserungserlös in Abzug gebracht werden können. Schliesslich wurde die Reduktion des steuerlichen Einstandswerts der übertragenen Liegenschaft durch die Vorinstanzen im Grundsatz bestätigt, indessen aufgrund der konkret zu berücksichtigenden Zahlen die Vornahme einer Neuberechnung durch die Steuerverwaltung verlangt. Da sich daraus eine Reduktion der veranlagten Steuer um weniger als 10 % ergab, wurden den Rekurrenten die Kosten des Verfahrens vollumfänglich auferlegt.

Die von den Rekurrenten hiergegen erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten hat das Bundesgericht am 29. April 2015 gutgeheissen und die Sache zur Fortführung des Verfahrens im Sinne seiner Erwägungen an das Appellationsgericht zurückgewiesen. Dabei wurde auf der einen Seite festgehalten, dass im Sinne des angefochtenen Entscheids eine ausreichende gesetzliche Grundlage bestehe, um die von der Gebäudeversicherung finanzierten Leistungen beim Wiederaufbau der Liegenschaft nicht zu den für die Grundstückgewinnsteuer massgeblichen Anlagekosten zu zählen. Auf der anderen Seite wurde erwogen, dass das Appellationsgericht den tatsächlichen übereinstimmenden Willen der Parteien beim Vertragsschluss ungenügend ermittelt resp. begründet habe. Es sei im Sinne einer subjektivierten und nicht einer objektivierten Vertragsauslegung zu prüfen, ob bei der Übertragung der Liegenschaft auf den Sohn ein Verkaufsgeschäft oder ein teilweiser Erbvorbezug beabsichtigt gewesen sei, was zu einem Steueraufschub führen würde.

Mit Verfügung vom 26. Juni 2015 hat der Referent im verwaltungsgerichtlichen Rückweisungsverfahren, nachdem eine frühere Instruktionsverfügung nicht zugestellt worden war und die Rekurrenten einen Antrag auf Wiedereinsetzung gestellt hatten, die Rekurrenten zur Stellungnahme dazu aufgefordert, wer den Wert der verkauften Liegenschaft und das im Vertrag vom 6. Februar 2009 ausgewiesene Verkäuferdarlehen in den Jahren 2009 bis 2013 vermögenssteuerrechtlich deklariert habe. Im Weiteren wurde eine amtliche Erkundigung beim Grundbuchamt Basel-Stadt zur Frage, wie nach dessen Praxis Verträge wie das vorliegende Übertragungsgeschäft im Jahr 2009 bezeichnet und ausgestaltet werden mussten, vorläufig sistiert und es wurde den Parteien Gelegenheit gegeben, hierzu Stellung zu nehmen und Ergänzungsfragen zu formulieren.

Mit Eingabe vom 10. Juli 2015 haben die Rekurrenten eine Stellungnahme mit Ergänzungsfragen an das Grundbuchamt eingereicht und beantragt, den früheren Grundbuchvorsteher auch noch persönlich zu befragen. Mit Eingabe vom 17. Juli 2015 haben die Rekurrenten im Weiteren belegt, dass die Liegenschaft seit dem Jahre 2009 von ihrem Sohn D. in seinem steuerbaren Vermögen deklariert worden ist. Das Verkäuferdarlehen sei weder in der Steuererklärung der Rekurrenten noch derjenigen ihres Sohnes deklariert worden. Hingegen habe dieser in den Steuererklärungen pro 2009 bis 2012 eine von der Steuerverwaltung nicht akzeptierte Position «Erbanteile Geschwister» in Höhe von CHF 624'000.– (resp. CHF 605'100.– pro 2012) in seinem Schuldenverzeichnis geltend gemacht. Die sich daraus ergebenden Schlüsse für den Konsens der Vertragsparteien per 6. Februar 2009 wurden dem Appellationsgericht überlassen. Die Rekurrenten haben sich in beiden Eingaben auf

den Standpunkt gestellt, die vom Bundesgericht geforderte Vertragsauslegung nach dem subjektiven Willen der Parteien müsse zur Anerkennung des von den Rekurrenten geltend gemachten grundstückgewinnsteuerfreien Erbvorbezugs führen.

Mit Verfügung vom 21. Juli 2015 hat der Instruktionsrichter die in Aussicht gestellte amtliche Erkundigung beim Grundbuchamt Basel-Stadt eingeholt. Dabei wurden die Ergänzungsfragen der Rekurrenten ebenfalls berücksichtigt; auf die beantragte Erkundigung beim ehemaligen Leiter des Grundbuchamts wurde indessen verzichtet. Mit Schreiben vom 21. August 2015 hat das Grundbuchamt die gewünschten Auskünfte erteilt. Hierzu hat die Steuerverwaltung auf Verfügung des Instruktionsrichters mit Eingabe vom 23. September 2015 Stellung genommen. Die Rekurrenten und die Steuerrekurskommission haben auf eine Stellungnahme verzichtet.

Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen. Die Einzelheiten der Standpunkte ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen.

