



Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Urteil vom 18. Januar 2022

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident M. Hüsler Oberrichterin J. Lanker Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer
Verfahren Nr.	O2V 21 19
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführerin	A.
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Beigeladene	B.
Gegenstand	Grundstückgewinnsteuer 2020 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden vom 19. April 2021

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführerin:

Die Grundstückgewinnsteuer-Veranlagung vom 04.03.2021 betreffend das Grundstück GB C. Nr. 0001 über CHF 38'775.00 ist aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer ist als gemischtes Rechtsgeschäft gemäss Art. 124 Abs. 1 lit. a StG aufzuschieben.

Eventualiter: Der Einsprache-Entscheid sei an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit Verkäuferin und Käuferin die vollständige Schenkung in einer Nachtragsbeurkundung zum Kaufvertrag ergänzen können.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Sachverhalt

- A. A. (nachfolgend: Beschwerdeführerin) übertrug am 15. Dezember 2020 nach einer Besitzesdauer von 59 Jahren das Grundstück GB C. Nr. 0001 auf ihre Tochter B. (nachfolgend: Beigeladene).
- B. Die Beschwerdeführerin erhielt im Zusammenhang mit dieser Übertragung von der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend: Vorinstanz) eine am 4. März 2021 vorgenommene Steuerveranlagung für die Grundstückgewinnsteuer 2020. Basierend auf einem steuerbaren Grundstückgewinn von abgerundet Fr. 258'500.-- erhob die Vorinstanz eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 38'775.--.

Für die Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns waren ein Veräusserungserlös von Fr. 690'000.-- (Verkaufspreis ohne Erbvorbezug von Fr. 90'000.--) sowie als Abzüge davon der Verkehrswert der Liegenschaft vor 20 Jahren (Fr. 431'000.-- gemäss Schätzung vom 28. Mai 1997) sowie die nachgewiesenen unmittelbaren Kosten des Erwerbs von Fr. 214.-- berücksichtigt worden (KStV.AR.act. 3).

- C. Gegen diese Steuerveranlagung reichte der Treuhänder der Beschwerdeführerin am 20. März 2021 eine Einsprache bei der Vorinstanz ein. Bei der Übertragung handle es sich um ein gemischtes Rechtsgeschäft und deshalb werde die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben. Auf seine Anfrage vom 26. November 2020 hin sei ausdrücklich ein Steueraufschub zugesichert worden. Entsprechend sei die Veranlagungsverfügung zu korrigieren und die Schlussrechnung zu stornieren (KStV.AR.act. 4).
- D. Mit Einspracheentscheid vom 19. April 2021 (KStV.AR.act. 5) wies die Vorinstanz diese Einsprache ab. Die vom Treuhänder erwähnte Bestätigung der Vorinstanz, wonach es sich um ein gemischtes Rechtsgeschäft handle und die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben werde, habe auf dem vorgelegten Entwurf des Kaufvertrags vom 26. November 2020 basiert. Dort sei ein Kaufpreis von Fr. 780'000.--, bestehend aus einer Banküberweisung von Fr. 650'000.-- sowie einem Erbvorbezug von Fr. 130'000.--, vorgesehen gewesen. Gemäss Grundbucheintrag habe dann aber der Kaufpreis davon abweichend in einer Banküberweisung von Fr. 690'000.-- und einem Erbvorbezug von Fr. 90'000.-- bestanden. Gemäss den Rechtsgrundlagen im kantonalen Steuerrecht liege eine gemischte Schenkung vor, wenn die Gegenleistung die Leistung wertmässig um mehr als 20% übersteige. Bei Grundstücken sei der amtliche Verkehrswert massgebend, hier also Fr. 781'000.--. Der Anteil der Leistung ohne Schenkungsanteil habe im konkreten Fall Fr. 690'000.-- betragen. Folglich übersteige die Gegenleistung (hier: das Grundstück im Wert von Fr. 781'000.--) die Leistung (hier: der bezahlte Kaufpreis ohne Schenkungsanteil, d.h. Fr. 690'000.--) wertmässig um weniger als 20%, weshalb keine gemischte Schenkung vorliege. Deshalb könne – anders als bei der Situation im Entwurf des Kaufvertrags vom 26. November 2020 – hier gar kein Steueraufschub gewährt werden.
- E. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich die von der Beschwerdeführerin beim Obergericht eingereichte Beschwerde vom 15. Mai 2021 (act. 1) mit den eingangs erwähnten Anträgen. Zur Begründung wurde angeführt, die Liegenschaft sei, wie bereits im Kaufvertragsentwurf vorgesehen, zum Preis von Fr. 780'000.-- unter dem amtlichen Verkehrswert von Fr. 781'000.-- verkauft worden. Entsprechend dem Schenkungsvertrag seien vom Kaufpreis Fr. 90'000.-- direkt verrechnet und der Restbetrag der Schenkung von Fr. 40'000.-- sei gemäss Bankgutschriftsanzeige am 17. Dezember 2020 mit den Mitteln aus dem unwiderruflichen Zahlungsverprechen der käuferseitig finanzierenden Bank durch Banküberweisung von der Beschwerdeführerin an die Beigeladene ausgerichtet worden. Somit sei die im Kaufvertragsentwurf vorgesehene Schenkung von Fr. 130'000.--

