



AR GVP 34/2022 Nr. 3831

Grundstückgewinnsteuer: Der steuerbare Erlös bestimmt sich nach den Leistungen des Erwerbers. Die im konkreten Fall zur gleichen Zeit ausserhalb des Grundstückübertragungsgeschäfts vereinbarten Leistungen des Verkäufers an den Erwerber sind für die Bestimmung des steuerbaren Erlöses nicht zu berücksichtigen.

Urteil des Obergerichts, 2. Abteilung, 18.01.2022, O2V 21 19

Sachverhalt:

Die Mutter (Beschwerdeführerin) übertrug im Dezember 2020 ein im Kanton Appenzell Ausserrhoden gelegenes Grundstück mit einem aktuellen amtlichen Verkehrswert von CHF 781'000.-- auf ihre Tochter (Beigeladene). Gemäss öffentlicher Urkunde vom 15. Dezember 2020 betrug der Kaufpreis CHF 780'000.-- und wurde einerseits durch Banküberweisung von CHF 690'000.-- zugunsten der Mutter und andererseits durch einen Erbvorbezug der Tochter von CHF 90'000.-- beglichen. Die kantonale Steuerverwaltung erhob bei der Mutter hierauf eine Grundstückgewinnsteuer. Für die Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns waren der Veräusserungserlös von CHF 690'000.-- (Verkaufspreis ohne Erbvorbezug von CHF 90'000.--) sowie als Abzüge davon der Verkehrswert der Liegenschaft vor 20 Jahren sowie die nachgewiesenen unmittelbaren Kosten des Erwerbs berücksichtigt worden. Mit der Beschwerde verlangte die Mutter die Gewährung eines Steueraufschubs, da eine steueraufschiebende gemischte Schenkung vorliege. Der Beschwerde beigelegt war ein gleichzeitig zur Liegenschaftsübertragung abgeschlossener Schenkungsvertrag, welcher vorsah, dass die Mutter ihrer Tochter *"den Betrag von insgesamt CHF 130'000.-- [schenke], wovon CHF 90'000.-- gemäss Grundbuch-Kaufvertrag und CHF 40'000.-- werden von [der Mutter] zusätzlich durch Banküberweisung an [die Tochter] geschenkt."*

Aus den Erwägungen:

2.6 Somit lagen im konkreten Fall zwischen der Beschwerdeführerin und der Beigeladenen *zwei verschiedene Verträge* vor, welche beide im Zusammenhang mit der Grundstückübertragung abgeschlossen worden waren:

a. Aus dem Schenkungsvertrag vom 15. Dezember 2020 ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin der Beigeladenen im Zusammenhang mit der Grundstückübertragung insgesamt CHF 130'000.-- in Form einer Schenkung zukommen lassen wollte. Im Schenkungsvertrag wurde vereinbart, dass die Schenkung der CHF 130'000.-- einerseits in Form des Erbvorbezugs von CHF 90'000.-- im Rahmen des Grundstückskaus umgesetzt werden und andererseits durch Bezahlung von CHF 40'000.-- durch Banküberweisung an die Beigeladene vollzogen werden soll (act. 2/8). Auf dieser Schenkung von total CHF 130'000.-- waren, da Zuwendungen an Nachkommen gestützt auf Art. 139 Steuergesetz (StG, bGS 621.11) steuerfrei sind, keine Schenkungssteuern zu erheben.

b. Gemäss Kaufvertrag über das Grundstück übertrug die Beschwerdeführerin ihr Grundstück am gleichen Tag, als auch der Schenkungsvertrag abgeschlossen wurde, zum Kaufpreis von CHF 780'000.-- an die Beigeladene. Der Kaufpreis war einerseits durch Banküberweisung von CHF 690'000.-- und andererseits durch Anrechnung eines Erbvorbezugs von CHF 90'000.-- zu leisten. Die Beigeladene legte, der Vereinbarung im Grundstückkaufvertrag entsprechend, bei der Eigentumsübertragung ein unwiderrufliches Zahlungsverprechen ihrer Bank über CHF 690'000.-- vor. Als Zahlungsgrund war angegeben: *"Restkaufpreis"* (act. 2/5).