Erwägungen:

1. Hebt das Bundesgericht einen kantonalen Entscheid auf und weist die Sache an die kantonale Behörde zurück, hat diese ihrer neuen Entscheidung die rechtliche Begründung des Bundesgerichtsentscheids zugrunde zu legen (Meyer/Dormann, in: Basler Kommentar BGG, 2. Auflage 2011, Art. 107 BGG N 18; vgl. auch VGE VD.2010.211 vom 17. Februar 2014). Im Rückweisungsverfahren wird nach dem bundesgerichtlichen Entscheid die einzige verbleibende Frage zu beurteilen sein, ob im konkreten Fall ein Aufschubtatbestand für die Grundstückgewinnsteuer vorliegt. Dabei wird die Übertragung der Liegenschaft von den Rekurrenten auf ihren Sohn D. entsprechend dem Rückweisungsentscheid im Sinne einer subjektivierten Vertragsauslegung zu prüfen sein.

2.1 Gemäss § 105 Abs. 1 lit. d StG wird die Grundstückgewinnbesteuerung aufgeschoben bei Eigentumswechsel durch Erbgang, Erbvorbezug oder Schenkung. Damit wird im kantonalen Recht Art. 12 Abs. 3 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) umgesetzt. Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, umfasst der Begriff des Erbvorbezugs lebzeitige Zuwendungen des Erblassers an die gesetzlichen Erben auf Anrechnung an ihren Erbteil. Ein Erbvorbezug resp. eine Schenkung kann dabei ganz oder teilweise unentgeltlich erfolgen (BGer 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005 E. 4.3 m.H. auf die Botschaft zum StHG in BBl 1983 III 102). Ein teilweise entgeltlicher resp. gemischter Erbvorbezug liegt dann vor, wenn ein Missverhältnis zwischen dem Erbvorbezug und der Gegenleistung besteht. Nach § 89 Abs. 2 der Steuerverordnung (StV, SG 640.110) gilt als gemischte Schenkung ein Rechtsgeschäft, bei dem der Wert der Gegenleistung erheblich geringer ist als der Wert des Grundstücks. Dies wird in der Regel dann angenommen, wenn die Gegenleistung im Zeit-

punkt der Übertragung unter dem Vermögenssteuerwert liegt. Nach der zürcherischen Praxis wird von einem Missverhältnis dann ausgegangen, wenn eine Differenz von mehr als 25 % zwischen dem Kaufpreis und dem Verkehrswert besteht (BGR 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005 E. 4.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 216 N 185).

2.2 Unbestritten ist vorliegend, dass die Rekurrenten den Vertrag vom 6. Februar 2009, mit welchem sie die Liegenschaft C. auf ihren Sohn D. übertragen haben, als «Kaufvertrag (als ausgleichungspflichtiger Erbvorbezug)» bezeichnet haben. Sie machen indessen sinngemäss geltend, dass es sich bei der Bezeichnung als Kaufvertrag um eine Simulation im Sinne von Art. 18 Abs. 1 OR gehandelt haben soll. Zur Begründung der Simulation führen sie an, dass eine andere Bezeichnung vom Grundbuchamt nicht akzeptiert worden wäre. Dieser Standpunkt lässt sich indessen der vom Gericht im Rückweisungsverfahren eingeholten Auskunft des Grundbuchwalters vom 21. August 2015 nicht entnehmen. Dieser hält in Ziff. 1 fest, es sei keine Praxis aus dem Jahre 2009 dokumentiert, wonach Verträge, welche mit dem Titel «Übertragung» überschrieben worden seien, vom Grundbuch nicht angenommen wurden. Massgebend sei, was die Parteien mit dem Geschäft effektiv hätten bewirken wollen. Aus der amtlichen Erkundigung ergibt sich insbesondere nicht, dass eine Bezeichnung als gemischte Schenkung oder teilweiser Erbvorbezug, wie sie die Rekurrenten ihrem Vertrag nach eigener Darstellung als Absicht zugrunde gelegt haben, nicht möglich gewesen wäre.