vollumfänglich ausgerichtet worden. Die Steuerverwaltung habe nach Vorlage des Vertragsentwurfs, wo dieser Erbvorbezug von Fr. 130'000.-- erwähnt gewesen sei, den Steueraufschub vorbehaltlos bestätigt und die Übertragung als gemischtes Rechtsgeschäft qualifiziert. Die lediglich aus Gründen der finanzierenden Bank veränderte Zahlungsabwicklung ändere nichts an der Tatsache, dass der Eigentumswechsel der Liegenschaft im Rahmen eines Erbvorbezugs und einer gemischten Schenkung vollzogen worden sei und die vollzogene gemischte Schenkung dem unveränderten Betrag von Fr. 130'000.-- entspreche.

Mit Vernehmlassung vom 4. Juni 2021 (act. 6) beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde. Entscheidend sei der öffentlich beurkundete Kaufvertrag vom 15. Dezember 2020 und nicht ein davon abweichender früherer Vertragsentwurf. Die Vorinstanz habe sich nur zum vorgelegten Kaufvertragsentwurf vom 26. November 2020 geäußert; der nachträglich geänderte Sachverhalt bezüglich Kaufpreisaufteilung sei der Vorinstanz nicht erneut unterbreitet worden, weshalb auch keine Vertrauensgrundlage bestehe, auf die sich die Beschwerdeführerin berufen könnte. Gemäss dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag habe der finale Kaufpreis von Fr. 780'000.-- in einer Banküberweisung von Fr. 690'000.-- und einem Erbvorbezug von Fr. 90'000.-- bestanden. Der Vergleich der Leistung von Fr. 690'000.-- mit dem Verkehrswert der Liegenschaft von Fr. 781'000.-- zeige eine Abweichung von weniger als 20%. Somit liege keine gemischte Schenkung vor und es könne kein Steueraufschub gewährt werden.

Am 13. Juni 2021 reichte die Beigeladene ebenfalls eine Stellungnahme zum Verfahren ein und ersuchte darum, *"unter Würdigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und Treu und Glauben"* den zugesicherten Steueraufschub zu bestätigen. Weder der Verkaufspreis noch die Höhe der Schenkung seien tatsächlich verändert worden. Der vorbehaltlos bestätigte Steueraufschub sei Voraussetzung für die Tragbarkeit und Berechnung der Finanzierung gewesen. Sowohl der Beigeladenen als auch der Beschwerdeführerin fehle der finanzielle Spielraum, um die Grundstückgewinnsteuer ohne weiteres aufbringen zu können. Die Schenkung habe einzig wegen dem Bankzahlungsversprechen der finanzierenden Bank angepasst und aufgeteilt werden müssen; mit dem vorgängig zum Grundbuchkaufvertrag abgeschlossenen Schenkungsvertrag sei die gemischte Schenkung verbindlich vereinbart worden.