2.7 Daraus folgt, dass das Grundstück unter dem damals aktuellen Schätzungswert vom 5. Mai 2017 (CHF 781'000.--) an die Beigeladene übertragen wurde. Nur wenn dieser amtliche Verkehrswert des Grundstücks die von der Beigeladenen erbrachte Leistung (im konkreten Fall: CHF 690'000.--) wertmässig um mehr als 20 Prozent übersteigt, würde eine gemischte Schenkung mit der Folge eines Steueraufschubs vorliegen (Art. 53 Abs. 1 Steuerverordnung [StV, bGS 621.111]); macht der Schenkungsanteil bei der Eigentumsübertragung dagegen weniger als 20 Prozent der Leistung von CHF 690'000.-- aus, wird der von der Käuferin geleistete Kaufpreisanteil bei der Ermittlung des Grundstückgewinns als Erlös berücksichtigt.

a. Als Erlös zur Ermittlung des Grundstückgewinns gilt der *Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen der erwerbenden Person* (Art. 127 Abs. 1 StG). Vom notariell beurkundeten Kaufpreis können sich daher im Einzelfall Abweichungen ergeben: Nebst dem beurkundeten Kaufpreis sind grundsätzlich auch sämtliche weiteren Parteivereinbarungen innerhalb oder ausserhalb des eigentlichen Kaufvertrags zu berücksichtigen. Es sollen grundsätzlich *alle Leistungen des Erwerbers* zur Festlegung des Erlöses in Anrechnung kommen, welche mit der Handänderung in kausalem Zusammenhang stehen. Der Erlös wird somit aufgrund der Parteivereinbarungen nach wirtschaftlichen Kriterien bestimmt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 23 zu § 220 StG).

b. Gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 15. Dezember 2020 war, abgesehen von der Berücksichtigung eines Erbvorbezugs von CHF 90'000.--, eine Kaufpreiszahlung der Beigeladenen von CHF 690'000.-- an die Beschwerdeführerin vorgesehen. Die Beigeladene legte nachweislich ein unwiderrufliches Zahlungsverprechen ihrer Bank über diesen Betrag vor (act. 2/5).

c. Die Beschwerdeführerin und die Beigeladene machen im vorliegenden Verfahren allerdings (sinngemäss) geltend, von diesem Gesamtbetrag sei lediglich ein Anteil von CHF 650'000.-- zu berücksichtigen, weil gemäss vorgängig zum Kaufvertrag abgeschlossenem Schenkungsvertrag ein Erbvorbezug von insgesamt CHF 130'000.-- vereinbart worden sei und die Beigeladene von der Beschwerdeführerin nebst den CHF 90'000.-- Erbvorbezug, die im Kaufvertrag erwähnt wurden, die weiteren CHF 40'000.-- nachweislich auf ihr Bankkonto überwiesen erhalten habe (vgl. act. 2/8). Mit dieser Argumentation verkennen die Beschwerdeführerin und die Beigeladene allerdings, dass es aus grundstückgewinnsteuerlicher Sicht grundsätzlich keine Rolle spielen kann, wie der Veräusserer des Grundstücks den Erlös verwendet, den er bei der Grundstückübertragung tatsächlich erhalten hat. Es kommt grundsätzlich nicht darauf an, wem der Erlös endgültig zufliesst. Für die Steueranlagung der Grundstückgewinnsteuer wesentliche Fragen müssen *immer aus der Sicht des Veräusserers* beurteilt werden (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N. 12 zu § 217 StG).

Aus Sicht der veräussernden Beschwerdeführerin sind ihr im Zusammenhang mit der Grundstückübertragung auf die Beigeladene CHF 690'000.-- zugeflossen. Dass vom erhaltenen Betrag kurz darauf – konkret: am 17. Dezember 2020 (vgl. act. 2/8) – CHF 40'000.-- als Schenkung wieder an die Beigeladene zurücküberwiesen wurden (vgl. dazu Beschwerdeschrift, act. 1: "*... der Restbetrag der Schenkung von CHF 40'000.-- wurde von der Mutter ... mit den Mittel[n] aus dem unwiderruflichen Zahlungsverprechen der käuferseitig finanzierenden D. AG durch Banküberweisung ... ausgerichtet*"), ändert nichts daran, dass sie bei der zuvor erfolgten Eigentumsübertragung einen entgeltlichen Kaufpreisanteil von CHF 690'000.-- vereinbart und erhalten hat. Zwar ist es richtig, dass im Schenkungsvertrag festgehalten wurde, dass insgesamt eine Schenkung von CHF 130'000.-- von der Beschwerdeführerin an die Beigeladene abgemacht wurde, "*um den Liegenschaften-Erwerb zu ermöglichen*" und es ist auch ersichtlich, dass die Parteien davon ausgingen, dass die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben würde. Allerdings ist im Schenkungsvertrag vom 15. Dezember 2020 auch ausdrücklich erwähnt, dass die Schenkung von CHF 130'000.-- einerseits durch den Erbvorbezug von CHF 90'000.-- bei der Grundstückübertragung und andererseits in einer zusätzlichen Banküberweisung bestehen soll. Diese Zweiteilung war also auch gemäss Schenkungsvertrag klar beabsichtigt, d.h. Beschwerdeführerin und die Beigeladene wollten gerade nicht, dass der Erbvorbezug bzw. die Schenkung in vollem Umfang der CHF 130'000.-- im Grundstückkaufvertrag berücksichtigt würde. Dies wird auch in der von der Beigeladenen eingereichten Stellungnahme nochmals bestätigt, wo ausgeführt wird, die Schenkung habe "*einzig wegen dem Bankzahlungsverprechen der finanzierenden Bank (...) im Rahmen der Zahlungsabwicklung dem Bankzahlungsverprechen angepasst und aufgeteilt*" werden müssen (act. 9). Somit steht fest, dass die Parteien, wie sie dies schliesslich