2.3 Ihre Absicht haben die Rekurrenten im Kaufvertrag vom 6. Februar 2009 in Ziff. I dahingehend beschrieben, dass sie im Rahmen ihrer güter- und erbrechtlichen Nachfolgeplanung und gemäss dem gleichentags stipulierten Ehe- und Erbvertrag die Liegenschaft C. ihrem Sohn D. als gegenüber seinen Geschwistern ausgleichungspflichtigen Erbvorbezug übertragen wollen. Der anrechenbare Übertragungswert solle in Form eines unverzinslichen Darlehens mit Laufzeit bis zum Tod des zweitversterbenden Ehegatten stehen gelassen werden. Im Ehe- und Erbvertrag vom gleichen Tag ist festgehalten, dass dem Sohn D. die Liegenschaft mit einem Verkehrswert von CHF 1'315'000.– abzüglich der übernommenen Hypotheken in Höhe von CHF 475'000.– sowie früherer Investitionen von CHF 60'000.– mit einem daraus resultierenden Wert von CHF 780'000.– zukomme. Diesen Wert habe er sich nach Abzug des kapitalisierten lebenslänglichen Wohnrechts der Eltern in den Räumlichkeiten des Erdgeschosses beim Tod des zweitversterbenden Elternteils anrechnen zu lassen und zur Ausgleichung zu bringen. Während die Rekurrenten ihrer Übertragung der Liegenschaft auf den Sohn damit die Absicht eines Erbvorbezuges resp. einer Schenkung zugrunde gelegt haben, gestalteten sie das Übertragungsgeschäft gleichzeitig und ebenso wissentlich und willentlich als Verkaufsgeschäft aus: Die Liegenschaft wurde zum effektiven Verkehrswert übertragen. Die Übertragung wird in Ziff. II des Vertrags mit «verkaufen» beschrieben; es ist vom «Kaufvertrag» und vom «Kaufobjekt», von «Verkäufern» und «Käufer» sowie vom «Kaufpreis» die Rede. Die Zahlung des nach Abzug der Hypotheken und früherer Investitionen des Käufers verbleibenden Kaufpreises im Betrag von CHF 780'000.– wird als «Verkäuferdarlehen» bezeichnet, welches auf den Tod des zweitversterbenden Verkäu-

fers hin fällig wird. Mit dieser Vertragsgestaltung lassen die Rekurrenten entgegen der vorstehend skizzierten Absicht nicht nur objektiv, sondern auch subjektiv den Willen zu einem Verkaufsgeschäft mit aufgeschobener Kaufpreiszahlung erkennen, wie dies auch die Steuerverwaltung in ihrer Stellungnahme vom 23. September 2015 nochmals explizit festhält.

2.4 Angesichts dieser widersprüchlichen Ausgangslage zum effektiven Willen der Parteien am 6. Februar 2009 ist massgeblich auf den Umstand abzustellen, wie sie die Übertragung in der Folge gehandhabt, d.h. die Liegenschaft und das Verkäuferdarlehen steuerrechtlich deklariert haben. Hierzu haben die Rekurrenten auf Anfrage des Referenten in vorliegenden Rückweisungsverfahren erstmals belegt, dass das begründete «zinsfreie Darlehen gegenüber dem Nachlass» im Betrag von CHF 780'000.– weder von den veräussernden Rekurrenten als Guthaben noch vom erwerbenden Sohn als Schuld in den Steuererklärungen ab 2009 geltend gemacht worden ist. Der Sohn hat vielmehr einerseits den Steuerwert der Liegenschaft als Vermögen und die übernommene Hypothek als Schuld angegeben. Weiter hat er als «Erbanteile Geschwister» eine Schuld im Betrag von CHF 624'000.– (für das Jahr 2012 in Höhe von CHF 605'100.–) angegeben, welche die Steuerverwaltung aber nicht anerkannt hat. In den Zusatzblättern zum Liegenschaftsverzeichnis 2010 hat der erwerbende Sohn die von den Rekurrenten erhaltene Liegenschaft als «Objekt aus Schenkung/Erbbvorbezug» bezeichnet. Darauf haben sich die Rekurrenten bisher zu keinem Zeitpunkt bezogen. Diesen Nachweis haben sie vielmehr erst auf die vom Instruktionsrichter im Rückweisungsverfahren verlangte Auskunft hin erbracht. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren können zwar grundsätzlich neue Beweise nicht mehr berücksichtigt werden (vgl. etwa VGE VD.21015.10 vom 18. September 2015 E. 2.2; VD.2014.255 vom 21. Juli 2015 E. 3.3.1; VD.2014.147 vom 9. Juni 2015 E. 2.3.6; VD.2014.229 vom 2. Juni 2015 E. 3.2; VD.2015.32 vom 2. Juni 2015 E. 2.2.2; VD.2014.67 vom 20. Februar 2015 E. 3.3.1; VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.2.1, VD.2014.132 vom 9. Januar 2015 E. 2.3.4). Vorliegend wurden vom Bundesgericht aber neue Abklärungen verlangt, weshalb auch dieser Beweis in Abweichung von der zitierten Praxis zugelassen werden muss. Der dissimulierte Inhalt des Kaufvertrages vom 6. Februar 2009 als gemischte Schenkung resp. gemischter Erbbvorbezug ist daher unter Berücksichtigung dieser Belege als nachgewiesen anzusehen. Der entgeltliche Anteil der Übertragung, d.h. die vom Erwerber übernommene Hypothek von CHF 475'000.–, ist dabei erheblich geringer als der Verkehrswert der Liegenschaft von CHF 1'315'000.–; er liegt auch unter dem Vermögensteuerwert, welchen die Steuerverwaltung in ihrer Stellungnahme vom 23. September 2015 per 31. Dezember 2008 mit CHF 368'000.– beziffert. Damit liegt ein Steueraufschubtatbestand nach § 105 lit. d StG vor und ist der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission ebenso wie die zugrundeliegende Grundstückgewinnsteueranlagung der Steuerverwaltung aufzuheben.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.