Die Parteien verzichteten auf die Einreichung weiterer Stellungnahmen.

- F. Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie auf die Ausführungen der Beteiligten in den Rechtsschriften wird, soweit entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

- 1.1 Einspracheentscheide der Vorinstanz können innert 30 Tagen nach Eröffnung schriftlich mit Beschwerde beim Obergericht angefochten werden (Art. 188 Abs. 1 Steuergesetz [StG, bGS 621.11] i.V.m. Art. 28 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31]). Die Beschwerde richtet sich gegen den Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 19. April 2021 und wurde der Post am 17. Mai 2021 zur Beförderung übergeben. Die Beschwerdefrist wurde somit eingehalten.
- 1.2 Der Entscheid über Steuerstreitsachen fällt unabhängig vom Streitwert in die Zuständigkeit der Abteilungen des Obergerichts (Art. 29 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31] e contrario). Das Gesamtgericht hat Beschwerden in Steuerstreitsachen der 2. Abteilung zur Beurteilung zugewiesen (so publiziert im aktuellen Staatskalender des Kantons Appenzell Ausserrhoden [<https://staatskalender.ar.ch/organizations/pdf>], Ziff. 2.6.1.2), weshalb diese zur Behandlung der Beschwerde zuständig ist.
- 1.3 Als direkt vom Einspracheentscheid vom 19. April 2021 betroffener Steuerpflichtiger kommt der Beschwerdeführerin nach Art. 59 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, bGS 143.1) ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids zu. Der bei der Beschwerdeführerin angeforderte Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 800.-- ging rechtzeitig bei der Gerichtskasse ein.
- 1.4 Da sämtliche formellen Voraussetzungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

2. Materielles

- 2.1 Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen die Gewinne, die aus Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (Art. 122 Abs. 1 StG). In Art. 124 StG sind verschiedene Sachverhalte vorgesehen, bei denen die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben wird. Gemäss Art. 124 Abs. 1 lit. a StG fällt darunter unter anderem auch der Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung.

Es ist zu beachten, dass der Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer keine Steuerbefreiung bedeutet (wie dies bei Zuwendungen an Nachkommen im Sinn von Art. 139 StG vorgesehen ist, siehe dazu nachfolgend, E. 2.2). Die Wirkung eines Steueraufschubtatbestands beschränkt sich darauf, dass die Besteuerung (hier: des Grundstückgewinns), obwohl die Voraussetzungen hierfür vollständig vorliegen würden, ausnahmsweise aufgeschoben wird, bis gewisse privilegierende Umstände entfallen (ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 1. Aufl. 2021, S. 167). Der Erwerber des Grundstücks übernimmt im Falle eines Steueraufschubtatbestands also immer eine latente Steuerlast des Rechtsvorgängers.

Steuerpflichtig für die Grundstückgewinnsteuer ist, wer veräussert (Art. 125 Abs. 1 StG). Als Grundstückgewinn besteuert wird der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (Art. 126 StG). Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiterer Leistungen der erwerbenden Person (Art. 127 Abs. 1 StG). Als Erwerbspreis gilt der (vom aktuellen Veräusserer beim seinerzeitigen Erwerb für das Grundstück bezahlte) Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen (Art. 128 Abs. 1 StG). Fehlt ein solcher Kaufpreis, so ist grundsätzlich der amtliche Verkehrswert zum Zeitpunkt des Erwerbs massgebend (Art. 128 Abs. 2 Satz 1 StG). Liegt die massgebende Handänderung allerdings bereits mehr als 20 Jahre zurück, so darf die steuerpflichtige Person wahlweise die nachweisbaren Anlagekosten oder den amtlichen Verkehrswert vor 20 Jahren, zuzüglich der seitherigen wertvermehrenden Aufwendungen, in Anrechnung bringen (Art. 131 Abs. 3 StG). Als Aufwendungen anrechenbar sind die in Art. 129 StG abschliessend festgelegten Positionen, darunter insbesondere auch Handänderungskosten (Art. 129 Abs. 1 lit. c StG).