auch im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 15. Dezember 2020 ausdrücklich so vorgesehen haben, konkret wollten, dass die Beigeladene bei der Übertragung des Grundstücks den Kaufpreis von CHF 780'000.-- dadurch erfüllt, dass einerseits zugunsten der Beschwerdeführerin CHF 690'000.-- überwiesen werden und die restlichen CHF 90'000.-- als Erbvorbezug gelten und daher nicht bezahlt werden mussten. Erst nach Erhalt des unwiderruflichen Zahlungsverprechens über die CHF 690'000.-- richtete dann die Beschwerdeführerin die bereits vorgängig zum Grundstückverkaufsvertrag vereinbarte Schenkung von CHF 40'000.-- an die Beigeladene aus; die Schenkung von CHF 40'000.-- wurde nicht mit dem von der Beigeladenen zu leistenden Kaufpreis von CHF 690'000.-- verrechnet, sondern es erfolgten zu unterschiedlichen Zeitpunkten gegenläufige Verschiebungen von Geldwerten, das eine Mal im Zusammenhang mit der Grundstückübertragung von der Beigeladenen zur Beschwerdeführerin (im Betrag von CHF 690'000.--) und das zweite Mal im Zusammenhang mit der Schenkung von der Beschwerdeführerin zur Beigeladenen (im Betrag von CHF 40'000.--).

d. Somit ist zusammengefasst Folgendes festzuhalten: Statt den von den Parteien im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens dargelegten wirtschaftlichen Grundentschluss, wonach die Beschwerdeführerin der Beigeladenen das Grundstück für einen Kaufpreis von CHF 650'000.-- und unter Anrechnung eines Erbvorbezugs von CHF 130'000.-- veräussern soll, auf direktestem Weg gradlinig zu verwirklichen (wie dies noch im Entwurf des Kaufvertrags vom 26. November 2020 vorgesehen gewesen war, vgl. KStV.AR.act. 2), haben sich die Parteien im konkreten Fall *bewusst* entschieden, *zwei separate Verträge* abzuschliessen und einerseits im Grundstückkaufvertrag einen Erbvorbezug von CHF 90'000.-- sowie andererseits im Schenkungsvertrag zusätzlich zum auch dort erwähnten Erbvorbezug von CHF 90'000.-- bei der Grundstückübertragung eine separate Schenkung in Form einer Geldüberweisung von CHF 40'000.-- vorzusehen. Diese Vorgehensweise wurde bzw. wird weder von der Vorinstanz noch vom urteilenden Gericht beanstandet. In der Praxis kommen häufig ähnliche Fälle vor, in denen eines von mehreren Kindern das Haus der Eltern übernehmen will, aber nicht über die dafür notwendigen finanziellen Mittel verfügt. Hier ist es möglich, an Stelle eines zu tief gewählten Preises die Schenkung von Geld vorzusehen, damit es nicht (oder zumindest nicht im gleichen Ausmass) zur ausgleichungs- und herabsetzungsrechtlichen Anwendung der sog. Quotenmethode bei Wertsteigerung der Grundstücke bis zum Tod des Erblassers kommt (vgl. dazu CAN/RUSCH/VÖLK/ZBINDEN, Hausverkauf an Kinder im Alter, AJP 2021, S. 1112 ff., S. 1122 f.). Das naheliegenderweise auch hier aus diesen Gründen so gewählte Vorgehen, das insbesondere den Interessen der Beigeladenen dient, ist grundsätzlich zulässig. Ob die konkrete Ausgestaltung der Grundstückübertragung den Steuerbefreiungstatbestand einer gemischten Schenkung erfüllt oder nicht, ist allerdings eine andere Frage. Der bei der Grundstückgewinnsteuer steuerbare Erlös bestimmt sich gemäss gesetzlicher Vorschrift anhand der *Leistungen des Erwerbers* (vgl. Art. 127 Abs. 1 StG: "*Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiterer Leistungen der erwerbenden Person.*") und nicht anhand allfälliger gegenläufigen Leistungen des Verkäufers an den Käufer. Somit ist das Vorgehen der Vorinstanz, die bei der Veranlagung zur Ermittlung des Grundstückgewinns als Erlös den von der Beigeladenen tatsächlich geleisteten Kaufpreis von CHF 690'000.-- berücksichtigte, zu bestätigen.