Die Grundstückgewinnsteuer beträgt 30 Prozent. Die Steuer ermässigt sich bei einer anrechenbaren Eigentumsdauer von mindestens 10 Jahren um 2.5 Prozent für jedes folgende volle Jahr, höchstens aber um 50 Prozent (Art. 133 Abs. 1 und 2 StG).

- 2.2 Der Schenkungssteuer unterliegen Zuwendungen unter Lebenden, mit denen die empfangende Person aus dem Vermögen einer anderen Person ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird (Art. 136 Abs. 1 StG). Zu den steuerbaren Zuwendungen gehören insbesondere Vorempfänge in Anrechnung an die künftige Erbschaft, Schenkungen unter Lebenden und die Errichtung einer Stiftung zu Lebzeiten oder Zuwendungen an eine bestehende Stiftung (Art. 136 Abs. 2 StG). Zuwendungen an gewisse Empfänger, darunter auch Nachkommen, sind explizit steuerfrei (Art. 139 StG).

2.3 Die Beschwerdeführerin ist die Mutter der zum vorliegenden Verfahren beigeladenen Erwerberin des Grundstücks. Wäre das Grundstück von der Mutter auf die Tochter mittels Erbvorbezug oder Schenkung übertragen worden, würden die Grundstücksgewinnsteuern gestützt auf die dargelegten Gesetzesgrundlagen aufgeschoben. Schenkungssteuern werden aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der Beigeladenen keine erhoben.

2.4 Das Grundstück wurde gemäss öffentlicher Urkunde vom 15. Dezember 2020 zu einem Kaufpreis von Fr. 780'000.-- übertragen. In der öffentlichen Urkunde ist festgehalten, dass der Kaufpreis wie folgt beglichen werden soll: Einerseits durch Banküberweisung von Fr. 690'000.-- zugunsten der Beschwerdeführerin und andererseits durch einen Erbvorbezug der Beigeladenen gegenüber der Beschwerdeführerin von Fr. 90'000.-- (KStV.AR.act. 7). Der aktuelle amtliche Verkehrswert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Übertragung betrug Fr. 781'000.-- (basierend auf der damals aktuellsten Schätzung vom 5. Mai 2017).

- a. Die Vorinstanz gewährt grundsätzlich auch dann einen vollständigen Steueraufschub der Grundstücksgewinnsteuer, wenn es sich um ein gemischtes Rechtsgeschäft, d.h. um eine *gemischte Schenkung* handelt (vgl. KStV.AR.act. 2: E-Mail der Vorinstanz vom 26. November 2020 an den Treuhänder der Beschwerdeführerin).
- b. Was im Steuerbereich als gemischte Schenkung gilt, ist in der Verordnung zum Steuergesetz (Steuerverordnung [StV], bGS 621.111) definiert. Gemäss Art. 53 Abs. 1 StV liegt eine gemischte Schenkung dann vor, wenn die Gegenleistung die Leistung wertmässig um mehr als 20 Prozent übersteigt. Bei Grundstücken wird auf den amtlichen Verkehrswert abgestellt.
- c. Die Vorinstanz hat die Steuerveranlagung vom 4. März 2021 gestützt auf den öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vorgenommen (KStV.AR.act. 3). Der auf der letzten Schätzung basierende amtliche Verkehrswert von Fr. 781'000.-- wurde dabei in Relation zum vereinbarten Kaufpreis von Fr. 690'000.-- und zu dem im Vertrag vereinbarten Erbvorbezug von Fr. 90'000.-- gesetzt. Werden diese Zahlen aus dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 15. Dezember 2020 berücksichtigt, übersteigt der Wert des Grundstücks gemäss der damals aktuellsten Schätzung (Fr. 781'000.--) die Banküberweisung zugunsten der Beschwerdeführerin (Fr. 690'000.--) wertmässig um deutlich weniger als 20 Prozent. Dies bedeutet, wie die Vorinstanz rechnerisch korrekt dargelegt hat, dass der Schenkungsanteil unter 20 Prozent liegt, so dass folglich keine gemischte Schenkung im Sinne der Definition von Art. 53 Abs. 1 StV vorliegt.

- d. Mit Einsprache an die Vorinstanz vom 20. März 2021 liess die Beschwerdeführerin vorbringen, es sei auf die Anfrage vom 26. November 2020 hin ein Steueraufschub zugesichert worden. Daher sei die Steuerrechnung zu stornieren (KStV.AR.act. 4).
- e. Die von der Beschwerdeführerin erwähnte Anfrage vom 26. November 2020 basierte allerdings, wie sich aus den vorinstanzlichen Akten ergibt, auf einem Kaufvertragsentwurf, in welchem vorgesehen war, dass der Kaufpreis für das Grundstück von Fr. 780'000.-- wie folgt beglichen werden sollte (vgl. KStV.AR.act. 2): Einerseits mittels Fr. 650'000.-- durch Banküberweisung zugunsten der Beschwerdeführerin sowie andererseits durch Berücksichtigung eines Erbvorbezugs der Beigeladenen von Fr. 130'000.--. Wie die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid richtig anführte, weichen diese Zahlen von den Zahlen im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag, der am 15. Dezember 2020 abgeschlossen wurde, insofern wesentlich ab, als bei diesen Zahlen im Entwurf des Kaufvertrags – anders als bei den Zahlen, die schliesslich dem tatsächlich abgeschlossenen Kaufvertrag vom 15. Dezember 2020 zugrunde gelegt wurden – das Rechtsgeschäft klar als gemischte Schenkung im Sinn von Art. 53 Abs. 1 StV zu qualifizieren wäre, da die Gegenleistung (Fr. 781'000.--) die Leistung (Fr. 650'000.--) wertmässig um (knapp) mehr als 20 Prozent überstiegen hätte.

2.5 Mit der vorliegend zu beurteilenden Beschwerde hat die Beschwerdeführerin neue Unterlagen eingereicht und einen in den vorinstanzlichen Akten noch nicht enthaltenen Schenkungsvertrag vom 15. Dezember 2020 vorgelegt (act. 2/7), in welchem Folgendes festgehalten ist:

"Um den Liegenschaften-Erwerb zu ermöglichen, schenkt A. ihrer Tochter B. den Betrag von insgesamt CHF 130'000.--, wovon CHF 90'000.-- gemäss Grundbuch-Kaufvertrag und CHF 40'000.-- werden von A. zusätzlich durch Banküberweisung an B. geschenkt."

Die Beschwerdeführerin macht geltend, dieser Schenkungsvertrag sei vorgängig zum Kaufvertrag über die Liegenschaft abgeschlossen worden. Entsprechend dem Schenkungsvertrag seien vom Kaufpreis für die Liegenschaft Fr. 90'000.-- direkt verrechnet worden und der Restbetrag der Schenkung von Fr. 40'000.-- sei von der Beschwerdeführerin gemäss beilegger Bankgutschrift (vgl. act. 2/8; die Gutschrift erfolgte mit der Mitteilung *"Erbvorbezug"*) am 17. Dezember 2020 mit den Mitteln aus dem unwiderruflichen Zahlungsversprechen der käuferseitig finanzierenden D. AG durch Banküberweisung an die Beigeladene ausgerichtet worden.

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 Fr. 130'000.-- in Form einer Schenkung zukommen lassen wollte. Im Schenkungsvertrag wurde vereinbart, dass die Schenkung der Fr. 130'000.-- einerseits in Form des Erbvorbezugs von Fr. 90'000.-- im Rahmen des Grundstückskaufs umgesetzt werden und andererseits durch Bezahlung von Fr. 40'000.-- durch Banküberweisung an die Beigeladene vollzogen werden soll (act. 2/8). Auf dieser Schenkung von total Fr. 130'000.-- waren, da Zuwendungen an Nachkommen gestützt auf Art. 139 StG 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 Fr. 780'000.-- an die Beigeladene. Der Kaufpreis war einerseits durch Banküberweisung von Fr. 690'000.-- und andererseits durch Anrechnung eines Erbvorbezugs von Fr. 90'000.-- zu leisten. Die Beigeladene legte, der Vereinbarung im Grundstückskaufvertrag entsprechend, bei der Eigentumsübertragung ein unwiderrufliches Zahlungsversprechen ihrer Bank über Fr. 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 (Fr. 781'000.--) an die Beigeladene übertragen wurde. Nur wenn dieser amtliche Verkehrswert des Grundstücks die von der Beigeladenen erbrachte Leistung (im konkreten Fall: Fr. 690'000.--) wertmässig um mehr als 20 Prozent übersteigt, würde eine gemischte Schenkung mit der Folge eines Steueraufschubs vorliegen (Art. 53 Abs. 1 StV); macht der Schenkungsanteil bei der Eigentumsübertragung dagegen weniger als 20 Prozent der Leistung von Fr. 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/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N 23 zu § 220).

- b. Gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 15. Dezember 2020 war, abgesehen von der Berücksichtigung eines Erbvorbezugs von Fr. 90'000.--, eine Kaufpreiszahlung der Beigeladenen von Fr. 690'000.-- an die Beschwerdeführerin vorgesehen. Die Beigeladene legte nachweislich ein unwiderrufliches Zahlungsversprechen 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 Fr. 650'000.-- zu berücksichtigen, weil gemäss vorgängig zum Kaufvertrag abgeschlossenem Schenkungsvertrag ein Erbvorbezug von insgesamt Fr. 130'000.-- vereinbart worden sei und die Beigeladene von der Beschwerdeführerin nebst den Fr. 90'000.-- Erbvorbezug, die im Kaufvertrag erwähnt wurden, die weiteren Fr. 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 Steuerveranlagung der Grundstückgewinnsteuer wesentliche Fragen müssen *immer aus der Sicht des Veräusserers* beurteilt werden (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 12 zu § 217).

Aus Sicht der veräussernden Beschwerdeführerin sind ihr im Zusammenhang mit der Grundstückübertragung auf die Beigeladene Fr. 690'000.-- zugeflossen. Dass vom erhaltenen Betrag kurz darauf – konkret: am 17. Dezember 2020 (vgl. act. 2/8) – Fr. 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 Zahlungsversprechen der käuferseitig finanzierenden D. AG durch Banküberweisung ... ausgerichtet"*), ändert nichts daran, dass sie bei der zuvor erfolgten Eigentumsübertragung einen entgeltlichen Kaufpreisanteil von Fr. 690'000.-- vereinbart und erhalten hat. Zwar ist es richtig, dass im Schenkungsvertrag festgehalten wurde, dass insgesamt eine Schenkung von Fr. 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 Fr. 130'000.--

einerseits durch den Erbvorbezug von Fr. 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 Fr. 130'000.-- im Grundstückskaufvertrag berücksichtigt würde. Dies wird auch in der von der Beigeladenen eingereichten Stellungnahme nochmals bestätigt, wo ausgeführt wird, die Schenkung habe *"einzig wegen dem Bankzahlungsversprechen der finanzierenden Bank (...) im Rahmen der Zahlungsabwicklung dem Bankzahlungsversprechen 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 Fr. 780'000.-- dadurch erfüllt, dass einerseits zugunsten der Beschwerdeführerin Fr. 690'000.-- überwiesen werden und die restlichen Fr. 90'000.-- als Erbvorbezug gelten und daher nicht bezahlt werden mussten. Erst nach Erhalt des unwiderruflichen Zahlungsverprechens über die Fr. 690'000.-- richtete dann die Beschwerdeführerin die bereits vorgängig zum Grundstückskaufvertrag vereinbarte Schenkung von Fr. 40'000.-- an die Beigeladene aus; die Schenkung von Fr. 40'000.-- wurde nicht mit dem von der Beigeladenen zu leistenden Kaufpreis von Fr. 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 Fr. 690'000.--) und das zweite Mal im Zusammenhang mit der Schenkung von der Beschwerdeführerin zur Beigeladenen (im Betrag von Fr. 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 Fr. 650'000.-- und unter Anrechnung eines Erbvorbezugs von Fr. 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 Grundstückskaufvertrag einen Erbvorbezug von Fr. 90'000.-- sowie andererseits im Schenkungsvertrag zusätzlich zum auch dort erwähnten Erbvorbezug von Fr. 90'000.-- bei der Grundstückübertragung eine separate Schenkung in Form einer Geldüberweisung von Fr. 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 Fr. 690'000.-- berücksichtigte, zu bestätigen. Die vom Erlös abzugsfähigen Anlagekosten bestehen, was zwischen den Parteien unbestritten ist, einerseits aus dem amtlichen Verkehrswert vor 20 Jahren (Fr. 431'000.--) sowie andererseits aus den unmittelbaren Kosten des Erwerbs von Fr. 214.--; weitere abzugsfähige wertvermehrnde Aufwendungen wurden bzw. werden von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht. Demgemäss erweist sich die veranlagte Grundstückgewinnsteuer als richtig und die Vorinstanz hat die dagegen erhobene Einsprache zu Recht abgewiesen.

- 2.8 Insoweit mittels Eventualantrag sinngemäss beantragt wird, es sei der Beschwerdeführerin Gelegenheit zu geben, nachträglich die Voraussetzungen der Grundstückübertragung so anzupassen oder zu ergänzen, dass die Voraussetzungen für einen Steueraufschub erfüllt werden, ist dieser Antrag abzuweisen. Der blosser Zweck einer Steuervermeidung stellt keinen Grund dar, es der Beschwerdeführerin zu ermöglichen, die zuvor, wie sich aus den angeführten Erwägungen ergibt, sehr wohl bewusst im Grundstückskaufvertrag vereinbarte Aufteilung der Kaufpreisleistung in einen Kaufpreisanteil von Fr. 690'000.-- und einen Erbvorbezug von Fr. 90'000.--, nachträglich anzupassen. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Parteien im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses fälschlicherweise davon ausgingen, die Grundstückgewinnsteuern würden auch so aufgeschoben werden. Für eine solche Annahme bestand nämlich kein Anlass, zumal der Vertragsentwurf, der der Vorinstanz zur Vorprüfung eingereicht wurde, nicht demjenigen Vertrag entsprach, den die Parteien schliesslich tatsächlich abschlossen.

2.9 Nachdem die Beigeladene in ihrer Eingabe darauf hinweist, dass es der Beschwerdeführerin gar nicht möglich sei, die Grundstücksgewinnsteuer ohne weiteres aufzubringen, werden die Parteien abschliessend vorsorglich auf Art. 208a Abs. 1 StG hingewiesen, wonach die Vorinstanz in besonderen Fällen eine Erstreckung der Zahlungsfrist oder Ratenzahlungen bewilligen kann. Es steht der Beschwerdeführerin frei, sich diesbezüglich mit einem begründeten Gesuch an die Vorinstanz zu wenden.

3. Kosten und Entschädigung

3.1 Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Gemäss ständiger Praxis der 2. Abteilung des Obergerichts wird in vergleichbaren Fällen mit geringem Aktenumfang und nicht besonders schwierigen Rechts- und Sachverhaltsfragen, weshalb sich der Aufwand in Grenzen hält, üblicherweise eine Gebühr von Fr. 800.-- festgelegt, was auch im vorliegenden Fall angemessen erscheint. Diese Kosten sind von der unterliegenden Beschwerdeführerin zu tragen und können mit dem bereits einbezahlten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.2 Keine der Parteien hat eine Entschädigung beantragt. Eine solche wäre beim vorliegenden Verfahrensausgang ohnehin weder der Beschwerdeführerin noch der Beigeladenen zuzusprechen (Art. 53 Abs. 3 VRPG e contrario).

3.3 Der Vorinstanz werden unabhängig vom Verfahrensausgang weder Kosten auferlegt (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 VRPG) noch Entschädigungen zugesprochen (Art. 53 Abs. 3 i.V.m. Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG).

Demgemäss erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde von A. wird abgewiesen.
2. Der Beschwerdeführerin wird eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
3. Es werden keine Entschädigungen zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Zustellung an die Beschwerdeführerin, die Vorinstanz und die Beigeladene.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Dr. iur. Manuel Hüsler

lic. iur. Annika Mauerhofer

versandt am: 21. Januar 2022